

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK) ANABİLİMDALI

VERGİ HUKUKUNDA TAKAS

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Selda TANER

ANKARA 2016

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK) ANABİLİMDALI

VERGİ HUKUKUNDA TAKAS

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Selda TANER

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Cenker GÖKER

ANKARA 2016

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK) ANABİLİMDALI

VERGİ HUKUKUNDA TAKAS

Yüksek Lisans Tezi

Selda TANER

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Semih ÖZ

.....

Doç. Dr. Cenker GÖKER

.....

Uzm. Dr. Dr. D. Ayhan CANMAZ

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Tez Sınavı Tarihi: 18.01.2017

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...03...../...02...../...2017...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....Selda Taner.....

İmzası

..........

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1
I. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI	1
II. HUKUKİ ÇERÇEVE	3

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA TAKASA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE HUKUKİ NİTELİK	4
A. TAKAS KAVRAMI VE TERMİNOLOJİ	4
B. ÇEŞİTLERİ.....	6
1. Kanuni Takas	6
2. Akdi Takas	7
3. Kazai takas	8
C. TAKASIN BENZERİ HUKUKİ KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI.....	9
1. Takas-Mahsup.....	9
2. Takas-Borcun İndirilmesini İsteme Hakkı.....	10
3. Takas-Hapis Hakkı.....	11
4. Takas-Trampa	12
5. Takas-Barter.....	13
II. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN NEDENLER VE TAKAS İLE İLİŞKİLERİ.....	15
A. VERGİ BORCUNUN ORTADAN KALKMASI	17
B. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN BİR NEDEN OLARAK TAKAS	18
1. Mahsup ve Takas	18
2. Ödeme ve Takas.....	21
3. Zamanaşımı ve Takas	26

4. Terkin ve Takas.....	30
5. Hata Düzeltme ve Takas	35
6. Ölüm ve Takas	41

İKİNCİ BÖLÜM

TAKAS KURUMUNUN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

I. TAKAS KURUMUNUN TÜRKİYE UYGULAMASININ TARİHÇESİ	49
A. TAHSİLİ EMVAL KANUNU.....	49
B. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN.....	51
II. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'UN 23. MADDESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	53
III. VERGİ HUKUKUNDA TAKASA İLİŞKİN SİSTEM.....	57
A. TAKASI İSTENEBİLECEK BORÇLARIN NİTELİĞİ	58
1. Alacak-Borç İlişkisinin İki Taraf İçin de Kamu Hukukuna Dayanması.....	58
2. Alacak-Borç İlişkisinin İki Taraf İçin de Özel Hukuka Dayanması.....	64
3. Alacak-Borç İlişkisinin Bir Tarafının Kamu Hukuku, Bir Tarafının Özel Hukuka Dayanması	66
a. Yükümlünün Özel Hukuka, Devletin ise Kamu Hukukuna Dayanan Bir Alacıklılık Sifatının Bulunması.....	66
b. Yükümlünün Kamu Hukukuna, Devletin İse Özel Hukuka Dayanan Bir Alacıklılık Sifatının Bulunması.....	68
B. TAKAS İSTEMİNDE BULUNMAYA YETKİLİ TARAFLAR.....	70
1. Kamu İdaresi.....	71
2. İstihkak Sahibi	74
a. Mükellefler	75
b. Vergi Sorumlusu	79
c. Alacaklılar	84
d. İflas İdaresi/Tasfiye Memurları.....	86
e. Kayyım/Kanuni Temsilci	88

f. Mirasçılar	91
g. İradi Temsilci	92
C. TAKAS İSTEMİNİN KARARA BAĞLANMASI	94
1. Bağlı Yetki-Takdir Yetkisi Ayrımı	95
2. Sonuç	100
D. TAKAS İSTEMİNİN REDDİNİN HUKUKİ SONUÇLARI.....	105
1. Genel Olarak	106
2. Takas İsteminin Reddine Karşı Gidilecek Yollar	106
a. Görevli Mahkeme.....	110
b. Yetkili Mahkeme.....	114
E. VERGİ HUKUKUNDA TAKASIN ŞARTLARI	116
1. Takas Edilecek Alacakların Karşılıklı Olması.....	116
2. Takas Edilecek Alacakların “Para Alacağı” Niteliğinde Olması.....	118
3. Takas Edilecek Alacakların “İstenebilir” Olması	119
a. İstenebilir Kavramının Borçlar Hukukundaki Yeri.....	120
b. İstenebilir Kavramının Vergi Hukukundaki Yeri.....	122
4. Takas Edilecek Alacakların Kamu Hukuku İlişkisinden Doğmuş Olması	128
5. Takas İsteminde Bulunulmuş Olması	129
F. TAKASIN HUKUKİ SONUCU.....	131
1. Kamu Alacağının Sona Ermesi.....	132
2. İstihkak Sahibi Alacağının Sona Ermesi.....	134
3. Muacceliyetin Niteliği	135
4. Ödemeden Sonra Takas Durumu	136

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE TAKAS UYGULAMASININ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. TÜRKİYE’DE TAKAS UYGULAMASI	138
A. KANUN, GENEL TEBLİĞ, SİRKÜLER, ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE MALİYE BAKANLIĞI’NIN KONUYA BAKIŞI.....	138
1. Gelir Vergisi.....	142

2. Kurumlar Vergisi	154
3. Katma Değer Vergisi	155
4. Genel Değerlendirme	162
B. YARGI ORGANLARININ KONUYA BAKIŞI.....	166
II. OLMASI GEREKEN HUKUK BAKIMINDAN TAKAS KURUMU	175
A. TAKAS SİSTEMİNİN ELEKTRONİK ORTAMA AKTARILMASI	175
B. E-HACİZ UYGULAMASINA BENZER BİR ŞEKİLDE E-TAKAS SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	179
C. TAKAS SİSTEMİNİN UYGULAMASININ YERLEŞMESİNİN OLASI SONUÇLARI.....	190
1. Kamu Alacağı Tahsilatlarının Hızlanması ve Vergi Tahsil Masraflarının Azalması.....	192
2. Kamudan Alacaklı Olanların Bu Alacaklarını Tahsil Sisteminin Hızlanması	193
3. Vergi İdaresine Güvenin Artması	195
4. Kanunda Yer Alan Amme İdaresi Kavramının Tüm Kamu Tüzel Kişilerini Kapsar Şekilde Anlaşılması	198
III. 6183 SAYILI KANUN'UN 23. MADDESİNDE DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ.....	199
A. YENİ MADDE	199
B. ANALİZLER	200
SONUÇ.....	204
ÖZET.....	208
ABSTRACT	209
KAYNAKÇA	210

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Bkz.	: Bakınız
B.	: Baskı
BİMK	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
BK	: Borçlar Kanunu
C.	: Cilt
Dan.	: Danıştay
D.	: Daire
dn.	: Dipnot
E.	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
K.	: Karar
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
No.	: Numara
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl

GİRİŞ

I. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

Toplumsal yaşamın sürdürebilmesi için gerekli ihtiyaçların karşılanması bakımından, devletin üretim ilişkileri alanının kurallarından belirli oranda bağışık kılınarak üstlendiği bir takım hizmetler¹ vardır ki, bunlar kamu hizmetleri biçiminde ifade edilir. Bu hizmetlerin finansmanını sağlayacak gelirlerin başında ise vergiler bulunmaktadır. Kamu harcamalarının giderek artması ve kamu finansmanının sağlanması hususunda kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlılığı açısından önem taşımaktadır. Kamu alacaklarının tahsilinde çeşitli araçlar bulunmakla birlikte takas, hem kamu alacaklarını koruyan hem de borçluluğu sona erdiren iki farklı niteliğiyle dikkati çekmektedir. Takasın kamu alacağını koruma işlevi, hazineye katkı sağlayarak kamu hizmetlerini gerçekleştirmekle yükümlü idareye hizmet etmektedir. Oysa ki, vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin bir tarafında vergileri tahsil eden kamu alacaklısı, diğer tarafında ise belli miktarda vergiyi ödemekle yükümlü kamu borçlusu bulunmaktadır. Bir taraftan alacağını tahsil etmek diğer taraftan borcunu ödemek durumundaki kamu borçluları açısından da takas, önemli bir güvence olarak ortaya çıkmaktadır.

Türk hukukunda kamu alacaklarının tahsili açısından takas kurumunun bir tez çalışmasında ele alınmasının önem taşıdığı düşünülmektedir. Özel hukukta Borçlar Kanunu'nda, kamu hukukunda ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan takasın, her iki hukuk dalı ile de ilgili yerlerde bağlantısı

¹ **KARAHANOĞULLARI** Onur, Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim), Turhan Kitabevi, Ankara 2004, B. 2, s. 5.

kurulmaya çalışılacaktır.² Çalışmanın birinci bölümünde kavram olarak takasın ne anlama geldiği, benzer kurumlarla farklılıkları ile ele alınarak belirlenmeye çalışılacaktır. Ardından vergi hukukunda takas kavramı, borçluluğu sona erdiren diğer nedenlerden takasla ilgisi belirlenenlerle birlikte ele alınacaktır. İkinci bölümde kamu alacaklarının takasının yer aldığı kanuni düzenlemeler açıklanacak; takasın hukuki nitelendirmesi, konu edindiği borçların niteliği, kimlerin takas isteminde bulunabileceği, koşulları, hukuki sonucu incelenerek, vergi hukukunda takasa ilişkin nasıl bir sistemin öngörüldüğü kavranmaya çalışılacaktır.

Kamu alacaklarının ve kamu kurumlarının çeşitliliği ve kapsamı bakımından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1954 tarihinde yürürlüğe girdiği dönem³ ile bugünkü durum arasındaki farklılık, idarenin ve yargı organlarının bakış açısını etkilemiş ve olması gerekene ilişkin çeşitli fikirler vermiştir. Bu bakımdan çalışmanın üçüncü bölümünde, takası uygulamakla görevli idarenin sirküler, özelge ve tebliğleri esas alınarak konuya yaklaşımı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Takasa ilişkin uyuşmazlıkların ne şekilde ele alındığı, ulaşılan kararlar incelenerek, yargı organlarının bakış açısı üzerinde durulacaktır. Sonrasında ise kamu alacaklarının tahsilinde teknolojik yöntemlerin kullanılmasına yönelik çalışmaların takas için de gerçekleştirilmesine ilişkin çeşitli öneriler ve bu önerilerin olası sonuçları irdelenecektir. Yargı organları ve idarenin konuya bakış açısıyla birlikte teknolojik gelişmelerin vergi yönetimine yansımaları ve bunların hukuki

² Bu noktada çalışmanın bir kamu hukuku ve özelde vergi hukuku tezi olması nedeniyle takasın özel hukuk boyutuna ilgili yerlerde değinilerek, ayrıntıya girilmediğini belirtmek gerekir. Ayrıca, iktisat teorisinde yer alan paranın kullanılmadığı takas ekonomisi ve İslam Hukukunda takas, çalışmanın kapsamı dışındadır.

³ "Bu Kanun 1 Ocak 1954 tarihinde yürürlüğe girer", (AATUHK m. 117).

altyapısının gerekliliği de esas alınarak takas hükmüne ilişkin yapılması gerektiği düşünölen değişiklikler belirlenmeye çalışılacaktır.

Yukarıda ifade edilenler ışığında çalışmanın kapsamı, vergi hukukunda var olan takas sistemi ve yürütme ve yargı organlarının bu sistemi algılayış biçiminin değerlendirilmesi sonucu, yeni bir takas sisteminin ve hukuki temellendirmesinin ortaya konulması olarak belirlenebilir.

II. HUKUKİ ÇERÇEVE

Takasın vergi hukukunda konumlanış şekli ve bu şeklin ideal biçiminin incelenmesini amaç edinen bir çalışmada öncelikle takas normu ve bu normu uygulayacak idarenin düzenleyici işlemleri ve idari görüşleri ele alınmalıdır. Bu noktada kamu alacaklarının tahsilinin idari işlemlerle yapılması sebebiyle, takasın idare hukuku içerisinde konumlandırılması ilgili noktalarda ele alınacaktır. İdarenin usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında ortaya koyduğu bazı belirlemeler ise vergilerin yasallığı ilkesi temelinde irdelenecektir. Ancak idarenin, uygulamada ortaya çıkan ve konuya ilişkin görüş ile düzenleyici işlemlerine aksi yönde gelişebilen tutumu, hukuki kapsamda değerlendirilememektedir. İlgili noktalarda bahsedilse de bu tutum, hukuki çerçevede ancak dava konusu olanlar bakımından yargı organlarının konuya yaklaşımı temelinde gözlemlenebilecektir. Kamu alacaklarının iadesi ve takası, normlar hiyerarşisinde en üst basamakta yer alan anayasadan başlayarak yasa ve alt düzenleyici işlemler ile düzenleyici işlem niteliğinde olmamakla birlikte kuralları daraltan, genişleten ya da yeni kural getirebilen idari görüşler ve yargı kararları aracılığıyla incelenmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA TAKASA İLİŞKİN TEMEL

KAVRAMLAR

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE HUKUKİ NİTELİK

A. TAKAS KAVRAMI VE TERMİNOLOJİ

Esasen borçlar hukukuna ait bir kurum olan takas, Borçlar Kanunu'nun üçüncü bölümünün borçların sona erme hallerini düzenleyen birinci ayrımında 139 ile 145. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu ayrım da borcun ifa dışındaki sona erme sebepleri yer almaktadır. Takas, kanunda düzenlenen borcu sona erdiren diğer sebeplerden farklı olarak, en az iki borcun varlığını şart kılmaktadır.⁴

Kanunda takasın tanımı yapılmamış ancak bir tanım yapmaya yarayacak unsurlara yer verilmiştir. Bu nedenle aralarında birlik olmayan çeşitli takas tanımları bulunmaktadır.⁵ Örneğin; ARAL takası, *"karşılıklı, muaccel ve aynı cins iki borcun, borçlulardan birinin tek taraflı irade beyanı ile sona erdirilmesi"* olarak tanımlamaktadır.⁶ OĞUZMAN/ÖZ'e göre ise *"takas, birbirlerine karşı aynı cins alacağına sahip olan kimselerden birinin tek taraflı irade beyanı ile bu alacakları az olanı tutarında indirmesidir."*⁷

⁴ ARAL Fahrettin, Türk Borçlar Hukukunda Takas, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, B. 2, s. 21.

⁵ Ayrıntılar için bkz. ARAL, s. 21; DEVELİOĞLU Hüseyin Murat, Takas, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, B. 2, s. 5.

⁶ ARAL, s. 21.

⁷ OĞUZMAN Kemal, ÖZ Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Vedat Kitapçılık, B. 7, İstanbul 2009, s. 452.

Tanımlar arasında önemsiz gözükse de bir farklılık bulunmaktadır. Birinci tanımda takas beyanına, yani takasın hüküm ve sonuç doğurması için ne şekilde hareket edilmesi gerektiğine işaret edilirken; ikinci tanımda ek olarak bu beyanın - kısmen de olsa- hüküm ve sonuçlarına değinilmiştir. Tanımlarda ortak olan nokta ise, takasın karşılıklı iki borcu sona erdirici niteliğiyle ifanın yerini tutmasıdır.⁸ Takas edilen borçlar aynı miktardaysa her ikisi de tamamen sona erer. Borçlardan biri diğerinden küçükse takas, borcu küçük olanın miktarınca sona erdirecektir. İkinci durumda takas, küçük borç için bir sona erme sebebi; büyük borç için ise *kısmen sona erme* şeklinde gerçekleşen bir değişiklik sebebidir.⁹

Takas kavramını ifade etmek üzere, İsviçre ve Türk Borçlar Kanunu'nda takasa ilişkin özel terimler yerine; *şahıs, kişi, alacaklı, borçlu, alacak, borç* gibi genel kavramlar kullanılmıştır. Bu ifadeler ise bazı durumlarda karışıklığa yol açmaktadır. Örneğin; TBK 143/1'de "*Takas, ancak borçlunun takas iradesini alacaklıya bildirmesiyle gerçekleşir*" denilmektedir. Borçlu ve alacaklı kavramları yerine *bir tarafın* ve *diğer tarafa* kelimelerinin kullanılmasının daha doğru olacağı ifade edilmiştir.¹⁰ Burada her iki tarafın da alacaklı ve borçlu sıfatını taşıması, kavramların yerinde kullanılmadığına işaret etmektedir.

Vergi borcunun tarafları için kullanılan, alacaklı ve borçlu kavramları yerine yükümlü/istihkak sahibi ve idare gibi özel ifadeler, söz konusu karışıklığı vergi hukuku açısından bir ölçüde ortadan kaldırmaktadır. Vergi borcunu sona erdiren sebeplerden biri olarak takas, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesinde düzenlenmiştir. Burada "*...amme alacakları,*

⁸ DEVELİOĞLU, s. 6.

⁹ ARAL, s. 21, 22.

¹⁰ ARAL, s. 22.

istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur" denilerek tarafların kimler olduğu, daha açık biçimde belirlenmekle birlikte yoruma muhtaçtır. Bu bakımdan istihkak sahipleri deyiminden ne anlaşılması gerektiği daha sonra incelenecektir.

B. ÇEŞİTLERİ

Takas, hukuk sistemlerinde doğuş sebeplerine göre *beyana dayalı/kanuni takas, sözleşmeye dayanan/iradi takas* ve *kazai takas* olmak üç tipte var olmakla birlikte¹¹, çoğunlukla kanuni takas ve iradi takas şeklinde ikili ayrımla incelenmektedir.

1. Kanuni Takas

Kanuni takas, takas edenin kanundan doğan ve tek taraflı inşai yetki niteliğinde olan takas yetkisini tek taraflı, varması gerekli bir irade beyanı ile takas beyan edilene yönelttiği takas türüdür. Bu irade beyanı, karşı tarafın iradesine ihtiyaç olmaksızın kanunun takasa bağladığı sonuçları gerçekleştirir.¹² Takas beyanında bulunan kanundan doğan takas yetkisini tek taraflı, bozucu yenilik doğuran hak olarak kullanır. Bu bakımdan söz konusu türe *beyana dayalı takas* da denilmektedir.¹³ TBK 139 ve takip eden maddelerde düzenlenen takas tipi de kanuni takas/beyana dayalı takastır.

¹¹ ARAL, dn. 32, s. 28.

¹² ARAL, s. 28.

¹³ Bkz. DEVELİOĞLU, S. 39, 40.

Karşılıklı olarak alacaklı olan taraflardan hiçbir beyanda bulunmamışsa, takas söz konusu olmayacaktır.¹⁴

2. Akdi Takas

Taraflar, karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla kanunda öngörülenden farklı bir şekilde alacaklarını takas yoluyla sona erdirmeye ilişkin anlaşma yapabilirler. Böyle bir anlaşmaya *takas sözleşmesi* denilir. Takas sözleşmesi kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte Borçlar Kanunu'nda yer alan *sözleşme özgürlüğü ilkesi* (TBK 26) taraflara böyle bir imkan vermektedir.¹⁵ Takasa ilişkin hükümler de emredici nitelikte olmadığından¹⁶ taraflar, bağımsız bir takas sözleşmesi yapabilir ya da yapılmakta olan bir sözleşmeye takasla ilgili hükümler ekleyebilirler.

Taraflar, takas anlaşması yapmak şeklindeki tasarruf işlemleriyle, takasla ilgili "karşılıklılık", "muaccel olma" veya "alacakların aynı türden olması" şartlarını kaldırabilir veya bu hususta farklı düzenlemeler yapabilirler. Takas edilecek alacakların aynı cinsten olması şartına aykırı anlaşmalar ve aralarında takas yapılamayacağını öngören anlaşmalar yapılması da mümkündür.¹⁷

Sözleşmeye dayalı takasın, TBK 139 ve takip eden hükümleri anlamında bir takas olmadığı kabul edilmektedir.¹⁸ Takas sözleşmesinin kurulması ve geçerliliği, sözleşmenin kurulması ve geçerliliği hakkındaki genel hükümlere tabidir. Ancak

¹⁴ DEVELİOĞLU, s. 40.

¹⁵ ARAL, s. 28.

¹⁶ TBK'nın bazı hükümlerinde (144 ve 145) tarafların takasa ilişkin kanuni düzenlemelerin aksini kararlaştırabilecekleri açıkça ifade edilmiştir.

¹⁷ DEVELİOĞLU, s. 42.

¹⁸ DEVELİOĞLU, s. 41.

taraflar, esas olarak kanuni takas düzenini benimseyip, yalnızca belirli bir noktada değişiklik yapmışlarsa, diğer hususlarda takasa ilişkin kanun hükümleri uygulanır. Buna karşın, tamamen farklı bir takas mekanizması getirmek üzere anlaşmışlarsa takasa ilişkin kanun hükümlerinin yedek kural olarak uygulanıp uygulanmayacağı olayın içeriğine, özelliklerine göre değişecektir.¹⁹

3. Kazai takas

İki ana tipten farklı olarak bir de hüküm ve sonuçlarını doğurması ancak mahkeme kararıyla mümkün olan *kazai takas tipi* vardır. Roma Hukuku'nda iyiniyet davalarında uygulama alanı bulan kazai takas; günümüz hukuk sistemlerinde İngiliz Hukuku'nda ve *Common Law*'dan etkilenen hukuk sistemlerinde esas tip olarak; Fransız sisteminde ise kanuni takasın şartlarını yumuşatmak amacıyla istisnai olarak uygulanmaktadır.²⁰

Hakimin kararı yenilik doğurucu bir karardır; bu durumda takas, bir hakim kararı olmaksızın hüküm ve sonuçlarını doğurmaz. Bir görüşe göre Türk Hukukunda dava görülürken davalının takas ileri sürmesi halinde, takasın hüküm ve sonuç doğurması, mahkemenin bu konudaki kararına bağlıdır. Buradan yola çıkılarak, dava sırasında takas ileri sürülmesi halinin kazai takas olarak değerlendirilebileceği düşünülmektedir.²¹

¹⁹ ARAL, s. 29.

²⁰ DEVELİOĞLU, dp. 166, s. 44.

²¹ DEVELİOĞLU, s. 44, 45.

C. TAKASIN BENZERİ HUKUKİ KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

1. Takas-Mahsup

Takas ve mahsup, uygulama ve içtihatlarda çokça karıştırılan, hatta çoğu zaman eş anlamlı kullanılan kavramlardır. Mahsup, bazı sebeplere dayanarak alacak miktarından indirim yapılması, alacaklının elde ettiği bazı menfaatlerin veya borçlunun katlanmak zorunda kaldığı bazı yükümlülüklerin talep edilen alacaktan indirilmesidir.²²

Takasla mahsup arasındaki en belirleyici fark, *karşı alacak* temelinde ortaya çıkar. Takas söz konusu olduğunda her iki taraf da farklı borçların aynı anda hem alacaklısı hem de borçlusu konumundadır. Mahsup yapılması imkanının doğduğu hallerde ise, karşılıklı alacaklar mevcut değildir, taraflardan sadece biri alacaklı konumundayken; mahsup ileri süren taraf borçlu konumundadır.²³ Mahsup, yalnızca alacağın hesabına ilişkin bir husustur.²⁴

Takas beyanında bulunulabilmesi, her iki alacağın da aynı cinsten olma koşuluna bağlıyken; mahsupta parayla değerlendirilebilir her türlü ayni ve nakdi kazanım indirilebilecektir.²⁵ Mahsupta her iki alacak da aynı hukuki ilişkiden doğar veya aynı konuya ilişkindir. Takas edilen iki alacak arasında ise bir bağlantı olmasına gerek yoktur.²⁶

²² **YILMAZ** Ejder, "Davada Takas ve Mahsup Talebi", Medeni Ve İcra İflas Hukuku Dergisi, Legal Kitabevi, 2010/2, S. 16, s. 248.

²³ **DEVELİOĞLU**, s. 23.

²⁴ **ARAL**, s. 24.

²⁵ **ÇUHACI** Şemseddin, "Takas ve Mahsup Kavramları Üzerine Bir İnceleme", Prof. Dr. Tahir Çağa'nın Anısına Armağan, İstanbul, 2000, s. 167.

²⁶ **KURU** Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, C. 4, İstanbul 2001, s. 3097.

Mahsupta alacak miktarı, mahkemenin kararıyla sonuç doğurur.²⁷ TBK 143/1 ise yukarıda da ifade edildiği gibi takasın hüküm ve sonuç doğurmasını borçlunun irade beyanına bağlamıştır. Bu itibarla mahsubun, yenilik doğuran bir hakkın kullanılması olmayıp, alacağın kapsamını etkileyen hususlara ilişkin bir *itiraz*²⁸ olduğu düşünülmektedir. Bu itirazı sadece borçlu değil alacağın indirilmesinde menfaati olan herkes ileri sürebilir ve hakim tarafından karşılıklı alacaklı olma şartı aranmaksızın resen dikkate alınır.²⁹

2. Takas-Borcun İndirilmesini İsteme Hakkı

Belirli durumlarda borçlu, borcunun indirilmesini isteme hakkına sahip olur. Örneğin; satılanın ayıplı çıkması halinde alıcı, sözleşmenin feshini ya da ayıptan kaynaklanan kıymet noksanı karşısında satış parasının indirilmesini isteyebilir. Sözleşme cezasından indirim yapılması (TBK 182/3) ya da eserin bedelinde indirim yapılması (TBK 227/2) ne takas ne de mahsuptur. Bu hükümlerde bir sözleşme tadili

²⁷ ÇUHACI, s. 166, 167.

²⁸ Yargıtay'ın da birçok kararında mahsubun itiraz olduğu nitelemesine karşın; tersi yönde fikirler bulunmaktadır. İtiraz olarak kabul edilirse, hakimin talebe gerek kalmaksızın mahsuba konu indirim sebeplerini dikkate alma zorunluluğu durumunun, özellikle tasarruf ilkesi, hakimin taleple bağlılığı ilkesi ve dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesi karşısında usul hukuku açısından kabul edilir olmadığı düşünülmektedir. Bu nedenle mahsubun ne itiraz, ne de defî teşkil eden, kendine özgü bir savunma sebebi olarak kabul edilmesinin daha doğru olacağı ileri sürülmüştür. DEVELİOĞLU, s. 28; FEYZİOĞLU Feyzi Necmettin, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. 2, İstanbul 1977, s. 484, 485, dn. 100.

²⁹ ARAL, s. 24.

öngörülmüştür. Takasta olduğu üzere karşılıklı alacaklar bulunmadığı gibi, alacağın hesaplanmasında devreye giren bir hesap kalemi de söz konusu değildir.³⁰

3. Takas-Hapis Hakkı

Hapis hakkı, şartların gerçekleşmesi halinde, alacaklıya zilyetliğinde bulunan borçluya ait taşınır mallar ve kıymetli evrakı geri vermeyerek alacağının teminatı olarak alıkoyma ve paraya çevirme yetkisi veren aynı bir haktır.³¹

Takasın garanti işlevinin, takası hapis hakkına yaklaştıran bir etkisi olduğu kabul edilse de bunlar, iki farklı kavramdır.³² Hapis hakkında, hapis hakkını doğuran alacak ile hapis hakkına konu olan şeyin takasta olduğu gibi aynı cins olması şart değildir. Hapis hakkının doğumu için bu hakkı doğuran alacak ile hakka konu olan şey arasında "*bağlantı*" olması şarttır. Oysa takasta karşı alacakların birbiriyle bağlantılı olması şartı yoktur. Ayrıca, hapis hakkı borçlunun rızasıyla alacaklının zilyetliğine geçmiş şeylerde söz konusuyken, takasın hüküm ve sonuç doğurabilmesi için kural olarak karşı tarafın rızasına ihtiyaç yoktur.³³

Anılanların yanında hapis hakkı ile takasa ilişkin başka farklılıklar da bulunmaktadır. Takas ileri süren borçlu, kendi edimini ifa etmekten vazgeçmiştir. Borçlu hapis hakkı ileri sürmüştü, kendi edimini ifa yükümlülüğü sürmektedir. Hapis hakkı, kendi borcunu ifa etme niyetindeki borçlu açısından geçici bir savunma mekanizmasıdır. Takasta ise borçlu, kendi borcunu ifa etmeksizin borcundan

³⁰ FEYZİOĞLU, s. 485.

³¹ AKİPEK Jale G., AKINTÜRK Turgut, Eşya Hukuku, Beta Basım Yayın, İstanbul 2009, s. 857-858.

³² DEVELİOĞLU, s. 32.

³³ FEYZİOĞLU, s. 485, 486.

kurtulma niyetindedir. Hapis hakkı, alacaklının alacağını teminat almaya yönelik bir önlemdir. Oysa takasta, beyan halinde karşılıklı alacaklar sona erer. Takasın davada ileri sürülmesi halinde davacının talebi reddedilirken, hapis hakkı ileri sürüldüğü takdirde dava geçici olarak reddedilir.³⁴

Aralarında bağlantı olan karşılıklı alacaklar aynı cinsten ise, borçlu dilerse hapis hakkına dayanır; dilerse takası ileri sürer.³⁵ Borçlunun beyanından takas ile hapis hakkından hangisini yorum yoluyla dahi tercih ettiği anlaşılamıyorsa, karine olarak takas beyanında bulunduğu kabul edilmektedir.³⁶

4. Takas-Trampa

Takas ve trampa günlük dilde birbirlerinin yerini alacak şekilde kullanılmaktadır. Hem takas hem trampada karşılıklı iki alacak söz konusudur. Ancak bu iki kavram birbirinden farklıdır. İki kavram arasındaki en önemli fark, taraflar takas sözleşmesiyle aksini öngörmedikleri sürece takasın tek taraflı bir işlem niteliğinde; trampanın ise bazı mallara ilişkin mülkiyeti devir borcu doğuran bir sözleşme olmasında belirmektedir. Bir sözleşme olan trampa karşılıklı olarak mülkiyeti nakil borcu doğuran bir işlem iken; takas borcu sona erdiren bir tasarruf işlemidir.³⁷

Trampada karşılıklı alacaklar aynı sözleşmeden doğarken; takasta böyle bir zorunluluk yoktur. Karşılıklı alacaklar, sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme

³⁴ DEVELİOĞLU, s. 33.

³⁵ Bkz. DEVELİOĞLU, s. 32.

³⁶ ARAL, s. 25.

³⁷ DEVELİOĞLU, s. 29.

gibi farklı hukuki kaynaklardan doğmuş olabilir.³⁸ Trampa edilecek alacaklar, takasta olduğu gibi aynı cinsten olmak zorunda değildir. Takas, para ve misli eşya açısından söz konusu olurken; trampanın konusu para dışındaki şeylerdir.

Trampa, sinallagmatik bir sözleşmedir. Karşılıklı alacak ve borçların bağılılığı sebebiyle bir borcun geçersizliği diğerini de geçersiz kılar. Takasta ise karşılıklı alacaklar birbirinden bağımsızdır, birinin geçersizliği diğerini etkilemez.³⁹

5. Takas-Barter

İngilizce kökenli olan *barter* kelimesi, iki taraf arasında düzenlenen ve para kullanılmaksızın bir malın diğer bir malla değişimini öngören anlaşmayı ifade eder.⁴⁰ Ekonomik kriz zamanlarında işletmelerin nakit para kullanmak istememeleri sebebiyle uygulama alanı oldukça genişleyen ve son dönemde Türkiye'de de uygulanmaya başlanan⁴¹ *barter*, iki tarafın karşılıklı mal değişimini ifade eden trampaya göre oldukça farklılaşmış ve ikiden fazla kişinin katıldığı bir sistem halini almıştır. Bu sistemde sözleşme taraflarının borç ve alacaklarını karşılıklı olarak ifa etme yükümlülüğünden kurtulmaları sebebiyle takas ile *barter* arasında kısa bir

³⁸ FEYZİOĞLU, s. 496, 497.

³⁹ DEVELİOĞLU, s. 30.

⁴⁰ GÜRSOY Celal, Barter El Kitabı, Göksu Matbaacılık, İstanbul 1998, s. 3.

⁴¹ Türkiye'deki barter organizasyonları, 1990'lı yılların ikinci yarısından sonra faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bkz. ÖZ Ersan, GÜLER Ahmet, "Barter Sistemi ve Vergilendirme", Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, Editörler: Nihat EDİZDOĞAN, Özhan ÇETİNKAYA, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2011, s. 204.

karşılaştırmanın yapılması gerekli görülmüştür. Ayrıca, uygulamada da *barteri* ifade etmek üzere "*çoklu takas*" kavramının kullanılması⁴² bu gerekliliği artırmaktadır.

Barter sisteminde bir yanda üye kabul eden bir organizasyon şirketi, diğer yanda da bu şirkete üye olan ve asıl sözleşmenin tarafları olan gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere üç köşeli bir ilişki bulunmaktadır. Barter şirketine üye olan taraflardan biri ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti satın almak istediğinde sistem içinde olan ve ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti satan diğer bir üyeye sözleşme yapar. Barter şirketinin organizasyonu ile satış işlemi gerçekleşir. Alıcı, belli bir sürenin sonuna kadar sisteme borcunu mal veya hizmet satarak ödemek durumundadır. Satıcı ise alacağını sistemden mal veya hizmet olarak tahsil etmek durumundadır.⁴³ Dolayısıyla her ikisi de barter şirketine üye taraflardan biri, edimini ifa ederken; sözleşmenin diğer tarafı kendi edimini ifa etmemekte ve ifa edilen edimin değeri kadar "barter birimi" şeklinde ifade edilen borç altına girmektedir. Barter şirketinde bir havuz bulunmaktadır ve edimini ifa etmeyen üye, ileride bu edimini havuzdaki herhangi bir üyeye karşı mal veya hizmet olarak ifa edecektir⁴⁴.

Görüldüğü gibi, barter sisteminde takastan farklı olarak iki alacağın karşı karşıya gelerek azı oranında sona ermesi söz konusu değildir. Hatta, barterde taraflar

⁴² Bkz. **HATUNOĞLU** Zeynep, **BİLGİNER** Mesut, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Barter", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2003, C. 12, S. 12, s. 71. Bunun yanında Türk Dil Kurumu'nun internet sitesinde barter, takas kelimesinin karşılıklarından biridir. (Bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.57865badf2c9a9.43834793, Erişim: 01.02.2016).

⁴³ **TEKŞEN** Ömer, Barter İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesinin Yeni Finansal Tekniklerle Karşılaştırılarak İncelenmesi: Bir Araştırma, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul 2006, s. 35.

⁴⁴ **BELİN** Herdem, Barter Sistemi, Hukuki Yapısı, İşleyişi, İstanbul 2007, s. 19 vd., 37.

aynı sistem içerisinde yer alan diğer üyelerle yaptıkları sözleşmeden doğan alacaklarını elde ederken; sözleşmeden doğan borçlarını, bu sistemin içerisinde yer alan, ancak karşılıklı sözleşme ilişkisine girmek durumunda kalmadıkları bir üçüncü kişiye ifa etmek durumunda kalabilirler. Dolayısıyla takasta yer alan alacak ve borçlardaki *karşılıklılık* barter sisteminde bulunmamaktadır. Bunun yanında alacak ve borçların aynı cinsten olması zorunluluğu da barter işlemleri için geçerli değildir. Son olarak, barter sistemine dahil tarafların sözleşmeden doğan borçlarını ifa etmeksizin borçtan kurtulmaları söz konusu değildir. Oysa takas, borcu fiilen ifa edilmeden sona erdiren bir yöntemdir.

II. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN NEDENLER VE TAKAS İLE İLİŞKİLERİ

Vergi, resim, harç ve bunların ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı ile vergi cezası, para cezası gibi kamu alacakları 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde *asli kamu alacakları*⁴⁵ olarak sayılmıştır. Dolayısıyla genel anlamıyla vergi alacağı, bir kamu alacağıdır.⁴⁶ Tersinden okursak; *vergisel ilişki, kamusal bir*

⁴⁵ Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak elde edilen ekonomik değerler hazineye hasılat kaydedilmeleri bakımından *gelir*; bir talep hakkı doğurmaları bakımından ise, *alacak* niteliği taşırlar. **KARAKOÇ** Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, B. 1, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 25.

⁴⁶ AATUHK'un 1. maddesinde hangi alacakların kamu alacağı olduğu sayılmakla birlikte, bu alacaklara söz konusu kanun hükümlerinin uygulanacağı da belirtilmiştir. Dolayısıyla AATUHK'un 23. maddesinde düzenlenen takas, bu kanuna dahil kamu alacaklarına uygulanacaktır. Kamu alacağı kavramının içeriği ve hangi alacakları kapsadığı bu çalışmayı aşan bir konu olmakla birlikte esasen daha dar bir kavramı ifade eden "vergi alacağı" AATUHK'da belirtilen kamu alacaklarını kapsayacak biçimde

*borç ilişkisidir.*⁴⁷ Bu ilişkinin bir tarafında vergi idaresi, diğer tarafında vergi mükellefi bulunmaktadır.

Bir vergi borcunun doğması için ön koşul, yasallık ilkesi gereğince bir vergi yasası hükmünün bulunmasıdır. Ayrıca bu vergi yasası hükmünün uygulanabilmesi için bütçe ile ön-izin verilmiş olmalı, yani o vergi yasasının belli bir mali yılda uygulanacağına dair bütçenin C cetvelinde hüküm bulunmalıdır. Bu ön koşullar sağlandıktan sonra vergi yasası hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte mükellef/yükümlü ile devlet/vergi idaresi arasında somut bir vergi ilişkisi başlar.⁴⁸

Öncelikle tarh işlemiyle çeşitli yöntemlere göre saptanan matraha vergi oranının uygulanmasıyla birlikte vergi borcunun miktarı hesaplanır. Tarh edilen verginin yükümlüye tebliğinden sonra süresinde dava açılmaması ya da açılan davanın reddiyle vergi borcu, tahakkuk ederek ödenmesi gereken aşamaya gelir (VUK 22). Tahakkuk eden verginin süresinde ödenmesi, yani tahsil edilmesiyle vergilendirme ilişkisi sona erer ve somut vergi borcu ortadan kalkar.⁴⁹

Ana hatlarıyla anlatılan bu süreç vergi borcunun geçirdiği aşamaların soyut bir tablosu niteliğindedir.⁵⁰ Bu soyut tablo içerisinde vergi borcunu sonlandıran bir sebep olarak çalışmanın konusunu oluşturan takasın, tahsil aşamasına ilişkin olması

kullanılmıştır. Bu kullanıma takasın genel olarak vergi hukuku literatüründe vergi alacağını/borcunu sonlandıran sebepler arasında yer verilmesi de temel oluşturmuştur.

⁴⁷ KANETİ, Vergi Hukuku, B. 2, İstanbul 1989, s.80.

⁴⁸ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, B. 24, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 87.

⁴⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 88.

⁵⁰ *Ibid.*

nedeniyle, tarh ve tahakkuk aşamalarına ilgili olduğu sürece değinilmiş ve takasın tahsil aşamasıyla ilişkisi üzerinde çokça durulmuştur.

A. VERGİ BORCUNUN ORTADAN KALKMASI

Vergilendirme olgusu bir zincire benzetilirse, vergi borcunun ortadan kalkması zincirin son halkasıdır. Yukarıda da belirtildiği gibi, mükellefle konuyu bir araya getiren vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkan vergi alacağı tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri ile net ve somut bir biçimde ödenebilir aşamaya gelir. Bundan sonraki son aşamada bu alacağın/borcun ortadan kalkması gerekir. Bunun en doğal yolu vergi borçlusunun bu borcu ödemesidir. Bu durum, alacaklı vergi idaresi yönünden de tahsili ifade eder.⁵¹ Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesine göre verginin tahsili, *verginin kanuna uygun surette ödenmesidir*. Vergi borcu mükellef tarafından rızaen ödenmediği takdirde, vergi idaresi tarafından zorla ödetirme/cebren tahsil yoluna gidilir.

Ödeme ve cebren tahsil dışında vergi alacağını kısmen ya da tamamen sonlandıran başka yollar da bulunmaktadır. Örneğin; vergi alacağı tarh zamanaşımında olduğu gibi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, kanunda öngörülen süre içinde tarh işleminin uygulanmaması halinde de ortadan kalkabilir. Vergi alacağını sonlandıran başlıca sebepler; ödeme, zamanaşımı, takas, terkin, hata düzeltme, uzlaşma, yargı kararı, ölüm, ceza indirimi ve vergi affı olarak sayılabilir.⁵² Vergi alacağını sonlandıran tüm sebeplere yer verilmemekle birlikte takas ile ilişkisi kurulabilenlere aşağıda değinilmeye çalışılacaktır.

⁵¹ **KIRKBAŞ** Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, B. 17, Ankara 2006, s. 55.

⁵² Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma ve yargı kararlarının genellikle gerçek bir vergi alacağını değil; hata, hukuka aykırı işlem vb. durumlar sonucunda ortaya çıkan bir tür

B. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN BİR NEDEN OLARAK TAKAS

1. Mahsup ve Takas

Bir vergi ödenirken o vergi için önceden ödenmiş tutarların, belirli koşul ve usullere göre indirilmesine *mahsup* denilmektedir. Mahsup işlemi verginin tarh aşamasında gerçekleştirilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi gereğince yıl içinde ödenen geçici verginin, yılsonunda hesaplanan nihai vergi borcundan düşülmesi mahsubun tipik bir örneğidir.⁵³ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ifade edilen iadeler de vergi dairelerinden nakden talep edilebileceği gibi vergi borçlarına mahsuben de yapılabilir. Nakden iade talepleri için Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğle çeşitli koşul ve usuller belirlenmiştir.⁵⁴ Bu koşul ve usuller nedeniyle KDV iadeleri uygulamalarında mükellefler tarafından çoğunlukla mahsuben iade işlemi talep edilmektedir.

Kanunda aksi belirtilmedikçe mahsup aynı vergiye ilişkin uygulanır. *Böylelikle ödenecek nihai vergi miktarına ulaşılır. Mahsup bir tür kendi kendine hesaplama*⁵⁵ Mahsup işleminin amacı, çifte vergilendirmenin önüne geçilmesidir. Türk vergi sisteminde yer alan çeşitli vergi kanunlarında çok sayıda mahsup hükmüne yer verilmiştir. Önceden ödenmiş olan bir verginin, hesaplanan

"sözde alacağı" ortadan kaldırdıklarını da belirtmek gerekir. (OKTAR Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, B. 3, İstanbul 2008, s. 143).

⁵³ TUNCER Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s. 108.

⁵⁴ Nakden iade talepleri için bkz. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A- 3, 4, 5, 6. bölümleri.

⁵⁵ KIZILOĞLU Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 168.

vergi borcundan düşülmesi suretiyle gerçekleştirilen mahsup işleminin vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri olduğu düşünülmektedir.⁵⁶ Ticari hayatta ve muhasebe dilinde *bir alacağın borca sayılması suretiyle borcun kısmen veya tamamen ortadan kalkması işlemine* mahsup işlemi denilmektedir.⁵⁷ Oysa, tarh aşamasında teknik olarak doğmuş bir vergiden söz etmek yanlış olmasa da somut bir vergi borcu bulunmamaktadır.

Vergiyi doğuran olay ile vergi borcunun/alacağının doğması aslında doktrinel ve teorik bir nitelik taşımaktadır. Vergi borcunun doğumu için bunun bir süjeye yönelmesi gerekmektedir. İşte vergi tarhı, soyut ve kişisel olmayan bir nitelik taşıyan vergi alacağını belirli bir kişi veya kuruma yönelterek bunu somut duruma getirir. *Vergi hukuku yönünden vergi tarhı, vergi borcunun doğumu için başlangıç sayılabilir.* Ancak tahakkuk aşamasıyla birlikte, icrai bir kararla mükellef için vergi borcu doğmuş ve devletin alacağı belirli ve tahsili gereken bir duruma gelmiştir. Bir başka deyişle, verginin hazırlanan hesapların yetkili memurun kararına dayanarak belli bir tutarı içeren kesin bir para borcu haline gelmesini ifade eden⁵⁸ tahakkuk aşamasında, somut bir vergi borcundan söz etmek gerekir. Verginin tarhında, borcun tutarı belirlenmeden ya da belirlenme aşamasındayken sona ermesi gibi bir durum söz konusu olamaz. Bu nedenle sonuçları itibariyle benzese de mahsubu vergi borcunu sona erdiren bir sebep olarak değerlendirmemek gerektiği düşünülmektedir.

Hesaplanan vergiden önceden alınan vergi indirilmediğinde fiili vergi oranı kanuni vergi oranını aşar. Kanuni oranın üzerinde vergi almak ise mümkün değildir.

⁵⁶ **PEHLİVAN** Osman, Vergi hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s. 90.

⁵⁷ **KUMKALE** Rüknettin, Vergi Sözlüğü, As Yayınları, B.1, Ankara 2001, s. 134, 135.

⁵⁸ **TUNCER**, s. 145, 147.

Mükellefin mahsuplar yapıldıktan sonra ödemiş olduğu vergi hesaplanan vergiden fazla çıkarsa; fazla ödenmiş, bu nedenle de mahsup edilememiş vergi, mükellefe tebliğ edilir ve bir yıl içinde başvurusu halinde red ve iade olunur.⁵⁹ Bu aşamada mükellefin muaccel vergi borçları varsa, takas devreye girmektedir. Vergi dairesi iade işlemini, mükellefin muaccel borçları varsa, red ve iade edilmesi gereken alacakları önce bu borçlarla takas yapmak suretiyle gerçekleştirir.

Takas ve mahsup kavramları, yukarıda da ifade edildiği gibi çokça karıştırılmakta ve birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu nedenle vergi hukuku anlamında takas ve mahsup arasındaki farkı, burada belirtmek gerekir. Daha önceden ödenmiş verginin bir kısmının toplam vergiden indirilmesini ifade eden mahsup, bir alacağın/borcun tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemini ifade eder.⁶⁰ Bu nedenle de mahsupta karşılıklı iki borç değil, mükellefin vergi dairesine farklı zamanlarda ödediği tek bir borç söz konusudur. Takasta ise, biri tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacakları, diğeri ise mükellefin kamu idaresine olan borcu olmak üzere karşılıklı iki borç bulunmalıdır.

Takasla mahsup arasındaki bir diğer farklılık da uygulanma zamanlarıdır. Borcun tutarı belirlenirken yapılması gereken mahsup, tarh; takas ise ödeme (tahsil) aşamasında uygulanmaktadır. Bu nedenle de vergilendirme süreci içerisinde aynı vergiye ilişkin hem mahsup hem takas işlemi uygulanabilir. Örneğin; KDV iadeleri, yıl sonunda ödenecek KDV tutarından fazla ise, yani mahsup işlemi yapıldığı halde, mükellefe geri verilmesi gereken bir tutar bulunuyorsa, bu tutar mükellefin muaccel

⁵⁹ KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 188.

⁶⁰ ÇELİK Binnur, "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", Mevzuat Dergisi, Mart 2000, Y. 3, S. 27, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>. (Erişim: 01.05.2016).

vergi borçlarına takas edilmelidir. Böylece önce mahsup yapılarak borcun tutarı belirlenir, takas ile de borcun küçük olanı oranında sona ermesi sağlanır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinin farklı aşamalarında uygulanan mahsup ve takasın, koşulları olduğu takdirde birbirini takip eden işlemler olduğu söylenebilir.

2. Ödeme ve Takas

Vergi borcunu sonlandıran en doğal neden ödemedir. Muaccel bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer. Bir borcun muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş olmasını ifade eder. O halde vergi borcunun muacceliyeti, alacaklı idarenin alacağın ödenmesini isteyebileceği, vergi borçlusunun da bu isteği yerine getirmek zorunda olduğu durumdur. Vergi borcunun muaccel olmasında ölçüt, verginin tahakkukudur. Henüz tahakkuk etmemiş vergiler, muaccel olmamış vergilerdir ve kural olarak⁶¹ ödenemezler.⁶² AATUHK'un 17. maddesine göre belirli vergi ve resimler bakımından kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesi halinde henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimler için ihtiyati tahakkuk yapılabilir. İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacağının önceden güvence altına alınması amacıyla vergilendirme sürecinin tamamlanması beklenilmeksizin, geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir.⁶³ Ancak geçici nitelikteki bu tahakkuk, tahsil sürecini başlatmamaktadır. AATUHK'un 18. maddesinin 3. fıkrasına göre ihtiyati tahakkuk

⁶¹ Kuralın istisnası olarak, tahakkuku beklemeden yapılan ödemeler de vardır. Örneğin; pişmanlık dilekçesiyle bildirilen vergilerin yükümlünün durumu haber verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerektiğinden, vergi tahakkuk etmemiş olmasa dahi bu süre içinde yatırılmalıdır (VUK 371).

⁶² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 123.

⁶³ BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Ogun Kardeşler Matbaacılık, C. II, B. 6, Ankara 1979, s. 487.

konusu vergi ve resimler ve bunların zam ve cezaları, ilgili kanunlara göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamazlar. Bu nedenle ihtiyaten tahakkuk eden vergilerin, henüz muaccel hale geldiği söylenemez ve tahakkuk kesinleşinceye kadar takasa konu olmaları mümkün değildir.

Muacceliyet anına genellikle bir ödeme süresi eklenir. Bu süre, vergi borçlusuna temerrüde düşmeden borcunu ödeme olanağı sağlamakla birlikte muacceliyet anını değiştirmez. Ödeme, genel olarak muacceliyet anı ve verginin vade tarihini ifade eden ödeme süresinin son günü arasında yapılmalıdır. Yükümlüler, muaccel olmuş vergi borçlarını vade tarihinden önce ödeyebilirler.⁶⁴ Vade tarihine kadar yapılmayan ödemeler için cebren tahsil süreci başlatılacaktır. Takas ise çoğu zaman vergi idaresinin takdirinde bir olgu olarak anlaşılmakta ve çoğunlukla bu yola gidilmemektedir. Vergi idaresi kendi alacağı için takas işlemi yapmamakla birlikte, yükümlülerin bu konudaki isteğini de genel olarak reddetmiştir. Bunun sonucu olarak yükümlüleri vergi borcuna gecikme zammı da ekleyerek cebri icra yoluyla izlemiştir.⁶⁵ Dolayısıyla takas kurumunda, ödemede olduğu gibi gerçekleşmediği takdirde istenilen durumu cebren sağlayan bir sistem öngörülmüş değildir. Ancak şartları olduğu halde takasın işletilmediği durumlara karşı dava açılabilmelidir.

⁶⁴ Ayrıca AATUHK'un Ek 1.maddesinde, kamu alacağının vadesinden önce ödenmesini özendirmek amacıyla erken ödemelerde ödeme tarihinden kanuni ödeme süresinin son gününe kadar her gün için aylık %4 oranında indirim öngörülmüş ve Bakanlar Kurulu'nun bu oranı sıfıra kadar indirmeye ve %8'e kadar artırmaya yetkili olduğu düzenlenmiştir.

⁶⁵ Bkz. **BAKLACIOĞLU** Sadık, Vergi Hukuku Ders Notları 1965-66, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara (Teksir), s. 100.

Her verginin ödeme zamanı, ilgili hükümlerinde belirtilmiş olup, bunlar normal ödeme zamanlarıdır. Belirli durumların varlığı halinde de özel ödeme zamanları düzenlenmiştir. Özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler hem vergi kanunlarında hem de Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Takas talebi için ise ayrıca bir süre belirlenmemiştir. Yükümlüler, muaccel hale gelmiş vergi borçlarını vadeden önce ödeyebildiklerinden, vergi borçlarının yanında idareden alacağı olanların bu alacakları kesinlik kazanmışsa, söz konusu borçlarına karşı takas istemlerinin kabulü gerekir.⁶⁶ Vadeden sonra, cebren tahsil aşamasında da takas isteminde bulunulabilir. Örneğin; kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir yükümlünün, bu borcuna karşı idareden alacağına takas isteminde bulunması, ödeme emirlerine karşı yapılabilecek üç itiraz nedeninden "böyle bir borcum yoktur" ya da "borcumu kısmen ödedim" iddialarının kapsamında değerlendirilmelidir (AATUHK, m. 58).⁶⁷ Dolayısıyla muaccel olan bir vergi borcunun idareden olan kesin alacak ile takas edilmesi istemi, ödemeden farklı olarak muacceliyet anından zamanaşımına uğrayana kadar gündeme getirilebilir.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar, yükümlüler tarafından istenildiği takdirde, davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödenebilir. Takas ise ancak her iki borç da muaccel hale geldiğinde istenebilmektedir. Tarh

⁶⁶ Dan. 7. D., E. 1972/1049, K. 1973/1013, 10.4.1973; "*İdareden alacaklı olan yükümlü ödeyeceği verginin taksit vadesi gelmeden mahsup isteğinde bulunduğu halde, bu isteğin reddi usulsüzdür*", (GELEGEN Taner, KARADAĞ, O. Nuri, TAMER Samet, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1972-1973, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974, s. 560).

⁶⁷ Dan. 4. D., E. 1975/2302, K. 1976/1410, 2.6.1976; Dan. 4. D., E. 1970/923, K. 1970/2521, 29.12.1970; Dan. 7. D., E. 1970/920, K. 1972/1222, 23.3.1972; Dan. 9. D., E. 1972/2149, K. 1973/432, 22.2.1973.

işlemine karşı açılan dava devam ederken, tahakkuk kesinleşmediğinden borçlar da muaccel olamamaktadır. Bu bakımdan vergi davası devam ederken, takas isteminde bulunulamaz. Belirtilebilecek bir diğer nokta da vergi sorumlusunun yükümlünün vergi borcunu ödeyebilirken (VUK 11), genel olarak takas isteminde bulunma yetkisinin olmadığı kabul edilmesidir.⁶⁸ Aksi yöndeki fikirlere ve konunun ayrıntılarına ileride değinilecektir.

Ödeme yeri, VUK 110/1'de vergi yükümlüsünün bağlı olduğu vergi dairesi olarak belirlenmiştir. Ancak yükümlü, vergi borcunu bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine de yatırabilir. Bu durumda, ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının bildirilmesi gerekir (VUK 110/2, AATUHK 39/2). Takası düzenleyen AATUHK'un 23. maddesinde red ve iadesi gereken kamu alacaklarının *yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine* olan borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddedileceği belirtilmektedir. Bu hükümden hem borçlu hem alacaklı olunan vergi dairesinin aynı olması gerektiği anlaşılmamalıdır. Farklı kamu idarelerine ait borç ve alacakların takas edilmesi, söz konusu hükmün kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak vergi daireleri, vergi ve diğer gelirleri toplama görevini üstlenen⁶⁹ Gelir idaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatını oluşturmakta⁷⁰; dolayısıyla farklı vergi daireleri aynı kamu idaresini ifade

⁶⁸ Dan. 4. D., E. 1975/2947, K. 1977/616, 3.3.1977; "*Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi borcunun, mükellef sıfatıyla ödenip, kanuni sebeplerle iadesi gereken vergi borcu ile mahsubu mümkün değildir*", (Danıştay Dergisi, Başbakanlık Basımevi, Yıl: 8, Sayı: 28-29, Ankara 1978, s. 289, 290).

⁶⁹ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 1. madde.

⁷⁰ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 23. madde, 1. fıkra.

etmektedir. Bu bakımdan 23. madde, farklı vergi dairelerine olan alacak ve borçların takasını dışlamamaktadır. Danıştay da alacaklı ve borçlu bulunan vergi dairelerinin ayrı ayrı olmasının yükümlünün takas isteminde bulunmasına engel oluşturmayacağı görüşündedir.⁷¹

Ödemede sırasıyla vergi idaresi ve yükümlü olmak üzere tek bir alacaklı ve borçlu bulunmaktadır. Takas ise hem vergi idaresinin hem de yükümlünün karşılıklı alacak ve borçlarını küçük olanı oranında sona erdirir. Dolayısıyla vergi idaresi ve yükümlü, hem borçlu hem de alacaklı konumundadır. Takasın içeriğini oluşturan karşılıklı alacaklı ve borçlu olma durumu, bu işleme dahil olabilecek sùjeleri de sınırlandırmaktadır. Şöyle ki, ödeme hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının belirtilmesi kaydıyla herhangi bir vergi dairesine yapılabilmektedir. Ancak aynı olduğu takdirde alacaklı ve borçlu bulunulan vergi dairesi, farklı olduğu takdirde de alacaklı olunan ve borçlu bulunulan vergi daireleri dışındaki herhangi bir vergi dairesi işin mahiyeti gereğı takasa dahil olamamaktadır. Başka bir deyişle takası, ilk durumda söz konusu vergi dairesi, ikinci durumda da alacaklı ve borçlu bulunulan bu iki daireden biri yapmalı; ne alacaklı ne de borçlu olunan üçüncü bir vergi dairesi bu işlemi gerçekleştirmemelidir.

Ödeme, borcu sona erdiren bir ifa niteliğindedir. Takas ise tarafların borçlarını fiilen ifa etmeden sonlandırdıkları bir yoldur. Yükümlünün muaccel hale gelmiş vergi borcunun idareden kesinlik kazanmış alacağı ile takas edilmesi istemi, ödemenin hukuki sonuçlarını doğurarak borcu ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle, pişmanlık dilekçesiyle verilen bir vergi borcu için takas isteminde bulunulduğunda,

⁷¹ Dan. D. 7, E. 1969/1340, K. 1970/520, 24.2.1970, (Danıştay Yedinci Daire Kararları, 1. Kitap: 1965-1967, Güneş Matbaacılık, Ankara 1977, s. 27).

pişmanlık dilekçesinin kabulü için gerekli olan "borcun ödenmesi" koşulunun yerine getirilmesine gerek yoktur. Yukarıda da değinilen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda takas isteminde bulunulması durumunda öne sürülebilecek üç itiraz nedeninden "böyle bir borcum yoktur" veya duruma göre "borcumu kısmen ödedim" iddialarının uygunluğu da takasın ödemenin sonuçlarını doğurması durumuna örnektir.⁷²

3. Zamanaşımı ve Takas

Hukukta zamanın etkisi önemlidir ve bu, vergi hukukunda da kendini gösterir. Borç ve alacağın sonsuz olmaması, bu alandaki işlemlerin de zaman ölçeğinde sınırlanmasını gerektirir.⁷³ Vergi hukukunda zamanaşımı alacaklı kamu idaresinin, yasalar tarafından belirlenen süreler içerisinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde, artık bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesini ifade eder.⁷⁴ Özel hukukta zamanaşımı, alacağın kendisini değil, onun talep edilebilirliğini; hak düşürücü süre ise hakkın özünü ortadan kaldırmaktadır. Vergi hukukunda da zamanaşımı, kamu borcunu sona erdiren değil⁷⁵, alacağın takibini engelleyen bir hal olmakla birlikte doğurduğu sonuçlar bakımından hak

⁷² Dan. 4. D., E. 1975/2302, K. 1976/1410, 2.6.1976; Dan. 4. D., E. 1970/923, K. 1970/2521, 29.12.1970; Dan. 7. D., E. 1970/920, K. 1972/1222, 23.3.1972; Dan. 9. D., E. 1972/2149, K. 1973/432, 22.2.1973.

⁷³ **SABAN** Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, B. 6, İstanbul 2014, s. 179.

⁷⁴ **ARSLAN** Mehmet, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 43.

⁷⁵ Zamanaşımının kamu borcunu sona erdiren bir neden olup olmadığı hususunda görüş birliği yoktur. Konunun ayrıntıları için Bkz. **ÖNCEL**, **KUMRULU**, **ÇAĞAN**, s. 142-146.

düşürücü süreye benzemektedir.⁷⁶ Ayrıca özel hukukta zamanaşımı tarafların ileri sürmesi durumunda, vergi hukukunda ise mükellefin bu konuda bir talebinin olup olmadığına bakılmaksızın dikkate alınmaktadır (VUK m. 113).

Vergi hukukunda, tahsil ve tahakkuk zamanaşımı olmak üzere kamu idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran iki tür zamanaşımı bulunmaktadır. Tahakkuk zamanaşımına ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil zamanaşımı ise vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun hiçbir zaman muaccel olamamış bir vergi borcu olduğu söylenebilir. Tahsil zamanaşımında ise muaccel hale gelmiş; ancak süresinde tahsil edilmediği için zamanaşımına uğramış bir borç söz konusudur.

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar; ancak zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir (AATUHK m.102/2).⁷⁷

⁷⁶ **KANETİ** Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, B. 2, İstanbul 1989, s. 146.

⁷⁷ Bu hüküm, zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun sona ermeyip, özel hukuktaki gibi *tabii borç* olarak devam edip etmeyeceği sorusunu doğurmuştur. *Mükellefin zamanaşımına uğramasına rağmen vergi borcunu ister öder ister ödemez olmasının, vergi borcunu tabii/eksik borç haline dönüştürdüğü ifade edilmiştir. ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, B. 2, Bursa 2011, s. 171; Buna karşın vergi hukukunda zamanaşımına uğramış borçların ödenmesi hususunda getirilen bu çözümünün, söz konusu borçlar hakkında alacaklı idarenin talep yetkisinin kalmaması bakımından borçlar hukuku ilkelerinden ayrılıklar gösterdiği öne sürülmüştür. Borçlar hukukunda zamanaşımı ancak bir defa olarak ileri sürülebildiğinden alacaklının talep hakkını ortadan kaldırmamaktadır. Vergi hukukundan farklı olarak, borçlu zamanaşımına uğramış borcunu alacaklının talebi üzerine bilmeden ödemişse, bu geçerli bir ödemedir. Bu noktada, vergi hukukunda*

Burada yükümlünün zamanaşımına uğramış borcuyla kamu idaresinden kesinlik kazanmış alacağının takasını talep edip edemeyeceği sorusu akla gelmektedir. Yükümlünün zamanaşımına uğramış borcunu rızaen ödemesinin kabul edileceğinden hareketle, kamu idaresinden olan alacağıyla takas edebileceği de düşünülebilir. Takas, karşılıklı olarak muaccel borçlara uygulandığından, bu soruyu cevaplamak için zamanaşımın muacceliyete etkisini değerlendirmek gerekmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, idarenin alacağı talep etme yetkisi kalmaz. Bu durumda vergi borcu ancak yükümlünün açık rızasıyla ödenebilir. İdare talep yetkisi kalmadığı halde, zamanaşımına uğramış vergi borcunu talep ederse ve yükümlü bilmeden bu borcu öderse, söz konusu ödeme AATUHK anlamında rızaen yapılmış bir ödeme sayılmaz. Yasal dayanağı olmayan talep üzerine bilmeden yapılmış ödemenin geçerli sayılmaması gerekir. İdarenin böyle bir eylemi hukuken geçerli kabul edilirse, zamanaşımına uğramış alacağı talep etme konusunda vergi memurlarına takdir yetkisi tanınmış olur.⁷⁸

Benzer biçimde, idarenin zamanaşımına uğramış borcu, yükümlünün talebi olmadan kendi alacağıyla takas etmesinin de geçerli sayılmaması gerekir. Böyle bir durumda yükümlünün takas işlemine karşı yargı yolu açıktır. Yükümlünün zamanaşımına uğramış borcunun idareden olan alacağıyla takasını istemesi durumunda ise yukarıda da ifade edildiği gibi idare, zamanaşımını resen dikkate alacaktır. Ancak zamanaşımına uğramış borca karşılık yükümlü tarafından rızaen

zamanaşımından sonra yapılan ödemelerin geri istenememesi, borçlar hukukundaki tabii borç ile yakınlık göstermesine rağmen tamamen aynı sonuçları doğurmamaktadır", ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 145.

⁷⁸ ÇAĞAN Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:389, Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s. 112.

yapılan ödemelerin kabul edilmesi durumunda olduğu gibi, yükümlünün takas isteminin kabul edilmesi önünde bir engel bulunmamaktadır.

Tahsil zamanaşımının işlemesi, kısmi ödeme durumunda kesilmektedir (AATUHK 103). Kısmi ödeme durumu tahsil zamanaşımını kesiyorsa, takasın ödemenin hukuki sonuçlarını doğurmasından hareketle, takas isteminde bulunulmasının da tahsil zamanaşımını kesmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak zamanaşımını kesen nedenler, AATUHK'da tek tek belirtilerek, sınırlı sayıda düzenlenmiştir. Bu yöndeki bir çıkarım kıyas niteliğindedir. Vergi hukukunda yer alan kıyas yasağı ise tahsil dahil vergilendirme sürecinin tüm aşamalarına ilişkindir. Danıştay da zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasında kıyas yoluna gidilmesini kabul etmemektedir.⁷⁹ Cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her çeşit tahsilat, zamanaşımını kesen nedenler arasında sayılsa da takas sonucunda alacağın tamamının ya da bir kısmının tahsil edilmesi, bu gruba dahil olmamaktadır. Bu nedenle takas isteminin zamanaşımını kesen nedenlerden biri olmadığı sonucuna varılabilir.

Vergi hukukunda tahakkuk ve tahsil zamanaşımı sürelerinin geçmesiyle vergi alacağının ne yönde etkilendiği konusunda bir görüş birliği yoktur. Bu bakımdan zamanaşımının vergi alacağını ortadan kaldıran bir neden olarak kabul edilip edilemeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Zamanaşımının yargı organlarınca resen dikkate alınmasından hareketle, zamanaşımının özel hukuktan farklı olarak vergi

⁷⁹ "...zamanaşımı toplum hayatında istikrarı sağlamak amacını güden bir müessese olduğu için bununla ilgili hususlarda kıyas yoluna gitmek vaz'ındaki amaca aykırı düşer ve bundan dolayı zamanaşımı hükümlerinde sarahat gerekir", Dan. 3. D., E. 66/219, K. 66/249, 13.6.1966, (**DİNÇER** Güven, **ÇIRAKMAN** Erol, **NECİPOĞLU** Nejat, Danıştay Kararları: 1967-1969 II. Kitap, Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara 1969, s. 434, 435.

alacağını ortadan kaldıran bir neden olduğu ileri sürülmektedir.⁸⁰ Takas ise hem özel hukukta hem de vergi hukukunda borçluluğu sona erdiren bir nedendir. Zamanaşımında, takasta olduğu gibi karşılıklı iki borç ve alacaklılık-borçluluk sıfatlarının birleşmesi söz konusu değildir. Zamanaşımı tek bir borca ilişkindir ve yalnızca o borcun akıbetini belirler. Vergi hukukunda zamanaşımı, idare tarafından resen dikkate alınmaktadır. Benzer biçimde takasın şartlarının olduğu durumlarda kamu idaresi *resen icra yetkisi* kapsamında mükellefin bu yönde bir istemi olup olmadığına bakmaksızın takas işlemini gerçekleştirmelidir.

4. Terkin ve Takas

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri de terkindir. *Terkin, bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir.* Bir verginin terkin edilebilmesi için yükümlünün başvurusu gerekir. Ancak bu gereklilik, terkinin idarenin tek taraflı bir işlemi olma niteliğini etkilememektedir. Özel hukukta terkine yer verilmemekle birlikte, benzer kurumlar bulunmaktadır.⁸¹ Yukarıda incelenen ödeme, zamanaşımı ve takas, esasen özel hukuka ait olup, vergi hukuku içerisinde farklı usul ve koşullara sahiptir. Bu bakımdan terkinin vergi hukukuna özgü bir kavram olduğu söylenebilir.

Bir başka tanıma göre terkin; genel olarak tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk işleminin iptali ya da tahsil edilen verginin mükellefe geri

⁸⁰ ÇAĞAN, Süreler, s. 109.

⁸¹ Terkin özel hukukta ibra, alacaktan feragat, alacaklının borçlusuna karşı alacak hakkını kullanmayacağını taahhüt etmesi, borcun bulunmadığının kabulü ve konkordato kurumlarına benzetilebilir. Ayrıntılar için bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 149, 150; TUNCER 66-69.

verilmesi yoluyla vergi alacağının ortadan kaldırılması işlemidir.⁸² Vergi hukukunda terkin için, kamu alacağının tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş olması şart değildir. Borcun doğumundan önce yapılan terkin, borcun doğmasına engel olmakta; tahakkuk etmesinden veya kesinleşmesinden sonra yapılan terkin ise doğmuş borcu sona erdirmektedir.⁸³ Takas için ise muaccel olmuş dolayısıyla tahakkuk etmiş bir borcun varlığı şarttır. Muaccel olmamış borca ilişkin idareden kesinlik kazanmış alacak da olsa takas işlemi gerçekleştirilemez.

Terkin; doğal afet nedeniyle gelirin bir kısmının kaybedilmesi, vergi hataları dolayısıyla eksik ya da fazla vergi alınması ve yargı organlarının bu yönde bir kararının bulunması durumlarında söz konusudur. Yükümlü aleyhine doğmuş olan vergi hataları yükümlünün talebi üzerine, henüz tahakkuk etmemişse düzeltilir; tahakkuk etmiş vergiler ise terkin edilir. Hatalı şekilde hesaplanan vergi tahsil edilmişse, yükümlüye red ve iade edilir.⁸⁴ Vergi yargı organlarının kararları doğrultusunda da tarh olunmuş veya tahakkuk etmiş vergiler terkin olunur. Söz konusu vergi, henüz tahsil edilmemişse, mahkeme kararı üzerine terkin edilir. Tahsil edildikten sonra, mahkeme kararının yükümlü lehine olması durumunda verginin iadesi yoluna gidilir.⁸⁵ Bu sebeplerle terkin edilen vergiler, red ve iade aşamasında,

⁸² **ARSLAN** Mehmet, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, B. 5, Ankara 2006, s. 119; **ÖZBALCI** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaası, İstanbul 1988, s. 170.

⁸³ **KARAKOÇ** Yusuf, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 222.

⁸⁴ **TUNCER**, s. 77.

⁸⁵ Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için yargı organının kararının kesin nitelikte olması, süresi içinde üst mercie başvurulmadığı için kesinleşmiş olması ya da üst mercie başvurulması durumunda vergi mahkemesi kararının onaylanmış olması gerekir. **ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN**, s. 107, 150.

yükümlünün aynı kamu idaresine olan muaccel borçları varsa, bu borçlarla takas edilmelidir.

Doğal afetler nedeniyle terkin, Vergi Usul Kanunu'nda vergi, resim, harç ve bunların cezalarına yönelik borçlar için; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen kamu borçları için düzenlenmiştir. VUK'un 115. maddesine⁸⁶ göre terkinden yararlanma hakkı her vergi için tanınmış değildir.⁸⁷ Kanunun doğal afetler nedeniyle terkin konusunda getirdiği önemli sınırlama, terkinin sadece zarar gören gelir kaynaklarıyla ilgili olan vergilerle arazi vergilerine uygulanabilmesidir. Evi yanan bir yükümlünün zararının varlıklarının üçte birinden fazlasını temsil etmesi ancak iş yerinde bir zararının olmaması durumunda, iş yerinden elde ettiği gelirin vergisi terkin edilemez. Yanan evinin kirası ise terkin edilebilir. Yükümlünün genel malvarlığının üçte birinin doğal afet nedeniyle yok olmasında terkin edilebilecek vergiler, dolaysız vergiler; yani vergi borçlusuyla kanuni mükellefi aynı olan vergilerdir. Dolaylı vergilerin doğal afet sebebiyle terkin edilmesi mümkün değildir. Bu vergilerin borçlusuyla kanuni mükellefinin farklı kişiler olması sebebiyle afet, kanuni mükellefin bu vergileri ödeme gücünü etkilememektedir.⁸⁸ Fiili olarak ortaya çıkan bu türden bir sınırlama ise takasta yoktur. Kanuni mükellefin aynı kamu idaresinden olan kesinlik kazanmış

⁸⁶ Bu maddede belirtilen doğal afetler sonucu malvarlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin, afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, zararlar orantılı olmak üzere Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin olunur.

⁸⁷ KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 191.

⁸⁸ Dan. İBK., E. 1976/1, K. 1979/10, 28.6.1979, (KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 225).

alacağının bulunması durumunda bütün muaccel olmuş vergi borçları hakkında takas işlemi gerçekleştirilebilir.

Doğal afet nedeniyle terkin, afetin gerçekleşmesinden sonra tahsil edilmiş ya da henüz tahsil edilmemiş vergi borçları ve cezaları hakkında uygulanır. Afetin gerçekleşmesinden önce tahsil edilmiş vergi borçları ve cezalar için terkin yapılamaz. Ödemenin hukuki sonuçlarını doğurması ve borçluluğu sona erdirmesi bakımından afetin gerçekleşmesinden önce takas suretiyle ortadan kaldırılan verginin de terkinini istenemez. Ancak yükümlünün kapanmış döneme ait vergi borcu, afetin gerçekleşmesinden sonra idare tarafından takas işlemiyle ortadan kaldırılmışsa ne olacaktır? İdare, takas işlemiyle yükümlünün vergi borcunun terkinini isteme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu durumda alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğunca uzlaştırmakla yükümlü olan tahsil dairesi (AATUHK m. 62/6), menfaatler dengesini yükümlü aleyhine bozmaktadır. Bu bakımdan terkin edilmesi gereken bir verginin takas edilmesi yönündeki işlem, konu unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır. Yükümlünün kapanmış döneme ait vergi borcunun afetin gerçekleşmesinden sonra terkinini istemek yerine idareden olan alacağına takas edilmesini talep etmesi durumunda ne olacağı da bir başka sorudur. Doğal afetler nedeniyle terkinde sebeplerin gerçekleşmesi halinde *"...terkin olunur"* ifadesi kullanılarak idareye bu konuda bir seçim hakkı tanınmadığı düşünülebilirse de yükümlünün bu yönde başvurusu gerekmektedir. Bu bakımdan terkin yerine - istisnai bir biçimde- takas talep eden yükümlünün istemi doğrultusunda, koşullarının olduğu doğrulandıktan sonra borçlar, takas edilerek sonlandırılabilir.

Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen kamu alacakları için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105. maddesinde benzer bir hüküm

yer almaktadır. Bu hükmünde belirtilen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına *tahakkuk ettirilmiş* ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili kamu alacakları *Bakanlar Kurulu* kararıyla kısmen veya tamamen terkin edilir. Vergi niteliğinde olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunmayan gümrük vergisi ile diğer kamu alacakları, AATUHK hükümlerine göre terkin edilmektedir. AATUHK, terkin edilecek alacakların afetin meydana geldiği tarihte tahakkuk etmiş olmasını şart koşmuştur. Afetin meydana geldiği tarihte henüz tahakkuk etmemiş alacaklar, Vergi Usul Kanunu kapsamına da girmiyorsa terkin edilemeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen terkinden farklılaşan bu koşul, takasta da yer almaktadır. Tahakkuk etmemiş alacaklar, AATUHK uyarınca terkin edilemeyeceği gibi, idareden olan alacakla takas da edilemez.

Vergi Usul Kanunu'na göre yapılabilecek terkin için bir başvuru süresi belirlenmemesine rağmen, AATUHK'a göre yapılabilecek terkin için altı aylık süre öngörülmüştür (AATUHK m. 105/2). Bu başvuru süresinin hak düşürücü nitelikte olduğu kabul edilmektedir.⁸⁹ Koşulları oluşsa dahi altı aylık sürenin geçmesinden sonra yapılacak terkin başvuruları reddedilecektir. Takas ise hak düşürücü nitelikte belirlenmiş herhangi bir süreyle sınırlandırılmamıştır. Sürenin geçmesi nedeniyle terkin edilemeyen ya da bir kısmı terkin edildikten sonra geriye kalan borçlar, idareden olan alacakla takas edilebilir.

AATUHK'un 106. maddesine göre yapılan takip sonunda *tahsili imkansız* veya *tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan* ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacaklarında 10 TL'na, diğer kamu

⁸⁹ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 227.

alacaklarında 20 TL'na kadar kamu alacakları, kamu idarelerinde terkin yetkisine haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilebilir.⁹⁰ Yükümlünün başvurusu gerekmeksizin kamu idaresi tarafından terkin edilebilen bu borçların terkin edilmemesi halinde, söz konusu borçlara karşı takas isteminde bulunulabilir mi? Yükümlünün terkin edilebilecek borçlarına karşı yaptığı takas başvurusu nasıl sonuçlandırılmalıdır? Bu borçların idare tarafından terkin edilmeyip takas yoluyla sonlandırılması durumunda, bu işlemin iptali mümkün müdür? İlgili hükümde tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan ve belirli miktarlarda sınırlandırılan kamu alacaklarının *terkin edilebileceği* ifade edilmiştir. İdareye tahsilin imkansızlığı ya da gerektirdiği giderin elde edilecek alacaktan fazla olmasının tespiti hususunda bir değerlendirme imkanı tanınmaktadır. Bu bakımdan hükümde belirlenen tutarların altında kalan ancak terkin edilmeyen alacaklar, idare tarafından yükümlünün istemi üzerine olduğu gibi böyle bir talep olmaksızın da takas yoluyla sonlandırılabilir. Terkin edilmeyen borçların takas işleminin iptali ise söz konusu tahsilin imkansızlığına ve yapılacak giderlerin alacaktan fazla olmasına ilişkin değerlendirme yetkisinin hukukiliği bakımından yargısal denetimi ile mümkündür.

5. Hata Düzeltme ve Takas

Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş idari bir süreçtir. VUK'un

⁹⁰ Bakanlar Kurulu bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya, Maliye Bakanı da terkin edilecek kamu alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir.

116. maddesinde⁹¹ vergi hatasının genel tanımı verildikten sonra, sakatlık türleri 117. maddede "hesap hataları", 118. maddede de "vergilendirme hataları" biçiminde düzenlenmiştir. Vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde bu hata, vergi dairesince resen veya yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir.⁹²

Geniş anlamıyla mali hukuk bakımından hata düzeltme, kamu gelirlerinin idari denetimi kapsamındadır. Vergi hukuku içerisinde ise bu mekanizma ikili bir konuma sahiptir. Maddi vergi hukuku bakımından düzeltme, hatalı vergi işlemi ortadan kaldırmasıyla düzeltilen vergi bakımından ve düzeltme miktarı itibarıyla, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biridir. Şekli vergi hukuku bakımından ise aynı yol, VUK kapsamında uyuşmazlıkların idari çözüm yollarından biri olarak belirlenmiştir.⁹³ Geniş anlamıyla mali hukuk ve vergi hukuku temelinde incelendiğinde takasın da farklı işlevlere sahip olduğu görülür. Mali hukuk açısından AATUHK'da düzenlenen takas, yalnız vergiler için değil diğer kamu gelirleri açısından da borçluluğu sona erdirir. Vergi hukuku temelinde ise maddi vergi hukuku açısından küçük olanı oranında borcu sona erdiren bir yol olan takas, şekli vergi hukuku bakımından kamu alacaklarını koruyan bir önlem/müessese⁹⁴ olarak

⁹¹ "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır".

⁹² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 173; KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 193, 194.

⁹³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 174.

⁹⁴ Bkz. MUTLUER Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, B. 1, İstanbul 2006, s. 455, 456; KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 128; ÇELİK,

değerlendirilmektedir. Bununla birlikte VUK kapsamına giren kamu alacakları bakımından düzeltme ve takas işlemlerinin iç içe geçmesi söz konusu olabilir. Bu olasılıklara aşağıda yer verilmeye çalışılacaktır.

Vergi hatası taşıyan işlem, vergilendirme sürecinin tarh aşamasında olduğu gibi tahsil aşamasında da yapılmış olabilir. Takas sırasında ortaya çıkabilecek sakatlıklar, duruma göre düzeltme kapsamına giren hatalardan biri olduğu takdirde bu yolla, bu kapsama girmeyen sakatlıklar da yargı organlarına başvuru yoluyla düzeltilebilir. Bu noktada eksik ya da fazla miktarlarda yapılmış bir takas işleminin vergi hatası oluşturup oluşturmayacağı akla gelmektedir. Eksik ya da fazla miktarlarda takas yapılmasına sebep olan sakatlık, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde belirtilen (matrahta hata, vergi miktarında hata, çifte vergi) hesap hataları ya da 118. maddede belirtilen vergilendirme hatalarından (yükümlü kişide hata, yükümlülükte hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata) birine dahil olduğu takdirde, bu takas işleminde bir vergi hatası bulunduğu ve bu hatanın düzeltme konusu yapılabileceği sonucuna varılacaktır. Aksi takdirde işlemin taşıdığı sakatlık, vergi hatası dışında kalan bir sakatlık türünden doğmaktadır.

Vergi hataları, görece kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan açık ya da oldukça basit yanlışlıklardır ve bu nedenle vergi hatalarına özgü olmak üzere ayrı bir çözüm yolu benimsenmiştir. Ancak vergi hatası dışında kalan bazı sakatlıkların yasa koyucu tarafından hatalara özgü bir yol olan düzeltme işleminden yararlanması öngörülmemiş; tartışma konusu yapıldığında bunların yargı organında karara bağlanması esası benimsenmiştir. Bu uyumsuzlıklara doktrinde

"Takas-Mahsup Farklılığı", <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>, (Erişim: 10.05.2016).

"hukuki uyumsuzluk" denilmektedir. Hukuki uyumsuzluklar, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin, hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar. Bu tür tartışmalar, maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükümlerinin açık olmayışından, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğar.⁹⁵ Takas talep edilen borcun bir kısmına ilişkin takas işlemi yapıldığı halde, kalan kısmının gerekli koşulları taşımadığı gerekçesiyle takas edilmemesi, hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilebilir. İlk olarak, işlemde taşıdığı iddia edilen sakatlık, 117. ve 118. maddelerde belirtilen hata türlerinden birine girmemektedir. İkinci olarak, tartışma konusu yapılan husus, vergi borcunun sona ermesine, genel olarak vergilendirmenin özüne ilişkindir. Örneğin; borcun vergi sorumlusunun idareden kesinlik kazanmış olan alacağıyla takas edilemeyeceği gerekçesiyle talebin reddedilmesi durumu, vergilendirme aşamalarından tahsil aşamasına özgü bir tartışmayı ifade etmektedir. Takasın düzenlendiği AATUHK'un 23. maddesinden kimlerin takas isteyebileceği net olarak anlaşılamadığından ve hükmün yoruma ihtiyaç duymasından doğan bu uyumsuzluk, yargı organlarınca karara bağlanmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri vergi dairelerince reddolunanlar, *şikayet* yolu ile Maliye Bakanlığı'na⁹⁶ başvurabilirler. Şikayet başvurusunda hak

⁹⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 176, 177.

⁹⁶ 5345 Sayılı Kanun'un 33. maddesinde, *diğer mevzuatta Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığı'na yapılan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılmış sayılacağı* belirtilmiştir. Bu hükmeye göre düzeltme talepleri de Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılacaktır.

kayıplarının yaşanmaması açısından 30 günlük dava açma süresinin geçirilmemesine dikkat edilmelidir. Bu başvurunun reddi halinde dava yoluna gidildiğinde; işlemin VUK'un tanımına uygun bir vergi hatası taşımadığına hükmedilmesi durumunda, süresi içerisinde yargı mercilerine başvurulmadığı gerekçesiyle dava usulden reddedilecektir.⁹⁷ Böylece hatanın gerçekleştiğine ilişkin yanlış bir tipiklik yargısı, davanın süre yönünden reddiyle hakkın yargı merciinde ileri sürülme olanağının yitirilmesi gibi önemli bir sonuç doğurabilmektedir. Takas talebinin idarece reddedilmesi ya da zımnen reddedilmesi durumunda şikayete benzer özel bir idari çözüm yolu öngörülmemiştir. İYUK 11. madde kapsamında yapılan üst makamlara başvurunun ise vergilendirme işlemleri için uygulanmasında hukuken bir engel bulunmamaktadır.⁹⁸ Bu durumda takas talebinin reddine karşı üst makamlara başvuru yolunun işletilebileceği söylenebilir. Üst makamlara başvuru yolu ise dava açma süresini durduracağından⁹⁹, düzeltme başvurusundakine benzer biçimde hak

⁹⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 173.

⁹⁸ **SARIASLAN** Osman, "Düzeltilme (ve şikayet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar", Vergi Dünyası, Temmuz 2012, S. 371, s. 126.

⁹⁹ Bununla birlikte düzeltme yolunun, İYUK'un 11. maddesinde belirlenen üst makamlara başvuru yolundan farklı yönleri de bulunmaktadır. İYUK 11. maddede idarenin harekete geçmesi, ilgilinin başvurusuna bağlıyken, düzeltme yolunda idare, resen de düzeltme yapabilmektedir. İYUK 11. madde kapsamında yapılan başvurularda işlemeye başlayan dava açma süresi dururken, düzeltme başvurusu işlemeye başlamış dava açma süresini durdurmaz. Düzeltme başvurusu beş yıllık zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilirken, üst makamlara başvuru için 60 günlük bir süre öngörülmüştür. Üst makamlara başvuru, işlemin geri alınması, iptali, değiştirilmesi ve yeni bir işlem tesis edilmesi taleplerinden herhangi birini içerebilmesine karşın, düzeltme başvuruları yalnızca yapıldıkları iddia edilen yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkindir. Bütün bu farklılıklarla birlikte, düzeltme yoluna ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hüküm

kayıplarının yaşanma olasılığı ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla takas işlemindeki hataların vergi hatası olup olmadıklarının doğru biçimde saptanması, izlenecek yol bakımından önemlidir.

Hukuki uyumsuzlukların yanında düzeltme konusu yapılamayan iki husus daha bulunmaktadır. Bunlar; yargı kararına konu olmuş hususlar (VUK 125) ve ödeme emri aşamasındaki uyumsuzluklardır. Dolayısıyla tarh işlemi sırasında ve tahsilden sonra başvurulma olanağı bulunan bu yol, bu iki aşama arasında tahsil işlemleri yürütülürken işlemeyecektir.¹⁰⁰ Takas ise tahakkuk etmiş ve tahsil aşamasına gelmiş, yani muaccel olan borçlara uygulanabildiğinden, tahakkuktan vade sonuna kadar geçen sürede hatalı olarak belirlenen verginin takas edilmesi mümkündür. Bu sürede takas işlemi yapılan vergi hatasına karşı düzeltme talebinde bulunulabilir ya da idare tarafından fark edilmesi durumunda resen düzeltilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine göre vergi hataları düzeltme fişi ile düzeltilir. Hatanın yükümlü aleyhine yapılmış olması halinde de fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin edilir ya da tahsil olunmuş ise yükümlüye iade olunur. Düzeltme talebi kabul edilerek fazla tahsil edilen verginin yükümlüye iadesine karar verilmesi halinde, yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmadığı takdirde hakkı ortadan kalkar. Bu aşamada, yükümlünün istenebilir nitelikte vergi borcu da varsa bu borç, hatalı olan ve başvuru üzerine iade edilecek

bulunmaması halinde 2577 Sayılı Kanun hükümlerine başvurulmaktadır. Ayrıntılar için bkz. SARIASLAN, s. 124, 125.

¹⁰⁰ AATUHK'un ödeme emrine ilişkin yargısal başvuruyu düzenleyen 58. maddesi hükmü ile VUK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucu, ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulmaması yönünde içtihat benimsenmiştir. Bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 181, 182.

miktarla takas edilir. Yükümlünün talebinin olmaması durumunda ise idare, hatalı verginin nakden iadesi için VUK'un 120. maddesinde belirlenen bir yıllık hak düşürücü süreyi dikkate almalı mıdır, resen takas yapılabilir mi? Yükümlünün bir yıllık süre içerisinde yaptığı bir başvuru olmaksızın, idareden olan alacağı da kesinleşmediğinden takasa konu olabilecek bir alacaktan söz edilemez. Takas hükmünden idarenin resen bu işlemi gerçekleştirebileceği anlaşılrsa da bu durumda - ileride değinilecek olan- takas edilecek alacakların her ikisinin de kesinlik kazanması koşulu sağlanamamıştır. İdare ancak hatalı verginin iadesi için bir yıl içerisinde yapılacak başvurudan sonra yükümlünün takas istemine ihtiyaç duymaksızın resen bu işlemi gerçekleştirebilir.

6. Ölüm ve Takas

Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesine göre, ölümle vergi cezaları düştüğünden, mirasçılarının ölenin vergi cezalarından sorumluluğu yoktur. Bu kural, *cezaların şahsiliği ilkesinin* vergi ceza hukukundaki bir görünümüdür. Vergi cezası ne tür ve hangi aşamada olursa olsun, miras bırakanın ölümünde henüz ödenmemiş ya da çekilmemişse, ölümle birlikte düşmekte ve mirasçılarına geçmemektedir.¹⁰¹ Vergi cezaları bakımından ölüm, borcululuğu sona erdiren bir nedendir. Buna karşın yükümlünün vergi borçları, ölümle ortadan kalkmamaktadır.

Mirasçılarının miras bırakanın vergi borçlarından sorumluluğu VUK'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş yasal ve atanmış mirasçılarının geçmekte; ancak mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır. Atanmış

¹⁰¹ KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, B. 4, Ankara 2007, s. 209.

mirasçılar, mahfuz hisseyi aşmamak koşuluyla vasiyetnamede mirasçı olarak belirlenen kimselerdir. Külli halef durumundaki kanuni ve atanmış mirasçılara karşın kendisine muayyen mal vasiyet edilmiş kimseler, cüz'i halef durumundadırlar ve ölenin vergi borçlarından sorumlu değildirler.¹⁰²

AATUHK'un 7. maddesinde borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında söz konusu kanun hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla AATUHK'da düzenlenen takas, mirası reddetmemiş mirasçıların idareden olan alacaklarıyla miras bırakanın borçlarına yönelik uygulanabilir. AATUHK'un 7. maddesinde aynı zamanda borçlunun sağlığında yapılmış işlemlerin ölüm nedeniyle mirasçılar hakkında tekrar yapılmasına gerek olmadığı ve başlamış olan işlemlere devam edileceği kabul edilmiştir. Buna göre tahakkuk ederek tahsil aşamasına gelmiş veya vadesinde olan borçların, borçlunun idareden olan alacağıyla sağlığında başlanan takas işlemine, ölümünden sonra devam edilecektir. Ancak söz konusu hükümde *"terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller, bu hükmün dışındadır"* denilerek, resmi tasfiye durumu, ayrıksı bir biçimde düzenlemiştir. Buna göre söz konusu durumlarda, mirasçıların kamu borçlusu sıfatıyla AATUHK hükümlerine göre takip edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde, idarece takas işlemlerinin yürütülmemesi gerekir.

Külli halefiyette mirasçı, hak ve yükümlülükleri itibarıyla miras bırakanın hukuki durumunu kazanmaktadır. Ancak bu yolla kazanılan vergi yükümlülüğünde "vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmak" şartı eksiktir. Vergiyi doğuran olayın mirasçının kendi kişiliğinde doğmamış olması sebebiyle, mirasçının

¹⁰² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 82.

durumu sorumluluk olarak nitelendirilmektedir. Bu bakımdan mirasçı yükümlü olmamakta, ancak miras bırakanın vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden sorumlu olmaktadır.¹⁰³ Mirasçılardan sorumlu sıfatlarından yola çıkarak, idareden olan kendi alacaklarına karşılık, miras bırakanın sorumlu oldukları vergi borçlarının takas edilmesini istediğinde, bu talebin durumu ne olacaktır? Sorumlu sıfatına sahip olsa da verginin kanuni yükümlüsü olmadığından talebin reddedilmesi gerektiği düşünülebilir.¹⁰⁴ Ancak AATUHK'un 3. maddesinde *amme borçlusu* veya *borçlu* teriminin "*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı kurumlar temsilcilerini*" ifade ettiği belirtilmiştir. Bu hükümde borçlu olarak anlaşılması gereken kişiler, devlete karşı söz konusu borcu ödemekle sorumlu olan kişilerdir. Dolayısıyla mirasçı, yükümlü olmasa da AATUHK'a göre, borcu ödemekle sorumlu olan kişidir. Bu nedenle de mirasçının, miras bırakanın sorumlu tutulduğu vergi borcuyla idareden olan kendi alacağının takası talebinin kabul edilmesi gerekir.

VUK'un 12. maddesinde mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılardan miras bırakanın vergi borçlarından miras hukuku hükümlerinden farklı olarak, müteselsil olarak değil miras payları oranında sorumlu oldukları öngörülmüştür. Mirasçılardan sorumluluğunun payları ile sınırlı olmasının tahsilat aşamasında mı, yoksa vergilendirmeye ilişkin tüm aşamalarda mı olduğu zaman zaman yargıda değerlendirmeye alınmıştır. Danıştay, tarhiyatların her mirasçının payları oranında

¹⁰³ KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 208.

¹⁰⁴ Danıştay'ın da fikri bu yöndedir: "*Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi borcunun, mükellef sıfatıyla ödenip kanuni sebeplerle iadesi gereken vergi ile mahsubu mümkün değildir.*", Dan. 4. D., E. 1975/2947, K. 1977/616, 3.3.1977.

ayrı ayrı yapılarak ihbarnameye bağlanması gerektiği konusunda içtihat oluşturmuştur.¹⁰⁵ O halde, mirasçılardan birinin idareden olan alacağı miras bırakanın tüm vergi borçlarını karşılayacak miktarda olsa da ancak sorumlu olduğu payı oranında tarh edilen borç tutarınca takas işlemi yapılabilir.

VUK kapsamında olmayan kamu borçlarından mirasçılardan sorumluluğu ise 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre belirlenecektir. Türk Medeni Kanunu'nun 641 ve 681. maddelerinde, mirasçılardan tereke borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu sorumluluk mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olup, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılar miras bırakanın borçlarından payları oranında sorumlu olurlar. Buna göre, VUK kapsamında olmayan kamu borçlarından mirasçılar, müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar borcun tamamından müteselsilen, bu tarihten itibaren ise payları oranında sorumlu tutularak takip edilir.¹⁰⁶ Bu durumda miras bırakanın VUK kapsamında olmayan kamu borcunun bütünü, müteselsil sorumluluk nedeniyle mirasçılardan birinin idareden olan alacağıyla takas edilebilir.

Mirasçılar tarafından mirasın tutulan defter uyarınca kabulü yoluna başvurulmuş olması halinde durum, borcun deftere kaydedilmiş olup olmamasına

¹⁰⁵ Dan. 3. D., E. 1995/4820, K. 1996/630, 06.03.1996; Dan. 3. D., E. 1995/4839, K. 1996/1154, 03.04.1996, Dan. 3. D., E. 2000/4685, K. 2003/1082, 12.03.2002. Bkz. **ASLAN** Memduh, "Mirasçılardan Vergi Borçlarından Sorumluluğu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Vergi Hukuku Toplantısı Özel Sayısı, C. 17, S. 3-4, 2011, s. 130.

¹⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 1 Sıra No'lu, A Seri'li Tahsilat Genel Tebliği, Bölüm 1, Başlık 3: "Borçlunun Ölümü ve Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması", (30.06.2007 tarihli, 26568 numaralı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

göre değişmektedir.¹⁰⁷ Kamu borcunun deftere kaydedilmiş olması durumunda mirasçılar, borcun VUK kapsamına girmesi halinde payları oranında; söz konusu kanun kapsamına girmemesi durumunda ise müteselsilen sorumlu olacaklardır. Kamu borcu deftere kaydedilmemiş ise, VUK kapsamına girip girmediğine bakılmaksızın, mirasçılar payları oranında sorumlu tutulacaktır.¹⁰⁸ Bu durumda VUK'un kapsadığı borçlar, deftere kaydedilse de kaydedilmese de mirasçıların idareden olan alacaklarıyla payları oranında takas edilebilecektir. Buna karşın VUK'un kapsamadığı borçlar deftere kaydedilmiş ise müteselsil sorumluluk doğduğundan, mirasçıların idareden olan alacaklarıyla bütünüyle takas edilebilecektir. Ancak VUK'un kapsamına girmeyen bu borçlar, deftere kaydedilmemiş ise mirasçılardan birinin idareden olan alacağıyla bütünüyle takasa konu olamayacaktır. Bu durumda takas işlemi yalnızca mirasçılardan her birinin payı oranında yapılmalıdır.

Haczedilen menkul mallar kendisine yeddiemin sıfatıyla bırakılan kimse, tahsil dairesi tarafından istenmesine rağmen bunları vermemişse, mirasçıları da bu malların değeri tutarınca miras payları oranında borçlu sayılarak, haklarında ödeme emri düzenlenebilir.¹⁰⁹ Bu durumda da yeddieminin mirasçıların, idareden kesinlik kazanmış alacakları varsa, ödeme emri düzenlemek yerine bu alacaklarla söz konusu borç takas edilmelidir.

¹⁰⁷ İbid.

¹⁰⁸ AATUHK'un 7. maddesinde de mirasçıların deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendilerine düşen pay oranında sorumlu oldukları belirtilmiştir.

¹⁰⁹ Dan. 13. D., E. 1979/1104, K. 1979/2708, 26.9.1979, (Dan. Der. S. 38-39, Aralık 1947-Mart 1948, s. 436-438).

Yukarıda bahsedilen pay oranında sorumluluk ve müteselsilen sorumluluk koşullarında hata edilerek fazla ya da eksik miktarlarda vergi ihbarnameleri düzenlenmesi, mirasçılara tebliğ edilmesi ve dava açma süresi geçirilerek tahakkukun gerçekleşmesi, bu tahakkuka dayanılarak da idareden alacağı olan mirasçıların bu alacaklarıyla ihbarnamede gösterilen borç tutarının takas edilmesi durumunda ne olacaktır? Bir vergilendirme hatasını (yükümlülükte hata) bünyesinde barındıran bu işleme karşı düzeltme yoluna gidilebileceği¹¹⁰ gibi, işlemin iptali için yargı organlarına da başvurulabilir.

VUK'un 16. maddesine göre mirasçılar, dört ay içinde ölüm olayını bildirerek miras bırakanın vergi borçları için beyanname vermek ve bu borçları ödemek durumundadır. Aynı zamanda 150. maddeye göre resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler de her ay öğrendikleri ölüm olayları ve intikalleri, ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdur. Bu süreler içerisinde vergi dairesinin ölüm olayından haberdar olmayarak miras bırakanın vergi borçlarıyla idareden olan alacağını takas ettiği varsayıldığında, mirası reddetmemiş mirasçıların bu işlemin iptalini istemeleri mümkün müdür, gerekçeleri ne olabilir? AATUHK'da öngörüldüğü gibi takas işlemlerine ölenin sağlığında başlanmış olması durumunda, bu işleme devam edilecektir. Örneğin; KDV ve kurumlar vergisi iadelerinde yükümlü, süresi içinde iade için başvurup alacağını kesinleştirdiyse, teknik olarak takas işlemlerine başlanmış olmasa da gerekli koşullar oluşturulduğundan, idarenin bu alacak ve borcu takas etmesi gerekmektedir.¹¹¹

¹¹⁰ Bir tahsil işlemi olan takas gerçekleştikten sonra, içerdiği vergi hatalarına karşı tahsilden sonra başvurulma olanağına bulunulan düzeltme yoluna gidilebilir.

¹¹¹ Kamu alacağını kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödeme emrinin çıkarılmaması durumunda borçlunun ölümünden önce başlamış bir takip muamelesinin olmadığı ileri

Ancak yükümlü, alacağı kesinleşmeden öldüyse, bu durumda ölümle birlikte ödevleri mirasçılara geçmekte ve alacağın kesinleşmesi için yukarıda verilen örnekteki gibi bir başvuru gerekiyorsa¹¹², bunun mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yapılması gerekmektedir. Bu durumda mirası reddetmemiş mirasçılar, henüz kesinleşmeyen alacağa ilişkin yapılan takas işleminin iptalini isteyebilir. Aksi halde, vergi idaresinin kural olarak üç aylık mirası reddetme süresini bekleme gibi bir zorunluluğu yoktur.

AATUHK'un 7. maddesindeki genel ifadeden yola çıkılarak, başlanılan tahsil işlemlerine devam edileceği ve bu nedenle de ölüm olayından haberdar olmayarak yapılan takas işleminde herhangi bir sakatlık bulunmadığı da düşünülebilir. Burada, tahsil işlemleri bir bütün olarak yorumlanmaktadır. Ancak, tahsil aşamasında birden çok idari işlem söz konusu olabilir. Bu nedenle AATUHK hükmü, başlanılan idari işlemlerin tamamlanması olarak anlaşılmalı ve ölümden itibaren tesis edilecek her idari işlem, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında olmalıdır.¹¹³ Bu bakımdan, ölümden haberdar olunmayarak yapılan takas işlemi, ölüm olayı idare tarafından öğrenildiği takdirde geri alınabilir veya pratik bir yararı bulunmamakla birlikte konu unsurunda sakatlık taşıdığı gerekçesiyle bu işlemin iptali istenebilir.

sürülmüştür (ÖZBALCI Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008, s. 129); Takas da kesinleşmiş alacaklara karşı ödeme emri düzenlenmeden önce tesis edilmesi gereken bir işlem olup, takip muamelesi niteliğinde değildir. Ancak AATUHK'un 7. maddesinde "başlanmış olan muameleler" denilerek yalnızca cebren takip işlemlerinin değil; güvence önlemleri gibi söz konusu kanunun içerdiği diğer işlemlerin de kastedildiği düşünülmektedir.

¹¹² İdareden olan alacağın kesinleşmesi için bütün kamu alacaklarında yukarıda bahsedilen örnekteki gibi belirli bir süre içerisinde idareye başvuru zorunluluğu yoktur.

¹¹³ Borçlunun ölümünden önce başlamış takip muamelelerinden ne anlaşılması gerektiği hakkında ayrıntılar için bkz. ÖZBALCI, AATUHK, s. 126-131.

Yükümlünün ölümü halinde kesilmiş ve tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, idari para cezaları ve vergi ziyayı gibi cezalar terkin edilir veya kesilerek tahakkuk edecek ise kesilmez.¹¹⁴ Ancak miras bırakanın limited şirket ortağı, kanuni temsilci veya tasfiye memurluğu gibi sıfatlarla tüzel kişilere ait vergi borçlarından sorumlu olması hali farklılık arz etmektedir. Bu durumda cezaların tüzel kişiye ait olması nedeniyle, sorumlu miras bırakanın bu cezalardan doğan sorumluluğu kendi mirasçılarına geçecektir.

Türk Medeni Kanunu'nun 501. maddesine göre miras bırakanın hiçbir mirasçı bırakmadan vefat etmesi halinde, devlet miras bırakanın yasal mirasçısı olacak; 631. maddesine göre de deftere yazılan borçlardan yalnızca miras yoluyla edindiği miktar oranında sorumlu olacaktır. Miras bırakanın idareden alacağının da olması durumunda ölenin vergi borçları, devletin sorumlu olduğu miktar oranında söz konusu alacakla takas edilerek sonlandırılacaktır.

¹¹⁴ **GINALI** Ayşe, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu", Mali Çözüm, S. 103, Ocak-Şubat 2011, s. 235.

İKİNCİ BÖLÜM

TAKAS KURUMUNUN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

I. TAKAS KURUMUNUN TÜRKİYE UYGULAMASININ TARİHÇESİ

A. TAHSİLİ EMVAL KANUNU

Kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan özel takip sistemi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kabulünden önce, Tahsili Emval Kanunu'nda düzenlenmişti. Osmanlı İmparatorluğu döneminde kamu alacaklarının tahsil işlerinin düzene sokulması amacıyla, 5 Ağustos 1909 tarihinde Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe sokulmuştur. Söz konusu kanun, zaman içerisinde birtakım değişikliklere uğramış¹¹⁵; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1954 yılında uygulamaya konuluşuna kadar yürürlükte kalmıştır.

İlk şeklinde sınırlı sayıda vergiyi içeren söz konusu kanunun kapsamı, değişiklikler ve çeşitli birçok kanunla yapılan atıflarla zaman içerisinde bir hayli genişlemiştir. Kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal ile istihlak vergileri gibi vergi, resim ve kamu alacaklarına ilişkin birçok kanunda Tahsili Emval Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilir.¹¹⁶

Tahsili Emval Kanunu'nun ilk biçiminde takasa ilişkin bir hüküm yoktu. Daha sonra 23.12.1934 tarihinde kabul edilen 2656 Sayılı Tahsili Emval Kanunu'na Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun'un 7. maddesiyle bu düzenleme, ilk kez

¹¹⁵ MUTLUER, s. 441.

¹¹⁶ KÜSMENOĞLU İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, C. 1, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s. 325.

uygulamamıza girmiştir.¹¹⁷ Bu maddede *"Eski senelerde tahsil edilip kanuni sebepler dolayısıyla reddi icap eden vergiler, mükelleflerin vergi borçlarına munzam kesirleriyle birlikte mal dairelerince mahsup edilmek suretiyle reddedilir"* denilmekteydi. Bu bakımdan takas kurumunun vergi uygulamamıza girişı oldukça eski tarihlere dayanır.¹¹⁸

Takası düzenleyen Tahsili Emval Kanunu hükmünde, söz konusu kanunun uygulandığı ilk zamanlarda az sayıda vergiyi içermesi ve ancak yapılan atıflarla vergi dışındaki bazı kamu alacaklarına uygulanması sebebiyle, "vergiler" ve "vergi borçları" ifadelerinin kullanıldığı düşünülebilir. Zamanla bazı kamu alacaklarının da Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edilmesini öngören atıflarla, maddenin "vergiler" şeklindeki ifadesi genişletilmiştir. Bunun yanında "muaccel" deyiminin kullanılmaması, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki takas düzenlemesinden bir diğer farklılıktır. Ancak takasın özü gereği, karşılıklı ve muaccel iki borç hakkında uygulanması, "muaccel" ifadesinin kullanılmamasını bir eksiklik olmaktan çıkarmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tasarısında *"...hükme, bir yanlış anlaşılmaya mahal kalmamak üzere mahsup edilecek alacağın (muaccel) olması kaydı ilave edilmiştir"*¹¹⁹ ifadesi de bu fikri desteklemektedir.

Tahsili Emval Kanunu'nun 7. maddesinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un takas hükmünde kullanılan "istihkak sahibi" gibi bir ifadenin

¹¹⁷ ÖNCEL Mualla, "Türk Vergi Hukukunda Takas", AÜHFD, 1978, C. 1-4, S. 35, s. 10.

¹¹⁸ 2895 Sayılı 1.1.1935 tarihli Resmi Gazete.

¹¹⁹ "Tasarının Maddeleri Üzerinde Yapılan Hüküm ve İfade Değişiklikleri Madde 46, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Millet Meclisi S. Sayısı: 286 (1/464), s. 795.

yerine "mükellef" deyiminin kullanılması ise hükmün kapsamını sınırlandırmaktadır. Red ve iade edilmesi gereken vergilerin, mükelleflerin vergi borçlarına takas edileceğini belirten hükme dayanılarak, örneğin; vergi sorumlularının borçlarını kapsamadığı söylenebilir. Bu bakımdan Tahsili Emval Kanunu'na göre takas açıklamasında bulunmaya yetkili olanlar, yalnızca vergi idaresi ve mükelleften ibarettir.

Bu maddenin uygulanışı, "fazla alınan paranın senesi içinde ret ve mahsubu" ile "fazla alınan paranın senesi geçtikten sonra ret ve mahsubu" şeklinde iki başlık altında değerlendirilmiş ve her iki duruma ilişkin farklı usuller öngörülmüştür.¹²⁰ Tahsili Emval Kanunu'nun kamu alacağının tahsiline ilişkin oldukça dar kapsam ve usullerine rağmen takas kurumunu düzenlemiş olması yukarı da ifade edildiği gibi, takasın oldukça eski tarihlere dayanan bir kurum olmasına işaretir.

B. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

Tahsili Emval Kanunu'nun zamanla ihtiyaçları karşılayamaması ve bunun sonucunda çok atıf yapılarak oldukça dağınık bir mevzuatın ortaya çıkması¹²¹ ve borca karşılık hapis gibi bazı uygulamalarının çağ dışı bulunması¹²², köklü bir değişikliği beraberinde getirmiştir. 1954 yılında kabul edilen Amme Alacaklarının

¹²⁰ Ayrıntılar için bkz. **KORAL** Tevfik, Tahsili Emval Kanunu, Vergi, Resim ve Harçlara Ait Tahsilat Hükümleri ve Tatbikatı, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul 1941, s. 207-209.

¹²¹ Bkz. **ÇELİK** Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, İş Bankası Kültür Yayınları, B. 1, İstanbul 2002, s. 35.

¹²² Bkz. 6183 Sayılı Kanun'un Gerekçesi, s. 774.

Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹²³, Osmanlı Devleti'nden gelen Tahsili Emval Kanunu'nun yerine geçmiştir.

Halen yürürlükte olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesi takas kurumunu düzenlemektedir. Buna göre "*Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icap eden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur*". Söz konusu hüküm, kamu alacaklarından fazla tahsil edilmiş olanların iadesi sırasında, eğer vadesi gelmiş kamu alacağı varsa, iadenin öncelikle kamu alacağıyla takas edilerek gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bu bakımdan 23. maddeyi iadeyi düzenleyen bir hüküm olarak değil, tersi biçimde kamu alacağının tahsilini gerektiren bir madde olarak anlamak ve yorumlamak gerekir.¹²⁴

Kamu alacaklarının tahsili farklı yollardan ve farklı şekillerde yapıldığı için doğmuş ya da doğacak olan kamu alacağından fazla tahsilat yapılmış olabilir. Bunun en yaygın örneği kesinti yoluyla ve geçici vergi alınmasında görülmektedir. Ancak gerek borçlunun gerek alacaklı kamu idaresinin yaptığı hatalar sebebiyle kamu alacağının gerçek tutarından fazla alınması her zaman mümkündür.¹²⁵ Bu maddeyle yükümlüden fazladan tahsil edilen para, adeta yükümlünün diğer kamu borçları için teminat olarak algılanmakta ve muaccel hale gelmiş borçlara takas edilmektedir.¹²⁶

¹²³ 21.7.1953 Tarihli, 6183 Sayılı Kanun, (8469 Sayılı, 28.7.1953 Tarihli Resmi Gazete).

¹²⁴ **YILMAZ** Kazım, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınevi, B. 1, İstanbul 2015, s. 249.

¹²⁵ İbid.

¹²⁶ **COŞKUN** Mahmut, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, B. 2, Ankara 2013, s. 257.

AATUHK'un kapsamının belirlenmesi, çalışmanın konusu olmamakla birlikte¹²⁷, takasın hangi alacaklara uygulanacağını bilmek açısından bu hususa genel hatlarıyla değinmek önemlidir. Söz konusu kanunun uygulama alanı, yalnızca vergilerle sınırlı değildir. Bu kanuna göre kamu alacağı, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait kamu mali yükümlerinden doğan kamu alacakları ile söz konusu kanun hükümlerine göre ve Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacakları ifade etmektedir (AATUHK 1, 2 ve 3. madde).

Bu bakımdan takas, koşulları olduğu takdirde söz konusu kanunun kapsadığı tüm kamu alacaklarına uygulanabilecektir.

II. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'UN

23. MADDESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesinde kamu idarelerince yükümlüden tahsil edilmiş olup, hukuken red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan borçlarına *mahsup* edilmek suretiyle reddedileceği belirtilmektedir. Bu maddede "mahsup" ifadesi yer alsa da söz konusu olan takas işlemidir. Karşılıklı borçların varlığı, takasın özüdür. Mahsup ise yukarıda da ifade edildiği gibi bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesini sağlar ve bazı koşullarda alacağın azalması sonucunu doğurur. Bu bakımdan mahsup aynı alacağa ilişkindir.

Takas, vergi dairesine borçlu olan birinin aynı zamanda vergi dairesinden alacaklı olması durumunda başvurulabilecek bir yol olarak; AATUHK'un 23.

¹²⁷ Kamu alacağı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 159-163.

maddesindeki ifadeyle bire bir örtüşmektedir. Burada vergi idaresi ve istihkak sahibinin karşılıklı ve muaccel iki farklı ve birbirinden bağımsız borcu bulunmaktadır. Bir başka deyişle yükümlünün vergi dairesine, vergi dairesinin de yükümlüye vadesi gelmiş borçları olmalıdır. Bu bakımdan mahsupta aynı borcun önceden ödenen kısmının indirilmesi söz konusuyken AATUHK'un 23. maddesinde karşılıklı borçların birbirinden indirilmesi söz konusudur.¹²⁸ Ayrıca, AATUHK'un takas hükmü "*tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyat sebebiyle mahsuplar*" başlığı altında düzenlenmiştir. Mahsup ise, bir verginin hesaplanması sırasında yapılır. Yani, tarh aşamasına ilişkin olan mahsup, bu maddede ifade edilen işleme karşılık gelmemektedir. Söz konusu maddede anlatılmak istenen, tahsil aşamasına ilişkin olan takas işlemidir.

Tüm bunlar göz önünde bulundurularak, kavrama takas adı verilmiş, başka bir deyişle 23. maddenin mahsup olmayıp takas niteliğinde olduğu görüşü vergi hukukunda yerleşmiştir. Bunun en önemli dayanağı ise maddenin özne olarak kabul ettiği hukuki süjelerin alacaklılık borçluluk ilişkisinin karşılıklı olmasıdır. Bu bakımdan 23. madde, borçlar hukukundaki takasın, vergi hukukunun ayırıcı niteliklerine göre biçimlenmiş halidir. Aynı zamanda kamu alacaklarının tahsiline ilişkin usulü düzenleyen kanunda yer bulması; onu, tarh aşamasında borcun tutarını belirleme amacıyla olan mahsuptan ayırmaktadır. AATUHK'un gerekçe ve komisyon tasarısında yanlış anlaşılmanın önlenmesi amacıyla mahsup edilecek alacağın muaccel olması kaydının eklendiği¹²⁹ ifadesi de esasen muaccel alacakların

¹²⁸ KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 188, 189.

¹²⁹ Tasarının Maddeleri Üzerinde Yapılan Hüküm ve İfade Değişiklikleri Madde 46, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Millet Meclisi S. Sayısı: 286 (1/464), s. 795.

ödenecek safhaya gelmesi bakımından tahsil aşamasına işaret etmektedir. Bu anlayışta olan bir yorum, gelir ve kurumlar vergisi üzerinden yapılan mahsubu örnek göstererek, 23. maddenin farklı niteliklerini ortaya koymaktadır.¹³⁰ Burada gelir ve kurumlar vergilerinden kaynaklanan iadelerin, o anda muaccel olmamış borçlara takas edilemeyeceği; aksi takdirde, mahsuptan hiçbir farkının kalmayacağı vurgulanarak, takas ile mahsup arasındaki fark, konu edinilen borçların tahsil aşamasında olup olmamasına bağlanmaktadır. Ayrıca mahsup, aynı vergiye ilişkin bir sayışma yöntemi olduğundan, kapsamı takasa göre oldukça dardır. Farklı vergileri konu edinebilmesi bakımından 23. maddenin takas niteliğinde görülmesi, uygulanması açısından geniş bir alan yaratmaktadır.

23. madde, kamu borçlusuna iade edilmesi gereken herhangi bir paranın söz konusu olması halinde, iadeyi yapacak olan kamu idaresine, borçlunun muaccel bir borcunun bulunup bulunmadığının araştırılmasını; muaccel bir borç varsa da iade

¹³⁰ "6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesi hükmü, gelir ve kurumlar vergilerinin kendi içlerinde mahsubunu öngören hükümlerden tamamen farklı bir düzenleme ile ilgilidir. Amme alacağının korunması amacını taşımaktadır. Mükellefe nakden ödenmesi gereken bir amme alacağının bulunduğu durumlarda bile, bu nakdi ödemededen önce, muaccel hale gelmiş borcunun olup olmadığının araştırılmasını ve varsa nakdi ödeme yerine bu borca mahsup suretiyle reddiyatın yapılmasını öngörmektedir. Mükellefin borçlarını ödemedede kolaylık sağlayıcı, ona ilave hak ve imkanlar veren yönü yoktur. Aksine, hak kesbettiği istihkakını bile varsa, diğer muaccel borçlarının teminatı durumunda mütalaa etmektedir. Bu niteliği ile Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerine dahil kazanç ve iratlardan kesilen vergilerin beyannameye göre hesaplanan vergiyi aşan kısmının diğer beyannamelere göre borçlanılan vergilerden mükellefin talebi üzerine mahsup edilmesi imkanını vereceği ileri sürülemez. Aksi takdirde 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının mahsup hükümlerinden hiçbir farkı kalmamış olur.", ŞAMLIOĞLU Şevket, ÖZBALCI Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1984, s. 175.

yerine takas yapılmasını kabul etmektedir.¹³¹ Burada göze çarpan husus, hükmün kamu borçluları yönünden imkan tanıyan nitelikte olmadığı, tamamen *kamu alacaklarının korunmasına* yönelik olduğudur. Tahsil edilip de reddi gereken kamu alacakları, normal olarak kamu borçlusuna nakden ödenmek suretiyle iade edilir. Ancak söz konusu hüküm, bu hususta kamu idaresi lehine olmak üzere bir sınırlama getirmekte ve kamu borçlusunun muaccel borcu olduğunda nakden iade yerine takas suretiyle reddiyat yapılacağı esasını koymaktadır.¹³²

Takas, devletten para çıkışını engellemekte; belirli bir miktar itibariyle de olsa kamu alacağının tahsilini garantilemekte, zaman kaybı ve gereksiz işlemleri bertaraf etmektedir. Takas ile yükümlülerin kamu idaresine olan muaccel borçlarının ödenmemesi riski ortadan kaldırılmakta, esasında kamu idaresinin iade etmesi gereken tutar, yükümlülerin kamu idaresine olan muaccel borçlarının *teminatı* sayılmaktadır. Alacağın tahsil edilmeyerek zamanaşımına uğrama olasılığının da ortadan kaldırılabileceği düşünüldüğünde takasın kamu alacaklarını koruyan bir kurum olduğu açıktır.¹³³ Bu niteliğiyle takas, *kamu alacaklarının korunmasına yönelik bir güvence önlemi* olarak kabul edilmektedir.¹³⁴

Ayrıca, kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil edilmesi gereken kamu alacağının ileride bir şekilde tahsilinin imkansızlaşması ihtimaline karşı, hazinenin gelecekteki durumunu garanti altına almak amacıyla bir takım güvence

¹³¹ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 128.

¹³² ÖZBALCI, AATUHK, s. 295, 296.

¹³³ ÇELİK, "Takas-Mahsup Farklılığı", (Erişim: 15.06.2016), <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>.

¹³⁴ ÖZDEN, Murat, "Kamu Alacakları İçin Bir Güvence Önlemi: Takas", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 1987, C. 3, S. 1-2, Gazi Üniversitesi Yayın No: 119, İİBF Yayın No: 48, s. 239; YILMAZ Kazım, s. 249; MUTLUER, s. 455, 456.

önlemleri benimsenmiştir. Bu önlemler, AATUHK'un 9. ve 36/A maddeleri arasında *"Kamu (Amme) Alacaklarının Korunması"* başlığı altında düzenlenmektedir.¹³⁵ Bu başlığın altında olmak üzere 23. maddede düzenlenen takasın, sistematik bir yorumla kamu alacaklarının korunmasına yönelik bir güvence önlemi olduğu sonucuna varmak gerekir.

Takasın kamu alacaklarını koruyan bir yöntem olması hususuna idarenin bakışı ise çoğu zaman bu yolu işletmeyip, borcunu ne takas suretiyle ne de nakden iade etmemesi, kendi alacağına karşı ise ödeme emri düzenleyerek cebren tahsil yoluna gitmesi bakımından farklılık arz etmektedir. Mükellefin kendisinden olan alacağını tahsil etmesi konusunda isteksiz davranan idare, takası uygulamayarak kamu alacaklarını koruma niteliğini işlevsiz hale getirmekte; bir yandan cebren tahsil yöntemiyle de kendi alacağından vazgeçmemektedir. İdarenin takas edilebilecek alacaklara karşı hukuka aykırı biçimde izlediği bu yol, kamu alacaklısı ve borçlusu arasındaki menfaat dengesini idare lehine bozmaktadır. İdarenin, kararlardan anlaşılacağı üzere sık rastlanan bu tutumunun takas sisteminin tıkanık hale gelmesindeki payı, hükmün içeriğinin dar yorumlanmasından çok daha büyüktür. İleriki bölümlerde açıklanacağı üzere takas hükmüne yönelik bir anlayış farklılığıyla birlikte, idarenin takası uygulanması gereken, kendi alacaklarına yönelik işlevsel bir kurum olarak algılamasının önem arz ettiği düşünülmektedir.

III. VERGİ HUKUKUNDA TAKASA İLİŞKİN SİSTEM

Tahsil aşamasına ilişkin usul kodu niteliğindeki Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen takasın işleyiş biçimi, konu edildiği borçların

¹³⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 166.

niteliği, istemde bulunmaya kimlerin yetkili bulunduğu, gerektirdiği koşullar, doğurduğu hüküm ve sonuçlar, kısaca vergi hukukunda takasa ilişkin sistem, aşağıda incelenmeye çalışılacaktır.

A. TAKASI İSTENE İLECEK BORÇLARIN N TELİĞİ

Yükümlünün ve idarenin her türlü muaccel borçları birbiriyle takas edilebilecek midir? Takası istenebilecek borçların vergi borcu olması zorunlu mudur? Bu soruların cevaplarını öncelikle AATUHK'un takasa ilişkin hükmünde aramak gerekir. İlgili hükümde "*fazla tahsil edilmiş olup, bu nedenle red ve iadesi gereken kamu alacakları*"ndan söz edildiğinden, idarenin takasa konu edilebilecek borcunun yalnızca *fazla tahsil edilmiş kamu alacakları* olduğu açıktır.¹³⁶ Yükümlü bakımından getirilen sınırlama da "*reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlar*" şeklinde belirlenmiştir. Bu ifadelerden yola çıkılarak, hangi nitelikteki borçların takasın konusu olabileceği, aşağıda üç başlık altında incelenmiştir.

1. Alacak-Borç İlişkisinin İki Taraf İçin de Kamu Hukukuna Dayanması

Yükümlü ile idare arasındaki karşılıklı alacak-borç ilişkisinin her ikisi yönünden de kamu hukukuna dayanması durumunda bu alacak-borçlar, AATUHK kapsamına girmek koşuluyla, söz konusu kanun hükümleri uyarınca takasa konu olabilir.¹³⁷ Bir başka deyişle her ikisi de kamu hukukuna dayanan borçlara takasın uygulanabilmesi için koşul, bu borçların AATUHK'a dahil olmasıdır. Bu nedenle

¹³⁶ ÖNCEL, "Takas", s. 12.

¹³⁷ İbid.

başlı başına bir çalışma konusu olmakla beraber söz konusu kanunun kapsamını genel olarak belirlemek gerekir.

Kamu hukukundan doğan, kamu hukuku kurallarına tabi olan¹³⁸ ve kamu gücüne dayanılarak bireyler üzerine konulan mali yükümlerden elde edilen alacaklar, *kamu alacaklarıdır*. Bu alacaklar, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve idari işlemlerle tahsil edilir. AATUHK'un 1. maddesinde kamu alacağı, nitelenmiş ve 3. maddesinde nelerin kamu alacağı olduğu belirlenmiştir. Buna göre kamu alacağı, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait kamu mali yükümlerinden doğan alacaklar ile söz konusu kanun hükümlerine göre ve Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacakları ifade etmektedir (AATUHK 1, 2 ve 3. madde).

AATUHK'un 1. maddesinde yer alanlar dışında bir kamu idaresine veya kamu kurumuna ait alacaklar, özel kanunlarında gelirlerinin söz konusu kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edileceğine ilişkin bir hüküm yoksa, kamu alacaklarının tahsil usulüne tabi olmayacaktır.¹³⁹ Bu maddede geçen "Devlet" kavramından ise yalnızca genel bütçeye dahil daireleri anlamak gerektiği öne sürülmüştür. Buna göre katma veya özel bütçeyle idare edilen kamu kurum ve kuruluşlarının alacaklarının, haklarında özel hüküm bulunmadıkça AATUHK

¹³⁸ **ONAR** Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, Maarif Matbaası, B. 3, İstanbul 1966, s. 1645.

¹³⁹ **ÜSTÜNDAĞ** Saim, İcra Hukukunun Esasları, Alfa Yayınları, B. 6, İstanbul 1995, s. 24; "1580 Sayılı Belediye Kanunu'nun 133 vd. maddelerine dayanılarak kurulmuş olan köy birliklerinin alacakları için 6183 Sayılı kanun uyarınca ödeme emri düzenleme yetkileri yoktur", Dan. 9.D., E. 1988/2271, K. 1990/526, 20.02.1990, (**CANDAN** Turgut, "Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu I," Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, S. 39, Mart 1996, dn. 5, s. 19).

hükümlerine göre tahsil edilmesi mümkün değildir.¹⁴⁰ Esasen devletten sonra yalnızca il özel idareleri ve belediyelerin kastedilmesinin, kanunun düzenlendiği tarihte kanun koyucunun amacına uygun olabileceği tahmin edilebilirse de geçen zaman içerisinde kamu hizmetlerini karşılamak üzere çok sayıda kamu tüzel kişisi ortaya çıkmıştır. Kamu alacaklarının takas edilerek sonlandırılmasına ilişkin yöntemin yalnızca devlet, il özel idareleri ve belediyelerdeki, ağırlığı vergiler olan kamu alacaklarıyla sınırlandırılması ise söz konusu yöntemi oldukça dar bir alanda bırakmaktadır. Bu bakımdan tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde yeni bir takas hükmünün yürürlüğe girmesinin, takas uygulamasının yerleşmesi bakımından önemli olduğu düşünülmektedir.

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan her alacak da kamu alacağı olarak kabul edilmemekte; bunlara ait olan vergi, resim, harç ve ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezası, para cezası gibi *asli kamu alacakları* ile faiz ve gecikme zammı gibi *feri kamu alacakları*¹⁴¹, kamu alacağı olarak belirlenmektedir. "Gibi" sözcüğünün kullanılmasının, asli kamu alacaklarının çeşitlerinin sayılarak (tadadi biçimde) belirlenmesi anlamına geldiği ve bu sözcüğün kullanımının çoğaltma amaçlı olmayarak cümle tekniği dolayısıyla kullanıldığı ileri

¹⁴⁰ ŞİMŞEK Edip, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, B. 2, Alfa Yayıncılık, İstanbul 1996, s. 6.

¹⁴¹ Kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde asıl kamu alacağına ek olarak alınan gecikme zammı (AATUHK m. 51, 53), gecikme faizi (VUK m. 112), tecil faizi (AATUHK m. 48), pişmanlık zammı (VUK m. 371) ve haksız çıkma zammı (AATUHK m. 58) ferî kamu alacaklarını oluşturmaktadır. (ŞİMŞEK, s. 7); Bu alacakların asıl kamu alacağının tabi olduğu usullere göre tahsil edilmesi, yapılacak takibin bütünlüğünün bozulmaması, aynı kaynaktan doğan alacağın bir kısmının ayrı makamlar tarafından ve ayrı usullere göre tahsil edilmesine olanak verilmemesi amacını taşımaktadır (ONAR, C. III, s. 1650).

sürülmüştür.¹⁴² Buna karşın söz konusu hükmün vergi benzeri mali yükümlülüklerle ek mali yükümlülüklerin ve bunların vergi, resim ve harçlarla aynı nitelikteki zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel olmadığı da ifade edilmiştir.¹⁴³ Ancak adları belirtilmeyen, fakat mali yükümlerden doğan kamu alacakları, özel kanunlarında atıf yapılması halinde kamu alacağı sayılmakta ve AATUHK'a göre tahsil edilmektedir.¹⁴⁴

Bunların yanında aynı idarelerin kamu hizmetlerinden doğan ve sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmayan alacakları da kamu alacağı sayılmaktadır. Kamu hizmetinin belirleyici ölçütünü, hizmetin uygulanmasında kamu hukukuna özgü yöntemlerin kullanılması ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılması oluşturmaktadır.¹⁴⁵ İdari sözleşmelerden kaynaklanan alacakların kamu hizmetine bağlı olarak doğduğu kabul edilmektedir. Özellikle devletin imtiyaz sözleşmelerinden kaynaklanan tazminat alacakları kamu hizmetlerinden doğan alacaklar bakımından önem taşımaktadır.¹⁴⁶ Kamu hizmeti kavramının belirsizliği ve kanunlarda yer alan alacakların sürekli değişiklik göstermesi nedeniyle kamu hizmetinin sınırlarını tam olarak çizmek ve bu hizmetlerden doğan kamu alacaklarının tam bir listesini çıkarmak mümkün değildir.

¹⁴² **AKMANSU** Mehmet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954, s. 47-48; **TANCI** Muhittin, **ARIKAN** Vural, **YALÇINER** Polat, İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1970, s. 3.

¹⁴³ **CANDAN TURGUT**, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, B. 3, Ankara 2006, s. 47.

¹⁴⁴ **KARAKOÇ**, Kamu İcra Hukuku, s. 85.

¹⁴⁵ **AKMANSU** Mehmet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954, s. 48.

¹⁴⁶ **ONAR**, C. III, s. 1647, 1649, 1650.

Yine de bu tür kamu alacaklarına bazı örnekler vermek mümkündür. Belediyelerin, hizmetlerinden yararlanan taşınmaz maliklerinden tahsil ettikleri *şerefiye/harcamalara katılma payı* gibi kamu hizmetinden doğan kamu alacaklarına açık bir örnektir.¹⁴⁷

AATUHK'un 2. maddesine göre eski tarihli bazı kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen çeşitli alacakların¹⁴⁸ bu kanun kapsamında tahsil ve takip edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında bazı kanunlarda kamu idareleri ve kamu kurumları tarafından tahsil edilmesi öngörülen birtakım alacakların AATUHK kapsamında tahsil edileceği belirtilmektedir.¹⁴⁹ Her iki durumda da yapılan yollamalar nedeniyle nitelik olarak kamu alacağı sayılamayacak bazı alacaklar da kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne dahil edilmiş olmaktadır.¹⁵⁰ Söz konusu kanun kapsamına yapılan atıflarla dahil edilen bu alacaklar, kamu hukukundan doğmamış da olsalar tahsil aşamasında kamu hukuku kurallarına tabi tutulmaktadır. Ancak bu rejim, onlara kamu alacağı niteliği kazandırmaz. Bu tür atıflar, alacaklı kuruma kamu gücünü kullanma ve AATUHK'da kabul edilen usul ve yöntemlerden yararlanma imkanı tanınması amacını taşımaktadır.¹⁵¹ Dolayısıyla

¹⁴⁷ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 88.

¹⁴⁸ Örneğin; devletin sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları olarak kabul edilen ecrimisiller, Tahsili Emval Kanunu kapsamında olduğu için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre takip ve tahsil edilecektir.

¹⁴⁹ İlke olarak 6183 Sayılı Kanun kapsamına girmeyen vergi benzeri mali yükümlülükler ve fon gelirleri, yukarıda da belirtildiği gibi özel kanunlarında belirtildiği takdirde, kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne tabi olacaktır. Örneğin; Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 12. maddesinde kurum alacaklarının devlet alacakları gibi imtiyazlı olduğu belirtilmiştir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 161).

¹⁵⁰ Bkz. ÜSTÜNDAĞ, s. 24.

¹⁵¹ CANDAN, Kamu alacaklarından Sorumluluk, s. 19.

kamu hukukundan kaynaklanmıyor olsalar dahi bu alacaklar da AATUHK'da "kamu alacaklarının korunması" başlığı altında benimsenen takas kurumunun konusu olabilecektir.

O halde bir alacağın kamu alacağı sayılıp sayılmaması, alacağın kime ait olduğuna, alacağın niteliğinin ne olduğuna ve alacağın tahsilinin Tahsili Emval Kanunu'na ya da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmasına bağlı olarak belirlenmektedir.¹⁵² Bu açıklamalar ışığında kamu alacağı şöyle tanımlanmıştır: "*Kamu alacakları, devletin yükümü ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir*".¹⁵³

Devletin gelir çeşitlerinden biri de borçlanmalardır. Borçlanma ilişkisinde devlet, özel hukuka ait bir faaliyette bulunur. Bu işlem, 6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesindeki sözleşmeden doğan alacak niteliğindedir. Bu nedenle de borçlanmadan kaynaklanan alacaklar, 6183 Sayılı Kanun dışındadır. Ancak devletin cebri borçlanmalarının kamu gücünün ağır basması nedeniyle, bunları farklı değerlendirmek gerektiği ifade edilmiştir. Mali Denge Vergisinin yerini alan tasarruf bonoları bu duruma bir örnektir. Buna göre vergiye yakın niteliğiyle cebri borçlanmalardan doğan gelirler de kamu alacağı sayılacaktır.¹⁵⁴ Devletin cebri borçlanmalarından doğan alacakların, kamu alacağı olarak kabul edilmesi, koşulları olduğu takdirde bu alacaklara takas kurumunun uygulanması sonucunu doğuracaktır.

¹⁵² KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 83.

¹⁵³ KUMRULU Ahmet G., "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara 1981, s. 655.

¹⁵⁴ ONAR, C. II, s. 1413-1415.

İdarenin ve yükümlünün alacağının, kanunun yukarıda açıklanan şekilde belirlenen kapsamına dahil olması durumunda, her ikisi de kamu hukukuna dayanan bu alacaklar, takasın konusu olabilecektir.

2. Alacak-Borç İlişkisinin İki Taraf İçin de Özel Hukuka Dayanması

Kamu hukukundan doğan kamu alacakları, kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturdıklarından bir tür *imtiyazlı alacak* niteliği kazanmaktadır.¹⁵⁵ Devletin kamu hizmetine ve kamu gücüne dayanmayan, özel hukuk süjesi olarak taraf olduğu bir takım alacak ve borç ilişkileri de bulunmaktadır.¹⁵⁶ Bu tür özel alacaklarda egemenlik hakkı söz konusu değildir. Devletin özel hukuktan kaynaklanan her türlü alacağı İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilmekte olup, bu tür alacaklar için ayrıcalık ve öncelik tanınmaz.¹⁵⁷

İdareler özel hukuk normlarına göre sözleşmeler düzenleyebilirler. Genel olarak idare tarafından akdedilen bütün sözleşmelere "*idarenin sözleşmeleri*"

¹⁵⁵ ONAR, C. III, s. 1646, 1649.

¹⁵⁶ "*Bir kamu kurumunun veya idare örgütü içinde yer alan bir idari makamın idare hukuku alanında gördüğü faaliyetlerle ilgili olmayan, özel hukuk alanında sonuç doğuran, işlem ve eylemleri de olabilir. Kamu kuruluşlarının idare hukuku ilkelerine göre, idari eylem veya işlem sayılmayan ve medeni veya ticari nitelikteki tasarrufları, haksız eylemleri, mallarının idaresi, özel hukuk içerisinde yapılan ekonomik ve ticari nitelikteki faaliyetleri, medeni veya ticari nitelikteki sözleşmeleri buna örnek olarak gösterilebilir. 1961 Anayasası'nın 114. (1982 Anayasası'nın 125.) maddesi, idarenin eylem ve işlemi, hangi alanda olursa olsun, daha açık bir deyimle ister kamu hukuku, isterse özel hukuk alanına girsin, bunlara karşı mutlaka yargı yolunun açık olacağını kesin olarak kurala bağlamıştır. Anayasanın bu kuralla açık tuttuğu 'yargı yolu'nun, kamu hukuku alanında idari yargı, özel hukuk alanında ise adli yargı olduğu bir açıklamayı gerektirmeyecek derecede belirgindir ...*", AYM, E.1976/1, K.1976/28, 25.05.1976.

¹⁵⁷ TUNCER, s. 120.

denilmektedir. Ancak bu sözleşmeler tabi oldukları hukuki rejim bakımından "*idari sözleşmeler*" ve "*idarenin özel hukuk sözleşmeleri*" şeklinde ikiye ayrılır. Devletin kamu ihale sözleşmeleri, su elektrik vb. abonman sözleşmeleri, yap-işlet-devret sözleşmeleri gibi sözleşmeler idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak kabul edilmekte ve özel hukuka tabi kılınıp bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir.¹⁵⁸ Bir başka deyişle idarenin araç, gereç alma, artık ihtiyaç duymadığı malları satma, taşıma, kiralama ve her çeşit yaptırma konularındaki ve bayındırlık işlerine ilişkin sözleşmeleri, idari uygulamalarda ve yerleşik mahkeme kararlarında idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak kabul edilmektedir.¹⁵⁹

Devletin özel alacakları yalnızca özel hukuk normları kapsamında yaptığı sözleşmelerden doğan alacaklarla sınırlı değildir. Haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden dolayı bir kimse devlet malına zarar vermiş ya da devlet aleyhine zenginleşmiş ise bu durumda ortaya çıkan alacak, kamu alacağı olarak nitelendirilemez.¹⁶⁰ Dolayısıyla özel hukuktan kaynaklanan sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden¹⁶¹ doğan alacaklar ile mülk gelirleri niteliğindeki alacaklar,

¹⁵⁸ Buna karşılık imtiyaz sözleşmeleri, yer altı ve yer üstü servetlerin işletilmesine ilişkin sözleşmeler ve istikraz sözleşmeleri gibi idari sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklar ise idari yargıda çözümlenmektedir. (GÖZLER Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, B. 9, Bursa 2010, s. 450, 451). Dolayısıyla idari sözleşmelerden kaynaklanan alacaklar, daha önce de ifade edildiği gibi kamu hukukuna dayanmaktadırlar.

¹⁵⁹ GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, Kalkan Matbaası, B. 10, Ankara 2011, s. 195.

¹⁶⁰ İcra ve İflas Kanunu'nun 47. maddesinde de "...Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanun hükümleri cereyan eder" denilmektedir.

¹⁶¹ Sebepsiz zenginleşmeden doğan ecrimisil alacağı ise istisna tutularak kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne tabi kılınmıştır.

devletin *özel alacakları* olup AATUHK kapsamı dışındadır.¹⁶² Buna göre alacak-borç ilişkisinin her ikisinin de özel hukuka dayanması, söz konusu her iki alacağın da sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanması ya da mülk geliri niteliğinde olmasını ifade eder. Örneğin; bir firmanın devlet adına inşa ettiği binaya karşılık alacağı bedel, devletle firma arasındaki özel hukuk sözleşmesinden kaynaklanmaktadır. Buna karşılık aynı firmanın devlete ait bir binayı kiralaması durumunda borçlu olduğu kira bedeli de devlete ait mülk geliri niteliğindedir.

İdare ile yükümlü arasındaki alacaklılık-borçluluk ilişkisi, her ikisi yönünden de özel hukuka dayanıyorsa, Türk Borçlar Kanunu'ndaki takas hükümlerine tabi olacaktır. Bunların eşitler arasındaki alacak-borç ilişkisinden bir farkı yoktur.¹⁶³ Her iki alacağın da özel hukuktan kaynaklanması durumunda kamu gücü, dolayısıyla da kamu hukuku kuralları ortadan kalkmaktadır.

3. Alacak-Borç İlişkisinin Bir Tarafının Kamu Hukuku, Bir Tarafının Özel Hukuka Dayanması

Alacaklılık-borçluluk sıfatı taraflardan biri için özel hukuk, diğeri için kamu hukukuna dayanıyorsa, durum alacaklının ve borçlunun kimliğine göre değişecektir.

a. Yükümlünün Özel Hukuka, Devletin ise Kamu Hukukuna Dayanan Bir Alacaklılık Sıfatının Bulunması

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un takasa ilişkin hükmü, uygulama alanını *"fazla tahsil edilmiş kamu alacakları"* ile sınırlandırmaktadır. Bu

¹⁶² Bkz. KARAKOÇ, "Kamu Alacaklarının Tahsili", s. 26.

¹⁶³ ÖNCEL, "Takas", s. 12.

nedenle yükümlünün özel hukuka, devletin ise kamu hukukuna dayanan bir alacaklılık sıfatının bulunması durumu, takas hükmünün dışında kalmaktadır. Bir başka deyişle yükümlünün devletle özel hukuk ilişkisinden doğan alacağının devlete borçlu olduğu kamu alacağı ile takası söz konusu kanun çerçevesinde mümkün değildir. Çünkü bu ilişkide devletin borcu *fazla tahsil edilmiş kamu alacağı* niteliğinde olmayıp, özel hukuktan kaynaklanan özel alacaktır. Örneğin; bir mühendislik firması, devlet adına inşa ettiği binanın bedelini henüz alamamış olduğu gerekçesiyle, bu bedelin muaccel kurumlar vergisi alacağıyla takasını isteyemez. Bu firmanın devletten olan alacağı "fazla tahsil edilmiş kamu alacağı" niteliği taşımaz; hatta özel hukuk sözleşmesinden kaynaklanan bu alacak, AATUHK kapsamı dışındadır. Bu nedenle yükümlü, muaccel vergi borcunun devletten olan özel alacağıyla takasını ancak borçlar hukuku hükümlerine dayanarak isteyebilir.¹⁶⁴

818 Sayılı Eski Borçlar Kanunu'nun 123. maddesinde "*devlet ve vilayet ve köyler lehine olarak kamu hukukundan kaynaklanan alacaklar*"ın alacaklının rızası olmadan takas edilemeyeceği düzenlenmişti. Bu hüküm, idare rıza göstermediği sürece devlet lehine kamu hukukundan doğan borçların takasla ortadan kaldırılması yolunu kapamıştı. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ise "alacaklının rızasıyla takas edilebilecek alacaklar" arasında devlet lehine doğan alacaklardan bahsedilmemiştir.

Dolayısıyla eski kanun döneminde yükümlünün devletle özel hukuk ilişkisinden doğan alacağının muaccel kamu borcuyla takasını idarenin rızası koşuluna bağlayan kısıtlamanın, yeni kanun döneminde ortadan kalktığı söylenebilir. O halde borçlar hukukunda yükümlünün özel hukuka, devletin ise kamu hukukuna

¹⁶⁴ ÖZDEN, s. 234.

dayanan alacağının olması durumunun, her ikisinin de özel hukuka dayanan alacaklılık-borçluluk sıfatlarının bulunmasından bir farkı kalmamıştır. Bu bakımdan iki durumda da eşitler arası borç ilişkilerine dayanılarak genel hükümler çerçevesinde takas işleminin gerçekleştirilebileceği düşünülebilir. Ancak AATUHK'un 23. maddesi, kamu alacaklarının takasını düzenleyen *özel hüküm* niteliğindedir. Dolayısıyla devlet lehine doğan kamu alacaklarına ilişkin özel hüküm, bu alacakların genel hüküm çerçevesinde takasını engellemektedir. Yukarıda da ifade edildiği gibi, devlet lehine kamu hukukundan doğan alacaklara karşılık, yükümlünün özel alacakları, "fazla tahsil edilmiş kamu alacakları" niteliğinde olmadığından, bunların söz konusu özel hükme göre takası da mümkün değildir. O halde, yükümlünün özel hukuktan, devletin ise kamu hukukundan kaynaklanan alacaklarının hiçbir şekilde takas edilemeyeceğinin kabulü gerekir.

b. Yükümlünün Kamu Hukukuna, Devletin İse Özel Hukuka Dayanan Bir Alacaklılık Sifatının Bulunması

Yükümlünün alacağı iadesi gereken, fazla tahsil edilmiş vergi niteliğinde olup, kamu hukukuna dayanıyor; devlete olan borcu ise aralarındaki özel hukuk ilişkisinden kaynaklanıyor olabilir. Örneğin; yukarıda bahsedilen mühendislik firmasının, devletle olan özel hukuk sözleşmesinden dolayı ödemeye mahkum edildiği bir tazminat borcu bulunabilir; devletin de fazla tahsil ettiği vergiyi iade etmesi gerekebilir. AATUHK'un takasa ilişkin hükmünde idarenin takasa tabi olabilecek borçları konusunda getirilen sınırlama, "*fazla tahsil edilmiş kamu alacakları*"dır. Yükümlü bakımından getirdiği sınırlama ise "*reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlar*" şeklinde belirlenmiştir.

Söz konusu maddede yükümlünün "muaccel borçları" ifadesinin kullanılmasının, bu kavramın hem kamusal hem de özel borçları içereceği iddiasını haklı gösterebileceği ancak söz konusu sınırlandırmada muaccel borçlara eklenen sıfatın, bu yorumu engellediği savlanmaktadır. Buna göre idarenin fazla tahsil ettiği kamu alacağı, yükümlünün her muaccel borcuyla değil; ancak *reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçları* ile takas edilebilir. Bu alacakların da AATUHK'da sayılan kamu alacaklarından başkası olamayacağı ifade edilmiştir.¹⁶⁵ Ancak, reddiyatı yapacak kamu idaresi olarak vergi dairesinin ya da Gelir İdaresi Başkanlığı'nın¹⁶⁶ hizmet alımı amacıyla bir firmaya ihale vermesi ve firmanın bu ihaleden kaynaklanan muaccel borçları, "reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlar" niteliğindedir. Söz konusu firmanın aynı zamanda idareden fazla tahsil edilip de iadesi gereken bir alacağı bulunduğu, takas normunun lafzında borçların niteliğine yönelik belirlenen koşullar yerine getirilmiş olmaktadır. Ancak idarenin özel hukuk sözleşmelerinden doğan alacaklarının AATUHK kapsamında olmaması nedeniyle, yükümlünün kamu hukukundan doğan alacağına karşılık, aynı kamu idaresine olan özel hukuktan doğan borcu, söz konusu kanun hükümlerine göre takas edilemez. "İstihkak sahibinin muaccel borçları" ifadesine özel borçlar dahil olsa da takasın düzenlendiği kanunun bu borçları kapsamaması, takasa konu olmalarına engel olmaktadır. O halde devletin kamu hukukundan, yükümlünün ise

¹⁶⁵ ÖNCEL, "Takas", s. 12.

¹⁶⁶ Kamu İhale Kanunu'nun 2. maddesine göre genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin *kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür*. Gelir İdaresi Başkanlığı da genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden biri olduğundan, Kamu İhale Kanunu kapsamında ihale verebilmektedir.

özel hukuktan kaynaklanan borcunun olması durumunda AATUHK hükümlerine göre takas söz konusu olamayacaktır.

Sonuç olarak; takası istenebilecek borçlar, *"fazla tahsil edilip de iadesi gereken kamu alacakları"* ile *"yükümlünün reddiyatı yapacak idareye olan muaccel borcudur"*. Bunlar iki taraf için de esasen kamu hukuku ilişkisinden doğmakla birlikte, yükümlünün kamu hukuku temelinde alacaklı olduğu idareyle özel hukuk temelinde borçlu bulunduğu kamu idaresinin aynı olması da bu sınırlamanın dışında kalmamaktadır. Söz konusu kanun hükmünün hem kamu idaresinin hem de yükümlünün borcu yönünden getirdiği sınırlama, bu sonucu yaratmaktadır. Takas normunun ifade ediliş biçiminden alacaklılık-borçluluk ilişkisinin aynı kamu idaresiyle kurulması şartıyla yükümlünün alacağının kamu hukukuna, borcunun ise özel hukuka dayanması halinde de mümkün olduğu sonucu çıkarılsa da devletin özel alacaklarının AATUHK tarafından kapsanmaması, bu çıkarımın kabulünü engellemektedir. O halde AATUHK'a göre takas, hem devletin hem de yükümlünün alacağının kamu hukukuna dayanması durumunda mümkündür.

B. TAKAS İSTEMİNDE BULUNMAYA YETKİLİ TARAFLAR

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da takas isteminde bulunmaya kimlerin yetkili olduğunu içeren bir hüküm bulunmamaktadır. Bu husus, takasın düzenlendiği hükümden yola çıkılarak belirlenmeye çalışılacaktır. Söz konusu hükme göre takas isteminde bulunabileceklerin istihkak sahipleriyle, kamu borçlarının alacaklısı olan kamu idaresi olduğu söylenebilir. Takas isteminde bulunmaya yetkili tarafların kimler olduğu bu çerçevede belirlenmeye çalışılacaktır.

1. Kamu İdaresi

Kamu alacağının bir tarafında kamu borçlusu, diğer tarafında ise *devlet* kavramının kullanılması, teknik endişe bir yana bırakılarak özünde yanlış olmayan bir dil kolaylığından kaynaklanmaktadır. Devlet dışında başka kamu tüzel kişilerinin ve kurumlarının da vergi ve benzeri gelirleri, kamu gücüne dayanarak toplama yetkileri vardır. Bu nedenle konuya tam ve teknik yaklaşımda kullanılması gereken kavram *kamu alacaklısı*¹⁶⁷ ya da *alacaklı kamu idaresidir*.

AATUHK'un takası düzenleyen hükmü, yükümlüye nakden ödenmesi gereken bir kamu alacağının bulunduğu durumlarda geri vermeden önce, muaccel hale gelmiş borcunun bulunup bulunmadığının araştırılmasını ve varsa geri verme yerine takas yapılmasını öngörmektedir.¹⁶⁸ Söz konusu hüküm, kamu idaresi lehine bir sınırlama getirmekte¹⁶⁹ ve yükümlünün talebi olmasa dahi resen araştırarak muaccel bir borcun varlığına ulaştığı durumlarda idarenin, takas yaparak bu borcu sona erdirmesi gerektiğini düzenlemektedir.¹⁷⁰ O halde bu durumda idarenin takas isteminde bulunmaya yetkili olmasından çok, takas yapmaya yetkili olmasından bahsetmek gerekir. Koşulların oluşması durumunda yükümlüye bildirim yapılmaksızın idare tarafından resen takas işlemi gerçekleştirilebilecektir. Yükümlünün iade edilebilir aşamaya gelmiş bir alacağı varsa, iadenin kesinleştiği

¹⁶⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 161, 162.

¹⁶⁸ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 128.

¹⁶⁹ ÖZBALCI, AATUHK, s. 295.

¹⁷⁰ "...Olayda tevkif yoluyla ödendiği ihtilaflı bulunan vergilerin, beyan üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup imkanı bulunduğu anlaşıldığından bu yapılmadan düzenlenen ödeme emrinin yasal dayanağı yoktur", Dan. 4. D., E. 1979/1321, K. 1979/2995, (CANDAN Turgut, "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi IV", Maliye Postası, S. 193, 1988, s. 41).

tarih itibariyle aynı idareye borcunun bulunması halinde artık ikinci borçtan dolayı gecikme zammı alınmaması gerektiği yönündeki Danıştay kararı da bu yorumu kuvvetlendirmektedir.¹⁷¹ Buna göre yükümlünün takas talebi beklenmeden işlem, idare tarafından gerçekleştirilmelidir. Bir başka deyişle, vade tarihi itibariyle idarenin yükümlünün talebi olmasa da takas etmekle görevli olması nedeniyle gecikme zammı istenmemektedir. Fazla tahsil edilen kamu alacağının, yükümlünün muaccel hale gelmiş diğer borçları için adeta bir *teminat* olduğu yönündeki yorum da idarenin yükümlünün talebi olmaksızın takas işlemini gerçekleştirebileceği sonucuna götürmektedir.

İdarenin genel tutumunun ise, koşulları olduğu halde takas işlemini gerçekleştirmeyerek vergi borcuna yönelik ödeme emri düzenleme yönünde olduğu söylenebilir. Bu noktada idarenin takas beyanında bulunmaya yetkili taraflardan biri olması söyleminden ileriye gidilerek, iade etmesi gereken bir borcunun olduğu durumlarda kendisine muaccel bir vergi borcunun olup olmadığını araştırarak, varsa bu borçları takas etmekle yükümlü olduğu anlayışının yerleşmesi önemlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33 ve 34. maddelerinde daha önceden kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmesi, mahsubu yapılan miktar fazla ise aradaki

¹⁷¹ "... Davacı amme borcunun vadesinden sonra da olsa idareye vermiş olduğu dilekçe ile kendilerinden olan alacaklarının borçlarına mahsubunu istemek suretiyle kanunun 23'üncü maddesi uyarınca **amme borcunun vadesi itibariyle yapılması gereken mahsup işlemi** yönünden ilgili vergi dairesini bilgilendirmiştir.

... Bu durumda mahsup talebi, amme borcunun vadesinden sonra yapılmış olsa dahi, ilgilinin borcun vadesi tarihi itibariyle doğmuş ve hukuken tasarruf edilebilir durumda bir alacağı bulunuyorsa, artık gecikme zammı aranmaz", Dan. 3. D., E. 1999/5040, K. 2001/1184, 4.4.2001, (ÖZBALCI, AATUHK, s. 306, 307; COŞKUN, s. 257).

farkın yükümlüye bildirilmesi ve yükümlünün tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması halinde kendisine ret ve iade edilmesi gerektiği düzenlenmektedir. Dolayısıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında mahsup fazlasından doğan yükümlü alacağının iadesi, *bildirim* şartına bağlanmıştır. Söz konusu hallerde red ve iadeye bağlı yükümlü alacağının ödenecek aşamaya gelmesi, önce vergi dairesinin bu değerlendirmeyi yapmasına bağlıdır. Durumu yükümlüye bildirmesi, yükümlünün başvuruda bulunması ve bunun üzerine vergi dairesinin Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlenecek düzeltme fişiyle ilgili işlemleri tamamlaması gerekir. Ancak bu aşamalardan sonra takas mümkündür.¹⁷²

Dolayısıyla mahsuptan sonra iade edilmesi gereken gelir ve kurumlar vergileri söz konusu olduğunda, takas işleminin yükümlünün talebiyle mümkün olduğu ve bu durumun kamu idaresinin yükümlünün talebi olmaksızın takas yapabileceği esasının bir istisnası olduğu düşünülebilir. Ancak yükümlünün talebi üzerine vergi dairesi tarafından yapılan işlemler, ancak alacağı iade aşamasına getirmektedir. Bu aşamadan sonra vergi dairesi koşulları olduğu takdirde resen takas işlemini gerçekleştirebilir.

¹⁷² "6183 Sayılı Kanun, red ve iade edilecek vergileri değil, tahsil edilecek vergi ve diğer kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenleme amacındadır. Bu yasanın "amme alacaklarının korunması bölümünde yer alan 23. maddesi hükmü de yukarıda açıklanan hükümleri değiştirir nitelikte değildir. Gelir, Kurumlar, Mali Denge Vergileri ve diğer yasa hükümlerine göre red ve iade edilecek kamu alacağı varsa istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle red olunacağı öngörülmüştür. Yani, madde ilgililere mahsup, red veya iade hususunda yeni bir hak ve yetki vermemiş aksine "diğer kanuni sebeplerle reddi icap eden amme alacaklarına" vergi dairesi lehine olmak üzere sınırlama getirmiştir." (Dan. 4. D., E. 1982/1646, K. 1982/3675), (ÖZBALCI, AATUHK, s. 296, 302, 303).

2. İstihkak Sahibi

AATUHK'un takasa ilişkin hükmünde fazla tahsil edilmiş kamu alacaklarının, *istihkak sahibinin* aynı idareye olan muaccel borçlarına takas edileceği öngörülmüştür. İlgili hükümde takasa konu olabilecek ilişkinin tarafları, kamu idaresiyle istihkak sahibi olarak belirlenmiştir. İstihkak sahibinin kimleri içerdiği ise, takas beyanında bulunmaya yetkili tarafların belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir. Takas hükmünde geçen "*istihkak sahibi*" deyiimi, kamu borçlusunu mu ifade etmektedir?

İstihkak, "hak kazanma, hakkı olmak, hak ediş"¹⁷³ anlamına gelmekte olup, *bir şeyin birisi için sabit bir hak olmasının meydana çıkması*¹⁷⁴ şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla istihkak sahibi genel olarak, fazla tahsil edilip de iade edilmesi gereken miktar üzerinde *hak sahibi* olan sùjelerdir. Kamu alacağını ödemekle yükümlü olan, esas itibarıyla vergi yükümlüleri ve vergi sorumlularından oluşan ve AATUHK'un 3. maddesinde belirlenen kamu borçlularından başka sùjeler de fazla tahsil edilen kamu alacakları üzerinde hak sahibi konumuna gelebilir. İstihkak sahibi, kamu borçlusundan daha geniş bir kavramdır. Bu anlamda kimlerin istihkak sahibi kavramına dahil olduğu aşağıda incelenecektir.

İleride değinileceği üzere hem vergi idaresi hem de yargı organları tarafından zaman zaman benimsenen, kamu alacaklarının takasının yalnızca mükellef tarafından istenebileceği anlayışı ise "*istihkak sahibi*" ifadesinin yarattığı geniş alanı işlemez duruma getirmiştir. Ancak kanun koyucunun iradesinin, takas beyanında bulunmaya

¹⁷³ Erişim: 20.06.2016, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0ST%C4%B0HKAK.

¹⁷⁴ Türk Hukuk Lügatı, Türk Hukuk Kurumu, Başbakanlık Basımevi, B.3, Ankara 1991, s. 169.

yetkili tarafların oldukça sınırlı biçimde belirlenmesi yönünde olsa idi, istihkak sahibi yerine mükellef ya da kamu borçluları deyiminin kullanılabileceği açıktır. Bu nedenle takasın, kamu alacakları ve borçları etrafında konumlanan daha kalabalık bir gruba uygulanabilmesi için söz konusu hükümde "istihkak sahibi" ifadesine yer verildiği düşünülmektedir.

a. Mükellefler

Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler, *vergi mükellefi/yükümlüsüdür*¹⁷⁵ (VUK m. 8). Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu, belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Yükümlülük ise vergiyi ödemek şeklindeki maddi görev yanında defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri belli bir süre saklamak gibi şekli görevleri de içine alan daha geniş bir kavramdır. Bir başka deyişle vergi yükümlüsünün geniş anlamda sorumluluğu, hem maddi hem de şekli ödevleri yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir.¹⁷⁶

Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay da her vergi bakımından yasalarla belirlenmiştir.¹⁷⁷ Bu bakımdan kimlerin vergi mükellefi olduğu ilgili vergi kanunlarında açık bir biçimde ifade edilmektedir. Vergi hukukunda yükümlü olabilmek için hak ehliyetine, diğer bir deyişle medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir.¹⁷⁸ Vergi

¹⁷⁵ KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 89.

¹⁷⁶ ÖNCEL Mualla, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, No: 522, 1983, s. 39, 40.

¹⁷⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 73.

¹⁷⁸ MUTLUER, s. 72.

yükümlüsü gerçek veya tüzel kişi, özel bir kişi, tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları, bir kamu kurumu veya yabancı bir gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Vergi yükümlülüğünün doğması için, vergiyi doğuran olayın yasalarla yasaklanmış olması engel değildir (VUK, m. 9/2). Örneğin; izinsiz olarak haşhaş yetiştiren bir kimse, zirai kazanç ve bundan uyuşturucu madde çıkarıp satan kişi de ticari kazanç elde etmekte ve gelir vergisi yükümlüsü olmaktadır.¹⁷⁹

Yükümlülerin fiil ehliyetleri olmadıklarında yasadan doğan bazı sorumlulukları başkaları tarafından yerine getirilebilir veya bazı durumlarda yükümlüler, ödedikleri vergiyi çeşitli ekonomik durumlardan yararlanarak başkalarına geçirebilirler.¹⁸⁰ Ancak vergi yükümlüsünün başlıca belirleyici nitelikleri, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olması ve vergi borcunu malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır. Bu iki ayırıcı nitelik, yalnızca yükümlüye aittir. Yükümlü, vergi borcunun ödenmesinden tüm malvarlığıyla ve kişisel olarak sorumludur.¹⁸¹

Yükümlünün vergi borcunu malvarlığından ödemek zorunluluğu, malvarlığında bir azalma meydana getirmektedir. Borcun ödenmemesi durumunda

¹⁷⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 74.

¹⁸⁰ Burada yükümlüler kendi adlarına ödedikleri vergileri yansıma mekanizmasıyla başkalarına yansıtır. Bu süreçte niahi yüklenici *taşıyıcı (tax bearer)* adını almaktadır. Asıl vergi yükümlüsü de vergiyi yansıtamaz ve sonuç olarak verginin külfetine kendisi katlanırsa aynı zamanda *taşıyıcı* olur. Taşıyıcı kavramı, tamamen iktisadi yansıma süreci içinde belirlenirken, yükümlü kanun koyucu tarafından belirlenmekte ve hukuki bir anlama sahip olmaktadır. OKTAR Ateş, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 1997, S. 25 (Özel Sayı), s. 66, 67. Bu bakımdan yükümlüler, vergi yükünü taşıyıcılara yansıtırsa da yükümlülük sıfatını kaybetmemektedir.

¹⁸¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 72, 74.

vergi idaresi, yükümlünün malvarlığına karşı cebren tahsilat yoluna gidebilmektedir. Yükümlülüğün bu niteliklerinden dolayı mükellefe uzlaşma, düzeltme, mahsup ve iade, takas ve terkin talebinde bulunma veya zamanaşımı ileri sürme hakkı tanınmıştır. Benzer biçimde malvarlığındaki azalmayla menfaati zedelenen mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı vardır.¹⁸² Bu bakımdan mükellefler, AATUHK'un 23. maddesinde belirtilen fazla tahsil edilip de iadesi gereken vergi alacakları üzerinde hak sahibi olup, takas beyanında bulunabilirler. AATUHK'un 3. maddesinde de mükellef/yükümlüler kamu borçluları arasında sayılmıştır. Dolayısıyla malvarlığından ödemek zorunda olduğu vergi borcunun fazla tahsil edildiği durumda, iade edilmesi gereken tutar üzerinde yükümlünün hak sahibi olduğu açıktır.

818 Sayılı Eski Borçlar Kanunu'nun 123. maddesinde devlet, il idareleri ve köyler lehine kamu hukukundan doğan alacakları, alacaklının rızası olmadan takası mümkün olmayan alacaklar arasında sayılmıştı. Bu hükümden yola çıkılarak takas hakkının yalnızca kamu alacaklısına tanınmış olduğu, yükümlünün takas beyanında bulunamayacağı ileri sürülmüştür.¹⁸³ Vergi idaresi ile yükümlüler arasında da bu anlayıştan kaynaklanan pek çok uyuşmazlık doğmuştur.¹⁸⁴ Ancak söz konusu hüküm,

¹⁸² **GERÇEK** Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", AÜHFD, C. 54, S. 3, 2005, s. 159.

¹⁸³ BAKLACIOĞLU, s. 100.

¹⁸⁴ Bu bakımdan genellikle, yükümlünün takas istemi görmezden gelinmiş ve kamu borcuna ilişkin ödeme emri düzenlenmiştir. "*Vergi borcunun vergi idaresinde bulunan alacağına mahsubu suretiyle tahsili için süresinde başvuran davacının mahsup talebine karşı idarece olumlu veya olumsuz bir cevap verilmeden amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır*", Dan. 3. D., E. 1999/4634, K. 2001/764, 27.02.2001, (Kazancı İçtihat Programı, Erişim: 06.09.2016).

vergi borcunun yükümlünün devletle olan bir başka ilişkisinden, örneğin; özel hukuk ilişkisinden doğan alacağıyla takasını engellemektedir.

Kamu alacakları hakkında benimsenmiş özel bir yasa olan AATUHK'da kamu alacaklarının takasında kimlerin beyan hakkına sahip olduğu hususunda kamu idareleri lehine getirilmiş herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Bununla birlikte, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda alacaklının rızası olmadan takası mümkün olmayan alacaklar arasında devlet, il idareleri ve köyler lehine doğan alacaklardan bahsedilmemiştir. Söz konusu yorumun doğru olmadığı ifade edilmekle birlikte¹⁸⁵, Türk Borçlar Kanunu'nun kabulüyle dayanağını da yitirmiştir.

Mükellef/yükümlü kavramı VUK'ta tanımlanmış olup yalnızca bu kanunun içerdiği alacakları kapsamaktadır. Bu bakımdan AATUHK kapsamında belirlenen kamu borçlusu kavramı yükümlüden daha geniştir. Hükmün ifadesinden de anlaşılacağı üzere "*kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler*" ve "*vergi mükellefleri*" birbirinden farklı iki kavram halinde kamu borçlusu olarak sayılmıştır. Kamu borçluları kural olarak vergi mükellefleri olmakla birlikte, vergi cezası muhatabı ve benzeri mali yükümlülük, ek mali yükümlülüklerin borçluları da kamu borçlusu olabilmektedir. Bu bakımdan kamu alacağını ödemekle yükümlü olan bu kişilerin de iadenin gerektiği durumlarda, iade edilecek miktar üzerinde hak sahibi oldukları ve bu durumun onlara takas talebinde bulunma hakkı tanıdığı ifade edilebilir.

¹⁸⁵ ÖNCEL, "Takas", s. 11, 12.

b. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu kavramı, vergi yükümlüsü olmayan ancak vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulan ve bazı durumlarda asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödeyen üçüncü kişileri ifade etmektedir.¹⁸⁶

Vergi sorumlusu, verginin borçlusu olmamasına rağmen çoğu zaman vergi borçlusuyla birlikte ya da onun yerine geçerek hareket etmektedir. Bu açıdan vergi sorumluluğunun, yükümlülüğün özel bir türü olduğu düşünülmektedir. VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasında da *"bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir"* denilerek sorumlunun vergi yükümlüsü yerine geçebileceği ifade edilmiştir.¹⁸⁷ Ayrıca VUK'un 9. maddesinin 1. fıkrasında *"mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir"*; 2. fıkrasında ise *"vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz"* denilmektedir. Dolayısıyla yükümlüler için yapılan, ehliyet ve hangi faaliyetlerin yükümlülük doğurabileceğine ilişkin açıklamalar, vergi sorumluları için de geçerlidir.

Vergi sorumluluğu, mükellefiyette olduğu gibi kamu hukuku ilişkisinden doğmakta ve hangi hallerde üçüncü kişilerin sorumlu tutulacağı vergi kanunlarında belirtilmektedir. Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir sonucudur.¹⁸⁸ Vergi kanunlarında belirtilen durumlar dışında sorumlulukla ilgili yapılan özel sözleşmeler ise vergi dairelerini bağlamaz (VUK 8/3). Esas itibarıyla vergi hukukunda

¹⁸⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 75.

¹⁸⁷ OKTAR, "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu", s. 65.

¹⁸⁸ SARILI Mustafa Ali, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004, s. 33.

sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu yükümlünün kişiliğinde gerçekleşmesiyle doğmakta ve borcun edimi ile sona ermektedir.¹⁸⁹

Genellikle vergi sorumluluğunun fer'i nitelikte olduğu kabul edilmektedir.¹⁹⁰ Sorumluluğun bu niteliği, vergi borcunun önce asıl vergi borçlusu olan yükümlüden, daha sonra sorumludan istenmesini ifade etmektedir.¹⁹¹ Ancak Türk vergi hukukunda yükümlüyle birlikte sorumlunun da müteselsilen sorumlu tutulduğu haller oldukça fazladır. Mevcut düzenlemeler karşısında *sorumluluğun fer'iliği*, kural olma özelliğini yitirerek istisnai hale gelmiştir.¹⁹²

Yukarıda genel hatlarıyla belirlenen vergi sorumluluğunun içerdiği yetkiler arasında takas talebinde bulunma hakkı da var mıdır? Vergi sorumlusunun idareye karşı ileri sürebileceği yetkilere ilişkin kanuni düzenleme yoktur. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde söz konusu kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığı öngörüldüğünden, mükellef/yükümlülere tanınan yetkilerin sorumluları da kapsadığı söylenebilir.¹⁹³ AATUHK'da yer alan kamu borçlusu kavramı da bu görüşü doğrulamaktadır.¹⁹⁴

Danıştay'ın bazı kararlarında ve Maliye Bakanlığı özelgelerinde, vergi sorumlusuna, yükümlü kadar geniş yetkiler tanınmadığı yönünde görüşler yer alsa da

¹⁸⁹ GERÇEK, "Vergi Sorumlusu", s. 165.

¹⁹⁰ Bkz. KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 214; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 80.

¹⁹¹ **SABAN** Nihal, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991, s. 43.

¹⁹² **AKKAYA** Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", AÜHFD, C. 46, S. 1-4, 1997, s. 188.

¹⁹³ ARSLAN, "Vergi Hukuku", s. 55; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 81.

¹⁹⁴ GERÇEK, "Vergi Sorumlusu", s. 165.

son yıllardaki kararlarda¹⁹⁵ ve yapılan yasal düzenlemelerle vergi sorumlusuna yükümlünün neredeyse tüm yetkilerini kullanabilme olanağı sağlanmıştır. Örneğin; 5035 Sayılı Kanun'la¹⁹⁶ GVK'nın 121. maddesi ve KVK'nın 44. maddesinde Maliye Bakanlığı'na fazla ödenen vergilerin mahsuben veya nakden iadesine ilişkin yetki verilmiş ve bu yetkinin mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ayrı ayrı kullanılabileceği belirtilmiştir.¹⁹⁷ Mahsuplar yapıldıktan sonra ödenmiş olan vergi, hesaplanan nihai vergiden fazla çıkarsa, bu durum yükümlüye tebliğ edilerek bir yıl içinde başvurulması halinde red ve iade olunacaktır. Dolayısıyla mahsup için sorumluya tanınan yetkinin, tahsil aşamasına gelmiş aynı verginin akıbetini ilgilendiren takas için de tanınması gerekir.

İster vergi kesen, ister fer'i vergi borçlusu, isterse vergi ödevlisi konumunda olsun; vergi sorumlusunun, vergi idaresi karşısında muhatap kabul edilerek vergiyi ödemek zorunda olması halinde, kamu borçlusu statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı cebren tahsil yoluna gidilebilmekte veya hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. O halde dava açma, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvurularında bulunma ve zamanaşımı ileri sürme yetkisi bakımından vergi yükümlüsünden bir farkı kalmamaktadır.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Kararlar için bkz. AKKAYA, s. 197-201; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 81; KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 216-222; SARILI, s. 45-49.

¹⁹⁶ 02.01.2004 Tarihli ve 25334 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁹⁷ GERÇEK, "Vergi Sorumlusu", s. 165.

¹⁹⁸ GERÇEK, "Vergi Sorumlusu", s. 165; Sorumluların tarh edilen vergilere karşı yargı yoluna başvurabilmeleri hususunda çelişik kararlar ve hata düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı konusunda farklı görüşler için bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 81.

Vergi kesenlerin, vergi sorumlusu sıfatıyla yatırmak zorunda oldukları vergileri, kamu idaresinden olan kendi alacakları ile takas edilmesini talep edip edemeyecekleri hususu pek çok uyuşmazlığa yol açmıştır. Vergi kesenin, takas talebine konu olabilecek vergi borcunun yükümlüsü olmadığı, yatırması gereken vergi kesintileriyle devletten olan kişisel alacağı arasında takas hakkı tanınmanın, onu kesilen verginin kanuni yükümlüsü yerine koymak anlamına geleceği düşünülmüştür.¹⁹⁹ Ancak VUK'un 11. maddesinde *"yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesenlerin, verginin ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerden sorumlu oldukları"* belirtildiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nda da verginin tevkif yoluyla alınması halinde yükümlü hesabına vergi kesmek zorunda olanların tarhiyatın muhatabı olacağı öngörülmektedir (GVK m. 107/3). Bu hükümlere göre vergiyi kesen, bir kez kesinti yaptıktan sonra kendisinde bu parayı hazineye yatırma görevi doğmakta; yatırılacak kesintilerin devlete karşı borçlusu konumuna geçmektedir. AATUHK'un kamu borçlusunu düzenleyen hükmünde de ayrıca vergi sorumlusuna yer verilmiştir. Söz konusu bu tanımlamada borçludan kasıt yalnızca vergi yükümlüsü olsa idi, yükümlülerin yanında ayrıca sorumluya yer verilmezdi. Sorumlu kesintisini yaptığı paranın borçlusu olabileceğine göre, kamu idaresine olan bu borcuyla ondan olan kişisel vergi alacağına ilişkin takas isteminde bulunması için

¹⁹⁹ Danıştay Dördüncü Daire'nin, E. 1982/1646, K. 1982/3675 sayılı kararında *mükelleflerin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları vergileri istihkaklarından kesilip kendilerine iadesi gereken vergiden mahsup edemeyeceklerine* karar verilmiştir. (ÖZBALCI, AATUHK, s. 300); *"Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi borcunun, mükellef sıfatıyla ödenip kanuni sebeplerle iadesi gereken vergi ile mahsubu mümkün değildir"*. (Dan. 4.D., E. 1975/2947, K. 1977/616, 3.3.1977, Danıştay Dergisi, Yıl 8, Sayı 28-29, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1978, s. 289-290).

hiçbir engel yoktur.²⁰⁰ Takas isteminin yalnızca yükümlülere tanındığını gösteren bir işaret de bulunmamaktadır.²⁰¹ Aksine *hak sahibinin* muaccel borcundan bahsedilerek, takas hükmü yükümlülerle hatta kamu borçlularıyla dahi sınırlandırılmamıştır.

VUK'ta mükellef deyiminin sorumluları da kapsadığı düzenlendiğinden, aksinin amaçlandığı açıkça öngörülmedikçe vergi yasalarında yükümlülere tanınmış olan hakların sorumlulara da tanınması gerekir. Ayrıca, vergi kesenin yatırmak zorunda olduğu paranın, kamu idaresinden olan kendi alacağıyla takası olanağını tanımak, ne kesintinin kanuni yükümlüsünün ne de kamu idaresinin haklarını zedelemektedir. *Kişinin bir taraftan kestiği paraları hazineye yatırıp, öte taraftan aynı miktarda reddedilmiş vergiyi hazineden alması ile bu iki miktarın takasını istemesi arasında hazineye girecek para açısından hiçbir fark yoktur.* Hatta bu durum, bir sürü formalite içinde boğulan vergi dairelerinin yükünü hafifletir. Sorumlunun takas isteminde bulunmakla kendisini kesinti yaptığı verginin yükümlüsü yerine koyduğu, onun haklarını kullandığı ya da zedelediği düşüncesi de yatırmak zorunda olduğu kesinti yerine kendi alacağını koyarak, esasen yaptığı işin ödemedan bir farkının olmadığı sonucu karşısında doğruluğunu yitirmektedir. Bu bakımdan idare ile yükümlüler ya da sorumlu arasında çıkabilecek uyuşmazlıklar ödemede nasıl çözümleniyorsa, aynı şekilde giderilecektir. Fazla miktarlar, düzeltme yoluyla bu üçlü ilişkide hak sahibi olan tarafa verilir ya da eksik miktarlar haksız olana tamamlattırılır.²⁰²

²⁰⁰ AKKAYA, s. 204.

²⁰¹ ÖNCEL, "Takas", s. 14.

²⁰² ÖNCEL, "Takas", s. 15.

c. Alacaklılar

AATUHK'un takasa ilişkin hükmünde "reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur" denilerek genel olarak takasa konu alacaklar, reddedilecek kamu alacaklarıyla, hak sahibi olanların reddiyatı yapacak kamu idaresine olan istenebilir borçları olarak belirlenmiştir.

Yükümlünün idareden reddi gereken bir alacağı ve özel hukuk ilişkisinden dolayı bir kimseye borcu varsa, yükümlüden alacaklı olan söz konusu kişi, reddiyatı yapacak kamu idaresine olan istenebilir borcuna karşılık yükümlünün alacağının takasını isteyip isteyemeyeceği sorusunu nasıl değerlendirmek gerekir? Başka bir deyişle, A kişinin vergi idaresinden bir alacağı bulunmaktadır. B kişisiyle ise aralarında özel hukuktan doğan bir alacaklılık-borçluluk ilişkisi ve B'nin, A'dan alacağı vardır. Aynı zamanda B'nin, reddiyatı yapacak vergi dairesine istenebilir/muaccel borcu bulunmaktadır. Böyle bir durumda B, muaccel vergi borcuna karşılık vergi idaresinden, reddi yapılması gereken alacağın takasını isteyebilir mi?

Takasa normunun ifade ediliş biçimi esas alındığında, bu soruyu olumlu yanıtlamak mümkündür. Şöyle ki, kanunda "reddi icabeden amme alacakları, *bu alacakların* istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçları" ifadesi kullanılmayarak, bu yöndeki bir yoruma kapı açılmıştır. Hükümde "*reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına*" denilerek, reddedilecek kamu alacaklarıyla reddiyatı yapacak kamu idaresine olan kamu borçları arasında doğrudan bir

sahiplik/iyelik²⁰³ ilişkisi kurulmamıştır. İyelik eki kullanılmadan ifade edilen bu alacakların normun lafzında birbirinden bağımsız olarak belirlendiği söylenebilir. Öte yandan daha önce de ifade edildiği gibi, kanunun birçok yerinde geçmekte olan "kamu borçlusu" yerine "istihkak sahibi" deyiminin kullanılması da hükmü geniş yorumlamaya olanak vermektedir.

Örnekteki B kişinin, hem reddiyatı yapacak kamu idaresine borçlu durumda hem de bu idareden alacağı olan A'nın alacaklısı olarak dolaylı biçimde istihkak sahibi konumunda olduğu söylenebilir. A'nın muaccel bir vergi borcunun olmaması durumunda, reddedilecek tutarın nakden iade edilmesi gerekecektir. Bu durumda A'nın başka bir malvarlığının olmadığı düşünüldüğünde B kişisi, nakden iade gerçekleştikten sonra özel hukuk yollarını işleterek, bu alacağına kavuşabilecektir. B'nin reddedilecek alacak üzerinde dolaylı olarak hak sahibi olduğu kabul edildiğinde, hükümde "reddi icabeden amme alacaklarının istihkak sahipleri" de denilse B, bu gruba dahil olacaktır. Ancak yükümlünün alacaklılarının, yükümlünün vergi idaresiyle olan ilişkisinde vergi hukuku süjesi olarak bir yere sahip olmadıkları düşünüldüğünde, istihkak sahibi olmaları vergi hukuku bakımından pek de kuvvetli bir zemine oturmayacaktır.

Bunun yanında B'nin, A'nın vergi idaresinden olan alacağını nasıl öğreneceği de bir başka sorunlu noktadır. Bir yükümlü olarak A'nın idareden olan alacağı, vergi mahremiyeti ilkesi çerçevesinde korunan bir sır, gizli kalması gereken bir husus niteliğindedir (VUK, m. 362). Bu alacağı B'nin bir şekilde öğrendiği varsayıldığında, hem kamu borçlusu hem de istihkak sahibi sıfatıyla kanundaki pozitif düzenlemeye

²⁰³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0YEL%C4%B0K, (Erişim: 09.07.2016).

göre, takas isteminde bulunmasının önünde bir engel yoktur. Bu durumun normun amacına ne derecede hizmet edeceği ise tartışmaya açıktır. Öncelikle, takasın özünü oluşturan karşılıklı alacaklılık-borçluluk durumu, dolaylı olarak kurulmaktadır. Normun ifade ediliş biçiminin bu duruma izin verdiği kabul edilirse, bu yöndeki bir istem vergi idaresinin önüne geldiğinde idare, kişiler arasındaki özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklılık-borçluluk ilişkisini araştırmak durumunda kalacaktır.

Yukarıdaki örnekten devam ederek, A'nın alacaklısı B'nin vergi idaresine muaccel borcunun olmaması durumunda, alacağını tahsil etmek amacıyla, A'nın alacağıyla muaccel borçlarının takas edilerek geri kalan tutarın nakden iade edilmesi isteminde bulunup bulunamayacağı da sorulabilir. Bu durumda B'nin vergi idaresinden hak sahibi ve reddiyatı yapacak olan idareye karşı kamu borçlusu durumunda olup olmadığı tartışılacaktır. B açısından yukarıda dolaylı olarak kurulan istihkak sahibi olma durumu burada da var olsa da kamu borçlusu olma hali eksik kalmaktadır. O halde alacaklar arasındaki karşılıklılık ilişkisi bozulmaktadır. Burada, hem kamu idaresinden alacaklı olan hem bu idareye borcu bulunan yalnızca A'dır. Dolayısıyla iki borç arasında işletilebilecek takasa ilişkin, üçüncü kişi olarak B'nin istemde bulunma hakkı yoktur. Sonuç olarak; alacaklıların iade edilecek tutar üzerinde hak sahibi ve reddiyatı yapacak kamu idaresine borçlu konumda olup olmadığı değerlendirilecek ve her iki soruya da olumlu cevap verildiği takdirde, söz konusu alacaklıların takas isteminde bulunabileceği sonucuna ulaşılabilecektir.

d. İflas İdaresi/Tasfiye Memurları

Vergi Usul Kanunu'nun 162. maddesinde tasfiye ve iflas halinde vergi mükellefiyetinin devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Amme Alacaklarının Tahsil

Usulü Hakkında Kanun'da da kamu alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde kamu borçlusunun iflasının istenebileceği belirtilmiştir (AATUHK, m. 101-102). Buna göre tasfiye ve iflas durumu, kamu alacaklarının tahsilini engellememekte; hatta bu amaçla kamu idaresi tarafından iflas istenebilmektedir. Bu bakımdan özel hukuk kişileri tarafından yükümlünün iflası istenebileceği gibi alacaklı kamu idaresi de kamu yararı ile kişisel yararlar arasındaki dengeyi gözeterek iflas ve konkordato yollarını seçebilir.²⁰⁴ Türk Ticaret Kanunu'nun 534. maddesinde de iflas halinde tasfiyenin *iflas idaresi* tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla AATUHK'da ifade edilen *tasfiye memurları* ya da *tasfiyeyi yürütenler*, iflas durumunda *iflas idaresidir*.

Tasfiyeyi yürütenler, üç gün içerisinde tasfiyenin başlatıldığını, kamu alacağını tahsil etmekle yükümlü olan tahsil dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Bu kimseler, kamu idarelerinin alacaklarını ödemedi veya ödemek için karşılık ayırmadan tasfiye sonunda elde edileni dağıtamazlar ve bunlar üzerinde tasarrufta bulunamazlar. O halde tasfiyeyi yürütenler öncelikle kamu borçlarını ödemek ve artan bir miktar varsa bunu da şirket alacaklıları ile ortaklara dağıtmak durumundadır. Aksi halde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu borçlarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, *şahsen ve müteselsilen sorumlu* olurlar (AATUHK m. 33). Tasfiye halindeki şirketlerin vergi borcunu güvence altına almak amacıyla tasfiye memurlarının *müteselsil sorumluluğu* kabul edilmiştir.²⁰⁵ Başka bir

²⁰⁴ GİRİTLİ İsmail, BİLGİN Pertev, AKGÜNER Tayfun, BERK Kahraman, İdare Hukuku, Der Yayınları, B. 5, İstanbul 2012, s. 727.

²⁰⁵ MUTLUER, s. 82.

deyişle, tasfiye memurlarına ya da tasfiyeyi yürütenlere yüklenen sorumluluk, kamu alacağının korunması için bir güvence niteliğindedir.²⁰⁶

Tüzel kişilerin tasfiyelerinde bunların kamu borçlarıyla ilgili ödevleri, tasfiye memurlarına, tüzel kişilikleri olmayan ortaklıkların ve yabancı kurumların Türkiye'deki şubelerinin tasfiyesinde, kamu borçlarıyla ilgili yükümlülükleri bunların tasfiyesini yürütenlere geçmektedir (AATUHK, m. 32). Dolayısıyla tasfiye haline geçildikten sonra kamu borçları temelinde tahsil dairelerinin muhatabı, yükümlü yerine bu tasfiyeyi yürütenlerdir. O halde, bu aşamada kamu idaresinden alacaklı ve borçlu olunması durumunda, tasfiyeyi yürütenler tarafından takas isteminde bulunulabilir. Tasfiye halinde, (iflasta iflas idaresi gibi) tasfiyeyi yürütenlerin kamu borçlarını ödemekle yükümlü tutulmaları ve bu zorunluluğa uyulmaması durumunda müteselsil sorumlu oldukları kabul edilerek esasen vergi sorumluluğundan da ağır bir yük altına girmeleri, bu kimselerin takas isteminde bulunma haklarının gerekçeleridir.

e. Kayyım/Kanuni Temsilci

Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar, vakıflar, cemaatler ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü veya vergi sorumlusu olması halinde bu kimselere düşen ödevler, *veli*, *vasi* ya da *kayyım* gibi kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir (VUK, m. 10; AATUHK, m. 35). Kanuni temsilciler, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olup da fiil ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi yönünde vergi dairesine muhatap tutulurlar. Yasal temsilciler, bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde yükümlünün malvarlığından

²⁰⁶ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 134.

kısmen ya da tamamen alınamayan vergi borçlarından sorumlu tutulurlar. Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcileri açısından da bu hüküm, geçerlidir. Bu vergiler, temsilcilerin kendi borçları olmadığından asıl vergi borçlularına rücu hakları saklıdır (VUK, m. 10/2, AATUHK, mükerrer m. 35).²⁰⁷

Kanuni temsilin söz konusu olduğu durumlarda yükümlünün fiil ehliyetinin olmaması ve ödevlerinden temsilcinin sorumlu tutulup vergi dairesiyle olan ilişkisinde muhatap tutulması nedeniyle temsilci olan bu kimseler, yükümlünün idareden olan alacaklarıyla vergi borçları hakkında takas isteminde bulunabilirler. Ayrıca, AATUHK'un 3. maddesinde kamu alacağını ödemek zorunluluğunda olan *kamu borçluları* arasında, kanuni temsilcilere de yer verilmiştir. Ancak, bu kimselerin tahsilat aşamasındaki sorumluluğu, borcun asıl yükümlünün kendi malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil imkanının kalmadığı durumlarda söz konusudur. Dolayısıyla malvarlığından sorumluluğa ilişkin kanuni temsilcinin vergi dairesine karşı muhatap tutulması, -vergi kesenlerin sorumluluğundan farklı olarak- ikincil niteliktedir.²⁰⁸ Yükümlünün idareden olan alacaklarıyla kendi muaccel vergi borçlarına ilişkin ya da idareden olan kendi alacaklarıyla yükümlünün muaccel vergi borçlarına ilişkin takas isteminde bulunup bulunamayacağı sorusunu bu çerçevede yanıtlamak gerekir. Kanuni temsilcinin asıl yükümlünün idareden olan alacaklarıyla kendi muaccel vergi borcuna ilişkin takas isteminde bulunabilmesi ancak yükümlüye ait borcu kendi malvarlığından karşılayıp rücu hakkının doğması durumunda mümkündür. Çünkü ancak bu durumda, idareden olan alacağa ilişkin istihkak sahibi

²⁰⁷ Bkz. KIZILOT, ŞENYÜZ, YÜCE, DÖNMEZ, s. 98-101; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 74.

²⁰⁸ *Kanuni temsilcilerin vergi tahsilatı açısından sorumluluğu ikincil ve fer'i niteliktedir.* GERÇEK, "Vergi Sorumlusu", s. 179.

niteliği kazanmakta ve aynı zamanda kamu borçlusudur. Kanuni temsilcinin idareden olan kendi alacaklarıyla yükümlünün borçlarına ilişkin takas isteminde bulunabilmesi de benzer biçimde, yükümlünün malvarlığından tahsil edilemeyen vergi borcuna karşılık, temsilcinin sorumlu tutulması halinde söz konusu olur. Bu durumda da kendi alacağıyla takas edilmesi suretiyle yükümlünün borcunu ödeyen temsilci, bu borcu yükümlüye rücu edebilir.

Kanuni temsilciler, vergi kanunlarına aykırı düşen fiillerinden dolayı, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca bizzat cezanın muhatabı olurlar (VUK, m. 332). O halde kanuni temsilci, asıl yükümlünün ödevlerine ilişkin de olsa, kendi fiillerinden doğan cezalarla yükümlünün idareden olan alacağı hakkında takas isteminde bulunamaz. Esasen, cezadan kaynaklanan söz konusu borcun yükümlüye ait olmayıp temsilcinin kendi şahsında doğması, takasa engel olmaktadır. Kanuni temsilci ancak, yükümlünün ödevlerine ilişkin kendi fiillerinden dolayı muhatap olduğu cezaya karşılık idareden olan kendi alacağının takasını isteyebilir. İstisnai olarak, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde kanuna aykırı fiillerden doğan vergi cezaları temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilmekte ancak temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğmuş olan cezalar, tüzel kişiden alınamadığı takdirde kanuni temsilciden tahsil edilmektedir (VUK, m. 332/2). Bu durumda kanunda da öngörüldüğu gibi tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki VUK'un 10. maddesi cezalar hakkında da uygulanacağından, kanuni temsilcilerinin vergi cezalarına ilişkin takas isteminde bulunma hakkı, tüzel kişilerin vergi borçlarında olduğu gibidir.

f. Mirasçılar

Ölüm halinde yükümlünün ödevleri, Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesine göre, mirası reddetmemiş yasal ve atanmış mirasçılara geçmektedir. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 7. maddesinde borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında söz konusu kanun hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Aynı zamanda AATUHK'un 3. maddesinde kamu borçluları arasında mirasçılar da sayılmıştır. Her iki kanun hükümleri birlikte yorumlanarak, yükümlünün ölümü halinde, vergi borçlarından dolayı mirası reddetmemiş mirasçılarının vergi dairesine karşı muhatap tutuldukları ve bu nedenle yükümlünün vergi borçları ve idareden olan alacaklarına ilişkin takas isteminde bulunabilecekleri sonucuna ulaşılır. Aynı zamanda yükümlünün vergi borçlarından sorumlu olan mirasçıların, aynı idareden olan kendi alacaklarına ilişkin takas isteminde bulunabileceğini de kabul etmek gerekir. Çünkü mirası kabul etmiş mirasçılar, bu kabulden sonra yükümlünün yerine kamu borçlusu niteliğine sahip ve aynı zamanda idareden olan alacakları üzerinde istihkak sahibi olmaktadır.

Kanuni ve atanmış mirasçıların külli halef durumunda olmalarına karşın, kendilerine belirli bir mal vasiyet edilmiş kimseler, cüz'i halef durumunda olup, ölenin vergi borçlarından sorumlu değildirler.²⁰⁹ Bu nedenle de cüzi halef durumundaki mirasçılar, mirasçıların takas isteminde bulunma durumunun bir istisnasıdır. Bir diğer istisna da vergi borçlarına ilişkindir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, ölümle birlikte yükümlünün vergi cezası borçları ortadan kalkmaktadır (VUK, m. 372). Vergi cezalarından sorumlu olmayan mirasçıların, cezalara ilişkin takas isteminde bulunmasına gerek yoktur. Son olarak terekenin bir mahkeme veya

²⁰⁹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, s. 72.

iflas idaresi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde, takip işlemleri bu kurumlara bırakılmıştır (AATUHK, m. 7). Bu durumda mirasçılar yerine söz konusu kurumlar idareden, ölenin vergi borçları ve alacaklarının takas edilmesini isteyebilir.

g. İradi Temsilci

Vergi hukukunda iradi temsile ilişkin genel bir hüküm bulunmamakla birlikte, iradi temsil yasaklanmış da değildir. Vergi Usul Kanunu, yükümlülerin *umumi vekillerine* tebliğ yapılabileceğini düzenlemektedir. Medeni hukuk ilkelerine dayanılarak vekalet sözleşmesiyle ya da tek taraflı iradeyle temsil yetkisi verilerek, vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yürütülmesi, bir başkasına bırakılabilir. Bu kişinin avukat olması zorunlu değildir.²¹⁰ Muhasebecinin ya da mali müşavirin yükümlünün davasıyla ilgili dinlenmesi (VUK, mm. 378), onlara temsilci niteliği kazandırmamaktadır.²¹¹ Ancak bu kişiler de vekalet sözleşmesi ya da temsil yetkisinin verildiği durumlarda temsilci olmaktadır.

Yükümlünün, vergilendirmeye ilişkin işlemleri yapma yetkisini verdiği bu kişilerin, tahsil aşamasında da yetkili olup, yükümlünün idareden olan alacağıyla borçları hakkında takas isteminde bulunabileceğini kabul etmek gerekir. Temsilcinin yükümlünün idareden olan alacağıyla kendi borcuna ya da idareden olan kendi alacağıyla yükümlünün borcuna ilişkin takas isteminde bulunup bulunamayacağı da yukarıda belirlenen genel ölçüt doğrultusunda "kamu idaresine karşı borçlu ve aynı zamanda istihkak sahibi" olup olmamasına göre belirlenecektir. Yükümlünün borcuyla idareden kendi alacağının takas edilmesini isteyen temsilci, istihkak sahibi

²¹⁰ KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 111.

²¹¹ ARSLAN, Vergi Hukuku, s. 65.

olup borçlu konumda olmamasına rağmen borçlunun ödevlerini yerine getirmekle yükümlü tutulmuştur. Bu bakımdan vergi kanunlarına göre yükümlünün ödevlerinden sorumlu tutulmasa da yükümlüyle aralarındaki özel hukuk ilişkisinden dolayı vergi borcunu yatırmak durumundadır. Temsilcinin bu talebi, idarenin borcunu tahsil etmesi bakımından güvencesiz bir durum oluşturmamaktadır. Temsilcinin daha sonra, borca ilişkin yükümlüye rücu etmesi, aralarındaki ilişkiye bağlı olmakta ve vergi dairesini ilgilendirmemektedir. Bu bakımdan, yükümlünün vergi borcuna karşılık, temsilcinin kendi alacağının takası isteminin kabulü gerekir. Temsilcinin kendi borcuna karşılık, yükümlünün idareden olan alacağının takasını istemesi durumunda ise, idare açısından tahsil edilecek para bakımından bir fark bulunmamakla birlikte, yükümlünün malvarlığı açısından sakıncalı bir durum ortaya çıkabilir. Aradaki temsil ilişkisinin vergilendirme işlemlerinden öte, yükümlünün malvarlığı üzerinde tasarrufta bulunma yetkisini verdiği durumlarda ancak temsilci, "istihkak sahibi" olabilir. Böyle bir durumunun varlığını ise idare, araştırmak zorunda kalacaktır.

Görüldüğü gibi, takas beyanında kimlerin yetkili olduğu hususu, istihkak sahibinin hangi sùjeleri kapsadığından yola çıkılarak belirlenmeye çalışılmış ve var olan anlayıştan farklı bir sonuca ulaşılmıştır. Kamu idaresi ve mükellefle birlikte sorumlu, mirasçısı, kanuni temsilci, tasfiye memurları gibi kamu borçluları yanında belirli durumlarda alacaklılar ve iradi temsilcinin de takasa taraf olabileceği belirtilmiştir. Esasen istihkak sahibi deyiminin ulaştığı geniş alan ise onu, tahsil aşamasının önemli bir parçası haline getirmektedir. Bu nedenle kamu idaresi karşısında bulunan taraf bakımından daha geniş bir ifadeye ihtiyaç duyulmadığı düşünülmektedir. İstihkak sahibi kavramının idare ve yargı organlarınca

daraltılmaması ise takasın askıda olan niteliğini ortadan kaldırarak uygulanan bir kurum haline gelmesinin yolunu açacaktır.

C. TAKAS İSTEMİNİN KARARA BAĞLANMASI

İdareye, yüklenen görevlerini yapabilmesi için yetki verilmektedir. Bir idarenin üzerine yüklenen görevleri yerine getirebilmesi için gerekli yetkilerle donatılması zorunludur.²¹² Genel anlamı itibariyle yetki ise, bir işi yapıp yapmamama hakkı, gücü, bu konuda sahip olunan serbestliği ifade etmektedir. O halde idari yetki, *"idareye, kendisine yüklenen görevleri yerine getirebilmesi için tanınan bir işi yapabilme, faaliyette bulunabilme gücü"* şeklinde tanımlanabilir.²¹³ İdari yetkiler, kanun tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenlenip düzenlenmemesine ve idareye bir hareket serbestisi tanınıp tanınmamasına göre bağlı yetki ve takdir yetkisi olmak üzere iki biçimde ortaya çıkabilir.²¹⁴

AATUHK'un 23. maddesinde iki kamu alacağının takas edilerek sona erdirilmesi yönündeki düzenlemede, idareye tanınan yetkinin bağlı yetki ya da takdir yetkisi olduğuna ilişkin nitelendirmenin pratik bir yönü de bulunmaktadır. Bu bakımdan söz konusu hükümde yer alan yetki değerlendirilecek ve ortaya çıkabilecek bazı olasılıklara değinilecektir. Nitelik değerlendirmesi için de öncelikle birbirinin karşıt kavramları olan bağlı yetkinin ve takdir yetkisinin ne olduğu ve hangi açılardan birbirlerinden ayrıldıklarını genel hatlarıyla açıklamak gerekir.

²¹² KARATEPE Şükrü, "İdarenin Takdir Yetkisi", Türk İdare Dergisi, S. 329, Yıl: 63, Eylül 1991, s. 65, 66.

²¹³ ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 14, 15.

²¹⁴ KARATEPE, s. 68.

1. Bağlı Yetki-Takdir Yetkisi Ayrımı

Kanun, belirli bir durumda idarenin belli bir kararı almasını emrediyorsa, "bağlı yetki" söz konusudur. Böyle bir durumda idarenin yapacağı tek şey, kanunun öngördüğü kararı almaktır. Başka bir deyişle, bağlı yetkinin olduğu durumlarda alınabilecek muhtemel kararlar ve bunlar arasında seçme imkanı yoktur. Bağlı yetki durumunda kanunda idari işlemin hem sebep unsuru hem de konu unsuru belirlenmiştir.²¹⁵ Örneğin; AATUHK'un 13. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen ihtiyati hacizde bağlı yetki söz konusudur. *"İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde derhal tatbik olunur"* denilerek sayılan haller idari işlemin sebep unsuru, ihtiyati haciz kararının alınması ve uygulanması ise konu unsuru olarak belirlenmiştir. Yani idare, bu hallerden birinin varlığını tespit etmişse, ihtiyati haczi uygulamalıdır.

²¹⁵ GÖZLER, s. 353, 354; Esasen yazında bağlı yetkinin idari işlemin hangi unsurları bakımından söz konusu olacağı hususunda görüş birliği yoktur. Bir görüşe göre bağlı yetkide idari işlemin tüm unsurlarının ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekir. (ÖZAY İlhan, İdari Yaptırımlar, İÜ Yayınları No: 691, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul 1985, s.455, 456). Başka bir görüşe göre işlemin sadece sebep, konu ve amaç unsurlarının düzenlenmesi yeterlidir. (KARATEPE, s. 68; KIRATLI Metin, "Danıştay'ın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, S. 6, 1967, s. 31); Diğer bir görüşe göre de idari işlemin konu unsurunun, yani idarenin irade açıklamasında bulunabileceği unsurun açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre diğer unsurlar da açıkça belirtilmelidir ancak bunların ele alınmasının pratik bir yönü yoktur. (KORNPOBST Bruno, "Bağlı Yetki", (Çev. Aydın H. TUNCAY), İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1972, s. 164).

Bağlı yetki, idare hukukunda geleneksel olarak kanunilik ilkesine bağlanarak bu yetkinin kanunilik ilkesinin özel bir uygulama şekli olduğu düşünülmektedir.²¹⁶ Bağlı yetkide idarenin ne şekilde hareket edeceği ayrıntılarıyla belli olduğundan, söz konusu ilke oldukça belirgindir.²¹⁷ Kanun koyucunun idarenin karşılaştığı bütün durumları önceden tespit edememesi nedeniyle genel kurallar koymakla yetinmesi ve idareye karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulma imkanını vermesi ihtiyacı ise takdir yetkisini doğurmuştur.²¹⁸

Özünde en az iki karar veya davranış arasında idarenin seçim yapma imkanı, takdir yetkisidir. İdare, belirli bir konuda karar almakla almamak arasında seçim yapabiliyorsa veya aynı konuda içerik bakımından en az iki farklı karar alabiliyorsa idarenin o konuda takdir yetkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. O halde belli bir X hukuki durumunda idare, A, B veya C hukuki sonucunun doğmasına karar verebiliyorsa ve bu sonuçlardan her biri hukuka uygun oluyorsa, takdir yetkisi söz konusudur.²¹⁹

Takdir yetkisi, idarenin normun amacına ulaşmasının belirsiz olduğu durumlarda yer alır. Bağlı yetki-takdir yetkisi ayrımının özü de buradadır. Bağlı yetki durumunda idarenin hangi idari işlemi tesis ederse normun amacına ulaşabileceğine ilişkin herhangi bir değerlendirme yapmasına gerek yoktur. Zira normda hangi idari işlemin gerçekleşmesi durumunda amaca ulaşılacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle bağlı yetkinin olduğu yerde idarenin tercihte bulunma yetkisi yoktur. Yukarıda verilen örnek üzerinden açıklamak gerekirse, ihtiyati hacizle kanun koyucunun

²¹⁶ KORNPOBST, s. 159.

²¹⁷ ÜSTÜN, s. 16.

²¹⁸ ONAR, C. I, s. 421.

²¹⁹ GÖZLER, s. 354.

öngördüğü amaç, kamu alacağını güvence altına almaktır. Kanun koyucu, kamu alacağını tehlikeye düşüren durumların ortaya çıkması halinde bu amaca hangi idari işlemle ulaşılacağını da öngörmüştür. Söz konusu amaca ihtiyati haciz işlemiyle ulaşılacaktır. Bu bakımdan idarenin normun amacına ne şekilde ulaşılacağı sorununu çözümlemesine gerek yoktur.²²⁰ İdarenin görevi, koşulların varlığı halinde kanun koyucunun öngördüğü çözümü uygulamaktır. İdare, hukuk kurallarının belirlediği şekilde *otomatik* olarak hareket etmek zorundadır.²²¹

İdarenin takdir yetkisini idari işlemin hangi unsurunda kullandığı sorunu, takdir yetkisinin saptanması bakımından önemlidir. Yazında idari işlemin tüm unsurlarında takdir yetkisinin bulunabileceği²²² savunulmakla birlikte ağırlıklı olarak sebep ve konu unsurlarında bulunduğu düşünülmektedir.²²³ Ancak takdir yetkisinin

²²⁰ CANYAŞ Oytun, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Yayın No: 2, Ankara 2012, s.25.

²²¹ KORNPOBST, s. 160; ÜSTÜN, s. 17.

²²² Takdir yetkisinin idari işlemin hem sebep hem konu unsurunda bulunabileceğini savunan görüş için bkz. KARATEPE, s. 99; ONAR, C. I, s. 425; ÜSTÜN, s. 37; GERÇEK Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 41; Yalnızca sebep unsurunda bulunduğunu savunan görüş için bkz. GÜNDAY Metin, "1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları", I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Danıştay Yayınları, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, s. 146; Yalnızca konu unsurunda bulunduğunu savunan görüşler için bkz. KORNPOBST, s. 164, GÖZLER, s. 357; CANYAŞ, s. 118.; Şekil unsurunda da bulunabileceğini savunan görüş için bkz. ONAR, C. I, s. 425, 426; ÇAĞLAYAN Ramazan, "Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜEHFD), C. VII, S. 3-4, s. 177; Amaç unsurunda da bulunabileceğini belirten görüş için bkz. KARATEPE, s. 115.

²²³ CANYAŞ, s. 117, 118; Sebep unsurunda bulunduğu ifade edilen takdir yetkisinin de esasen Alman idare hukukunda yer alan "*değerlendirme marjı/beurteilungsspielraum*" olduğu düşünülmektedir. İdari işlemin sebep unsurunun açık bir biçimde belirtilmeyip, belirsiz kavramlarla ifade edildiği durumlarda idarenin bu unsura ilişkin az ya da çok

özünü oluşturan tercihte bulunmak, hukuk dünyasında sonuç doğuran irade beyanını seçmektir. O halde takdir yetkisi ancak, idari işlemin hukuk dünyasında sonuç doğurmaya ilişkin unsurunda olabilir. Bu unsur da konu unsurudur.²²⁴

Yazında takdir yetkisinin varlığının normun yazılış biçiminden açıkça anlaşılabilceğı, normun anlamından, konu unsurunda yapılan derecelendirmeden veya işin mahiyetinden yola çıkılarak belirlenebileceğı düşünölmektedir. Normun yazılış biçimi ölçütünde, normda yer alan "karar verebilir", "yapabilir", "yetkilidir", "tesis edebilir", "takdir eder", "değerlendirebilir", "izin verir", "ruhsat verir" gibi ifadelerden takdir yetkisinin açıkça saptanabileceğı esas alınmaktadır.²²⁵ İdareye

bir değerlendirme yetkisi vardır. İdare, bu yetkisini belirsiz kavramı yorumlayarak ve sebebin bu belirsiz kavram açısından hukuki tavsifini yapmak suretiyle kullanır. (GÖZLER, s. 356, 357).

²²⁴ CANYAŞ, s. 118; KORNPOBST, s. 164.

²²⁵ Gerçekten de bazı normlarda idareye takdir yetkisi bu şekilde formüle edilerek verilmiş olabilir. Ancak fiilden özellikle de kullanılan "yeterlilik" kipinden hareketle yalnızca dilbilgisi açısından konuya yaklaşarak genelleme yapmanın hatalı olduğı savlanmaktadır. Örneğın; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde düzenlenen tecil işleminde "*amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu **çok zor duruma düşürecekse**, borçlu tarafından yazı ile talep edilme ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla... tecil olunabilir*" denilmiştir. Burada yeterlilik fiili olarak kullanılan "tecil olunabilir yüklemi", tecil etme yanında tecil etmeme imkanını da içermektedir. Ancak normda sebep olarak belirlenen "çok zor duruma düşme" durumu gerçekleştiğinde idarenin tecil etme kararı alması gerekmektedir. Dolayısıyla konu unsurunda bağılı yetki söz konusudur. Sebep unsurunun "çok zor duruma düşme" şeklindeki belirsiz kavramla saptanması, takdir yetkisinin varlığı hususunda yanılgıya yol açmaktadır. Esasen bu yanılgı Türk hukukunda takdir yetkisiyle değerlendirme yetkisi/marjının ayrıştırılmamış olmasından kaynaklanmaktadır. İdare öncelikle "çok zor durum"un anlamını belirleyecek ve somut olaydaki tahsil işlemlerinin kamu borçlusunu bu duruma düşürüp düşürmeyeceğine karar verecektir. Değerlendirme

takdir yetkisinin verildiğini kuralın anlamından çıkaran görüş de idareye en az iki seçenek (kararı alıp almama veya şu ya da bu kararı alma) arasında tercih yapma imkanı verilip verilmemesine dayanmaktadır. Bu ölçütte iki veya daha fazla işlem tesis etme yetkisi verildiğinin saptanması durumunda daha fazla araştırmaya ihtiyaç duymaksızın idarenin takdir yetkisiyle donatıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Takdir yetkisinin varlığının normda yer alan derecelendirmeden anlaşılacağını öngören ölçüt ise kanun koyucuya alt ve üst limitler dahilinde ikiden fazla karar alabilme imkanının tanındığı durumları kastetmektedir. İdarenin takdir yetkisine sahip olduğunun işin mahiyetinden anlaşılabilceği düşüncesi de normda idarenin üstlendiği görevi hangi yer ve zamanda, hangi araçlarla yapacağı konusunda belirleme yapılmamışsa, bu konularla sınırlı olmak üzere idareye takdir yetkisi verildiği sonucuna ulaşmaktadır.²²⁶

Tüm bu ölçütlerin, belirli durumlarda sonuç vermekle birlikte, takdir yetkisini tam olarak kavramaktan uzak oldukları ileri sürülmüştür. Önerilen ölçüt ise, normun amacına dayanmaktadır. Çünkü idareye tanınan takdir yetkisinin temelinde bağlı yetkiye zıt biçimde kanun koyucunun öngördüğü amaçlara hangi idari işlemin tesis edilmesi durumunda ulaşılabileceği bilinmemektedir. Buna göre normun konu unsurunda

yetkisi olarak adlandırılan bu sürecin sonucunda, idare sebep unsurunun gerçekleşmediğine karar verirse talebi reddedecek; gerçekleştiği sonucuna varırsa da kamu borcunu tecil edecektir. İşte sebebin gerçekleşmemesi olasılığına binaen, yeterlilik fiili kullanılmıştır. (CANYAŞ, s. 161, 162); Karşıt fikir için bk. KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 177; Ancak işlemin sebep ve konu unsurunda yorum gerektiren belirsiz kavramlar kullanılmasının idarenin yetkisine takdiri nitelik vereceği de ifade edilmektedir. **KARAHANOGULLARI** Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s. 500.

²²⁶ Bkz. CANYAŞ, s. 158-165; GÖZLER, s. 358-360.

idareye iki veya daha fazla karar alma imkanı tanındığı hallerde, kanun koyucunun o idari işleminden beklediği sonuca ulaşmada *belirli, kişiden kişiye göre değişmeyen* bir yol varsa idarenin bağlı yetkisi söz konusudur. Buna karşılık amaca ulaşmanın belirli, kişiden kişiye değişmeyen bir yolu yoksa takdir yetkisi bulunmaktadır.²²⁷

Bir normda idarenin takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı normun konu unsurunun analiziyle başlamaktadır. İlk olarak, sebep gerçekleştiğinde idareye konu unsurunda iki veya daha fazla karar alma imkanının tanınıp tanınmadığı belirlenmelidir. İdareye konu unsuruna ilişkin tek karar alma imkanı verilmişse, idare bağlı yetkiyle donatılmış demektir ve araştırma bu aşamada sonlanacaktır. Buna karşılık konu unsurunda idareye iki veya daha fazla karar alma imkanının tanındığı hallerde normun amacından yola çıkılarak sürece devam edilir. Bu aşamada da normun amacı belirlenerek, bu amaca ulaşmada idarenin belirli, kişiden kişiye göre değişmeyen bir yolunun bulunup bulunmadığı belirlenecektir. İdarenin nesnel bir yolu varsa bağlı yetkiyle, tersi durumda ise takdir yetkisiyle donatıldığı sonucuna ulaşılabacaktır.²²⁸

2. Sonuç

Vergi hukukunda takdir yetkisi genel olarak, vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir.²²⁹ AATUHK'un 23. maddesinde "*tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları,*

²²⁷ CANYAŞ, s. 166, 167.

²²⁸ TOSUN M. Umur, CANYAŞ Oytun, TOSUN A. Nil, "Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının Belirlenmesinde İdarenin Takdir Yetkisi Sorunu: İktisadi ve Hukuki Bir Analiz", Maliye Dergisi, S. 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 208.

²²⁹ ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 136.

istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur" denilmektedir. Bu hükümde vergi idaresine tanınan yetki, yukarıdaki açıklamalar ışığında değerlendirilecek olursa, ilk olarak takas işleminin sebep ve konu unsuru saptamak gerekir. "Tahsil edilip de iade edilmesi gereken bir kamu alacağının ve hak sahiplerinin aynı kamu idaresine muaccel hale gelmiş borçlarının birlikte var olması", takas işleminin sebep unsuru olarak açık bir biçimde belirlenmiştir. Konu unsuru ise takas işlemini gerçekleştirmektir. Takdir yetkisine ilişkin normun amacından hareket eden ölçüte başvurulacak olursa, ilk olarak konu unsurunun değerlendirilmesi gerekir. Bu bağlamda önemli olan, sebebin varlığının tespit edilmesi halinde idarenin hukuk dünyasında farklı sonuç doğuran birden fazla karar alabilme imkanına sahip olup olmadığının tespitidir. Konu unsuruna bu açıdan bakıldığında takasa ilişkin hükümde idarenin hukuk dünyasında belirli ve tek sonuç doğuran bir idari işlem tesis edebileceği sonucuna ulaşılır. O da takas işlemini gerçekleştirmektir. O halde, AATUHK'un 23. maddesinde idare, bağlı yetkiyle donatılmıştır.

Normun yazılış biçiminden yola çıkılacak olursa da "*mahsup (takas) yapmak suretiyle reddolunur*" denilerek belirli bir durumun varlığı halinde, belirli bir kararın alınmasının emredildiği görülmektedir. Bunun yanında yeterlilik fiilinin olduğu her normda takdir yetkisinin varlığı kabul edilmese de "*reddolunabilir*" ifadesi kullanılmayarak, *aksi ile kanıt* yorumuyla idareye tercihte bulunma imkanının tanınmak istenmediği sonucuna ulaşılabilir. Başka bir deyişle, söz konusu hüküm, "*tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunabilir*" biçiminde olsaydı, idareye hukuk

dünyasında farklı iki sonuç doğuran karar alabilme imkanı tanınmış olacaktı. Ancak bu imkan tanınmış olsa dahi, takdir yetkisinin varlığı tartışma konusu olmaktan çıkmayacaktı.

23. maddede red ve iade edilecek tutarın, bu tutar üzerinde hak sahibi olanların muaccel hale gelmiş borçlarının teminatı hükmünde görülmüş olmasının, vergi dairelerine önemli ölçüde esneklik getiren bir unsur olduğu ileri sürülmüştür. Buna göre borçlunun durumunun teminat gerektirmemesi halinde, yükümlünün beyan ve talebi üzerine takas işlemi yapılabilir. 6183 Sayılı Kanun'un genel esprisi içinde teminat gereğinin bulunduğu hallerde ise vergi dairesinin peşinen iade yapması istenemez. Bu kabul tarzının doğal sonucu ise, vergi dairesinin peşinen iade yapıp yapmamakta takdir hakkına sahip olduğudur.²³⁰ Ancak 23. maddede peşinen iadeden ve teminat gerekliliğinden hiç bahsedilmemiş olup, idareye ne bir değerlendirme yetkisi ne de bir takdir hakkı tanınmıştır. Fazla tahsil edilip iade edilecek tutarla birlikte, bu tutar üzerinde hak sahibi olanların aynı kamu idaresine muaccel borcunun varlığı tespit edildiğinde, takas işlemi yapmak dışında idarenin alabileceği başka bir karar bulunmamaktadır.²³¹ Yükümlü söz konusu alacakların takas edilmesi yerine kendi alacağının peşinen iade edilmesini talep etse bile bu talep, 23. madde bağlamında değerlendirilemez. Teminat gereğinin bulunduğu bir

²³⁰ ÖZBALCI, AATUHK, s. 299.

²³¹ "... yasada reddiyatı yapacak olan makamın bu konudaki, yani reddiyata ilişkin **yükümlü isteklerini istediği kadar bekletebileceği yolunda herhangi bir hükme yer verilmemiş olduğu için**, olayda, yukarda, belirtilen madde hükmü uyarınca, yükümlünün vergi dairesine olan borcu ile, alacağının hesabı yapılarak artan bir amme alacağı kalırsa, ancak bu miktar üzerinden ödeme emri düzenlenmesi gerekirken, amme alacağının itiraz komisyonunun yaptığı hesaplama göre, 625.865 lira üzerinden değişiklikle onanmasında yerindelik görülmemiştir", Dan. 13. D., E. 1980/2316, K. 1981/2073, (ŞAMLIOĞLU, ÖZBALCI, s. 185).

halin olup olmadığına bakılmaksızın takas işlemi gerçekleştirilecektir.²³² Zira bağlı yetkiyle donatılan idarenin, normun amacına ne şekilde ulaşacağını düşünmesine gerek yoktur. Kamu alacağının korunması şeklindeki amacın ne şekilde gerçekleşeceği, kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bu nedenle sebep unsurunun ortaya çıkması halinde idareye düşen görev, takas işlemini gerçekleştirmekten ibarettir.

Takasın otomatik olup olmayacağı da tartışma konusu olmuştur. İnşaat istihkaklarından elde edilen vergilerin, gerek sorumlu sıfatıyla yükümlüler adına ödenen vergilerden gerek aynı beyandan kaynaklanmakla beraber Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/8 ve dar mükellefiyette 94/7 maddeleri uyarınca ödenecek vergilerden hiçbir kayıt ve şarta tabi olmadan, yalnızca yükümlülerin talebi üzerine takasının kabul edilemeyeceği ileri sürülmüştür. Takasın yükümlünün beyanı üzerine yapılmasının, bu işlemin dayanağının yükümlü beyanından ibaret olması anlamına geleceği savunulmaktadır.²³³ Öncelikle AATUHK'un 23. maddesinde belirli koşulların, bir başka deyişle sebep unsurunun gerçekleşmesi halinde takas yapılacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla hiçbir kayıt ve şarta tabi kılınmadan ve dayanak olarak yalnızca yükümlünün talebi esas alınarak takas işleminin tesis edileceği doğru değildir. Yükümlünün beyanı üzerine söz konusu hükümde belirlenen koşulların gerçekleştiğini saptayan idare, takas hükmünde kendisine verilen bağlı yetkiyi esas alarak işlemi gerçekleştirecektir.

²³² "Katma değer vergisi iade alacağının gelir vergisi borcuna mahsubuna ilişkin dilekçenin süresinde verilmesine karşın, teminatın bu süreden sonra gösterilmesinin, kamu alacağının vadesinde ödenmediği anlamına gelmeyeceği...", Dan. 3. D., E. 1994/2322, K. 1994/4265, 29.6.1995.

²³³ ŞAMLIOĞLU, ÖZBALCI, s. 174, 175.

Bağlı yetki-takdir yetkisi ayrımının sonucu olarak takas yetkisinin kullanımının yargısal denetime tabi olup olmadığını belirlemek gerekir. Görüldüğü gibi, takdir yetkisi idareye tanınan bir seçme hakkıdır. Kanunla tespit edilen sebep unsuru mevcut olsa bile idare, bir kararı alıp almama, karar alacaksa da hangi karara yönelik olacağı konusunda bir seçim yapma imkanına sahiptir. Dolayısıyla takdir yetkisi idari işlemin *yerindeliği* sorunuyla ilgilidir. Bu nedenle de idarenin takdir yetkisi, yargısal denetime tabi değildir.²³⁴ Bağlı yetkide ise idarenin ne sebep unsuru ne de konu unsuru bakımından bir değerlendirme yetkisi vardır. Bağlı yetki durumunda idare, belli bir sebebin mevcut olduğunu tespit ettiğinde, kanunun öngördüğü işlemi yapmak zorundadır. Bu bakımdan bağlı yetki, idari işlemin *hukukiliği* sorunuyla ilgilidir ve yargısal denetime tabidir.²³⁵ Takasa ilişkin hükümde de sebep unsuru ortaya çıktığında idareye seçim hakkı tanınmayıp tek ve belirli bir karar almak görevi yüklendiğinden, bağlı yetkiden ve bu yetkinin kullanımının yargısal denetime tabi olduğundan söz etmek gerekir. Bağlı yetkiyle tesis edilen takas işleminin bütün unsurları, hukukilik denetiminin kapsamında denetlenebilecektir.

Takas isteminin karara bağlanması noktasında idarenin bağlı yetkisinin bulunduğu tespititiyle, bu yetkinin kullanımıyla birlikte kullanılmamasının da yargısal denetime tabi olduğu ifade edilebilir. İdarenin, yetkisinin bağlı olduğu durumlarda kendisini harekete geçirecek sebep unsurunun ortaya çıkmasına karşın, sonucu doğurmamasının hukuka aykırı olumsuz işlem yaratacağı gibi hizmet kusuru

²³⁴ Ayrıntılar için bkz. CANYAŞ, s. 64-74.

²³⁵ GÖZLER, s. 357.

oluşturduğu da savlanmaktadır.²³⁶ İdarenin koşulları olduğu halde, takası gerçekleştirmeden kendi alacağına yönelik ödeme emri düzenlemesi yönündeki kronik problem, takas normunu kanunda yer alan ve yürürlükte olan ancak uygulaması olmayan hükümler arasında sokmaktadır. Yasal idare ilkesini zedeleyen bu duruma karşı, aşağıda inceleneceği üzere yargı organlarına başvuru yolu açıktır.

D. TAKAS İSTEMİNİN REDDİNİN HUKUKİ SONUÇLARI

Vergi alacağını/borcunu sona erdiren bir neden olarak düzenlenen takas, kamu alacaklarının tahsil aşamasına ilişkin bir işlemdir. Doğurduğu sonuç bakımından ödemeye; kamu gücüne ve resen harekete geçme yetkisine dayanarak, yükümlünün istemi olmaksızın idarenin işlemi tesis edebilmesi bakımından da cebren tahsil yöntemlerine benzeyen takas, kamu alacaklarının korunmasına ilişkin bir kurum olarak düzenlenmiştir. Hatta kamu alacakları için güvence önlemleri arasında takasın da yer aldığı düşünülmektedir.²³⁷ Takas hükmünün vergi hukukunda güvence önlemi olarak kabul edilen kurumlarla birlikte, "Kamu alacaklarının Korunması" başlığı altında düzenlenmesi itibarıyla kanun içerisinde bulunduğu yer dikkate alınarak, bu yorum doğrulanabilir. Ancak takasın özü, vergi alacağını/borcunu ortadan kaldırmaktır. Bu bakımdan takasın kamu alacağını koruyan bir yönü olsa da işlevi, *güvence önlemi* niteliğinden öteye gitmektedir. Her iki niteliği de göz önünde bulundurularak takas isteminin reddi durumu, aşağıda incelenmeye çalışılacaktır.

²³⁶ "Bağlı yetki kullanılan durumlarda, sebep ortaya çıktığı zaman sonucun gecikmeksizin doğrulanabilmesi için, gerekli olan hizmet örgütlenmesi sağlanmış olmalıdır", KARAHANOGULLARI, Yasallık ve İdari İşlemler, s. 504.

²³⁷ Bkz. ÖZDEN, s. 239.

1. Genel Olarak

Tahsil işlemleri, kamu borcunun ortadan kalkması hukuki sonucunu doğurduğu için tahakkuk aşamasının tersine ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır.²³⁸ Kamu alacağının tahsilini sağlayan takas işlemi de ilgilisinin rıza ve onayına bağlı olmaksızın gerçekleşmesi bakımından *tek taraflı*, belli kişi ya da durumlara özgü olması bakımından *subjektif/birel*²³⁹, bir hukuki durumu ortadan kaldırması bakımından *yapıcı (inşai)*, kamu borcunun ödenmesine ilişkin olması ve belirli davranışlarda bulunmalarını gerektirmesi bakımından *yükümlendirici* ve son olarak tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil işlemi arasındaki zincir bakımından *sonuç işlem* kategorilerine girmektedir.²⁴⁰

2. Takas İsteminin Reddine Karşı Gidilecek Yollar

Takas işlemine yönelik istemin reddedilmesi durumunda, hangi yollara başvurulabilir? Tahsil aşamasında ortaya çıkan sorunların öncelikle tahsil dairesiyle kamu borçlusu arasında çözümlenmesinde yarar vardır.²⁴¹ Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında hata düzeltmenin takasla ilişkisi kurulabilir. Bu ilişki de ancak takas işleminde yapılan hatanın Vergi Usul Kanunu'nda *vergi hatası*

²³⁸ Bkz. KUMRULU, s. 650.

²³⁹ Vergilendirme işlemlerinin vergi normlarının nitelikleri ve vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde objektif yargıya dahil olduğu ve objektif bir vergi yükümlülüğünün kabul edilmesiyle birlikte vergi borçlusunun konumunun subjektif nitelikte olduğu şeklindeki iki ayrı görüş için bkz. **TURMANGİL** Civan, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", AÜHFD, C. 39, S. 1-4, 1982-1987, s. 141-145.

²⁴⁰ Bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108, 109.

²⁴¹ KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 67.

olarak belirlenen *hesap hatası* ya da *vergilendirme hataları* türlerinden birine girmesi halinde mümkündür. Takas işleminde yapılan vergi hatasına karşı düzeltme talebinde, bu talebin reddedilmesi halinde şikayet başvurusunda bulunulabilir. Takas isteminin örneğin; vergilendirme hatalarından muafiyet döneminde yapılan hata sebebiyle vergi borcunun bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmesi durumunda, hata düzeltme yoluna gidilebilir.

İşlemin taşıdığı sakatlığın vergi hatası dışında vergilendirme işleminin özüne ilişkin, hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkması durumunda "hukuki uyuşmazlık" söz konusudur. Bu tür uyuşmazlıklar, maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, kanun hükümlerinin açık olmayışından, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı gibi konulardan doğar. Örneğin; takas talep edilen borcun bir kısmına ilişkin istem doğrultusunda işlem yapıldığı halde, geri kalanı hakkında gerekli koşulları taşımadığı gerekçesiyle istemin reddine karar verilmesi ya da vergi sorumlusunun takas talep etmeye yetkili olmadığı gerekçesiyle isteminin reddedilmesi durumunda hukuki uyuşmazlık söz konusudur. Bu uyuşmazlıkların yargı organında karara bağlanması esası benimsenmekle²⁴² birlikte, takas talebinin reddine karşı İYUK 11. madde kapsamında üst makamlara başvuru yolunun işletilmesinde hukuken bir engel bulunmamaktadır.²⁴³ Üst makamlara başvuru yolu,

²⁴² Bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 176.

²⁴³ Vergilendirme işlemlerine ilişkin üst makamlara başvuru yolunun işletilebileceğine ilişkin bkz. SARIASLAN, s. 126; "*Oysa yönetime başvuru en doğal ve en temel bir kamu hakkı olduğuna göre, yönetim ile vatandaş arasında iletişimi sağlayan bu yolun kapatılması söz konusu olmamalıdır. Vatandaş istediği yere, istediği kadar başvuru yapabilir. Bu hak sınırlandırılmaz. Başvuru yolu, hiçbir işleme, hiçbir eyleme, hiçbir davranışa karşı kapatılmaz*". (ULER Yıldırım, "Yönetmelik Yargıda Dava Süresi", I.

dava açma süresini durdurduğundan, takas talebinin reddine karşı yargı mercilerine başvuruya ilişkin bir hak kaybı yaşanmamaktadır. Ancak bu başvurunun pratik yararı hakkında tereddüt etmek gerekir.

Bir işlemin dava konusu olabilmesi ise tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olmasına bağlıdır.²⁴⁴ O halde, bir yükümlendirme/vergilendirme işleminin dava konusu işlem sayılabilmesi için tek taraflı, kesin ve yürütülmesinin zorunlu olması gerekmektedir. İşlemin tek taraflı olması, idare edilenlerin rıza ve onayları alınmaksızın yalnızca idarenin rızasıyla yapılmış olmasıdır. İdare edilenlerin istemi üzerine yapılmış olması, işlemin tek taraflı niteliğini etkilememektedir. İşlemin kesin olması, idari sürecin en son aşamasını geçirmiş ve yetkili en yüksek makamca yapılmış olmasını ifade eder. Hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için bir başka makamın onayına ihtiyaç duyulan işlem, kesin nitelikte değildir. Son olarak, yürütülmesi zorunlu işlemler, idare edilenlerin hukukunda değişiklik yapan, onların hak veya menfaatlerini etkileyen işlemlerdir. Bu bakımdan idare edilenlere herhangi bir konuda bilgi veren veya açıklama yapan işlemlerle bir idari işlemin hazırlık çalışması niteliğindeki inceleme ve araştırmalar sonunda hazırlanan raporlar, yürütülmeleri zorunlu olmadıklarından, dava edilemezler.²⁴⁵

Takas işlemi bu açıdan incelendiğinde ortaya çıkan sonuç şu şekildedir: Gerek yükümlünün talebi üzerine gerek idarenin resen tesis ettiği takasta, işlemin

Ulusal İdare Hukuku Kongresi Birinci Kitap İdari Yargı, Danıştay Yayınları, Ankara 1990, s. 233).

²⁴⁴ Bkz. **GÖZÜBÜYÜK** Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, B. 31, Ankara 2011, s. 135.

²⁴⁵ KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 55.

tamamlanması için yükümlünün onayı ve rızasına ihtiyaç duyulmaz. Bu bakımdan tek taraflı idari işlem niteliğindedir. Sebep unsurunun gerçekleşmesi üzerine tahsil dairesi tarafından tesis edilen takas işlemi, başka bir makamın onayına ihtiyaç duymadan tamamlanmış durumdadır. İdarenin işlemi gerçekleştirerek iradesine varlık kazandırdığı an, işlem de idari sürecinin en son aşamasını geçirir ve hukuki sonuçlarını doğurur. Bu açıdan da takas, kesin bir idari işlemdir. İlgili kamu borçlularının hak ve menfaatlerini etkilemesi ve kamu borcunu sonlandıran bir sebep olarak belli bir hukuki durumu ortadan kaldırması nedeniyle de yürütülmesi zorunludur. O halde tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak takas, dava konusu olabilir.

İstemin reddedilmesi durumunda dava konusu yapılabilecek idari bir işlem bulunduğundan idare tarafından, Anayasa'nın 40. maddesi kapsamında yargısal başvuru yolu, merci ve süresi bildirilmek zorundadır. Zımnen red durumunda ise, işin mahiyeti gereği bu bildirimin yapılabileceği bir işlem metni bulunmamakla birlikte ilgili, söz konusu işleme karşı dava açabilir. Takas işleminin reddine karşı açılacak davanın usulü ise, takasa konu alacağın VUK kapsamına girip girmemesine göre değişmektedir. Aşağıda daha ayrıntılı açıklanacağı üzere, VUK kapsamındaki vergi, resim ve harçların, gümrük vergilerinin, yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıklar, vergi davasına konu olmaktadır. Vergi mahkemelerinin görev alanına girmeyen alacakların takasının reddine ilişkin davalar ise vergi davası niteliğinde olmayıp, idari dava türlerinden kural olarak iptal davası niteliğindedir. Takasa konu olabilecek alacaklar ise 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki

tüm alacaklara ilişkin olması bakımından, hem vergi davasına konu olabilecek hem de olamayacak alacakları içermektedir.²⁴⁶

Takas isteminin reddine karşı hangi mahkemede ve nerede dava açılacağı sorunu ise, görev ve yetki kurallarını ilgilendirmektedir. Davanın görevsiz veya yetkisiz mahkemede görülmesi, istinaf yoluna başvurulduğunda kararın kaldırılarak ilk derece mahkemesine geri gönderilmesi, temyiz yoluna başvurulduğunda ise kararın bozulması sebebidir (İYUK 45/5, 49/2-a).

a. Görevli Mahkeme

Türk hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümüyle görevli olan mahkemeler, kural olarak idari yargı kolu içinde yer alan mahkemelerdir. Vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organlarının görevleri bakımından, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin, söz konusu kanunun 3/A maddesinde bölge idare mahkemelerinin ve 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 23 ve devamı maddelerinde de Danıştay'ın görevleri belirtilmiştir. Vergi davasına taraf olacak kişiler, davalarını görevli mahkemede açmak zorundadır. Göreve ilişkin kurallar, kamu düzenini ilgilendiren kurallardandır ve davanın her

²⁴⁶ Ayrıca, bunlardan bağımsız olarak idarenin bağlı yetkisine uygun davranmamasının hizmet kusuruna yol açtığı kabul edildiğinde, tam yargı davasından da söz etmek gerekir. İdari işlemlerden kaynaklanan tam yargı davalarında yetkili mahkeme, iptal davası açılsaydı hangi mahkeme ise o mahkeme olacağından (İYUK 36/a) ve vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemelerinde görülecek yalnızca iki tam yargı davası belirlenip (İYUK 28), bu nedenle hizmet kusuruna ilişkin söz konusu davalar, genel görevli idare mahkemelerinde açılacağından aşağıdaki başlıklarda ayrıca açıklanmamıştır.

aşamasında görevsizlik itirazında bulunulabileceği gibi mahkeme tarafından kendiliğinden dikkate alınabilir. Görev konusunda itiraz yapılan mahkeme, davanın vergi organlarınca çözümlenmesi gerektiğine, fakat kendisinin görevli olmadığına karar verdiği takdirde davayı ilgili yargı organına gönderir. Davanın başka bir yargı kolunda çözümlenmesine karar verildiğinde ise dava reddedilir (İYUK m. 15).²⁴⁷ Dava açma süresinin kaçırılmaması bakımından görevli mahkemenin tayini önemlidir.

Tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, kaynaklarına göre ayrı yargı kollarına ait mahkemelerce çözüme kavuşturulmaktadır. Kamu alacaklarının tahsili aşamasında tahsile ilişkin idari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar, vergi yargısı tarafından; tahsil işlemlerine bağlı olarak özel hukuk ilişkilerinden ve kanunda belirtilen emir ve yasaklara aykırı davranılmasından doğan uyuşmazlıklar ise adli yargı organlarınca çözümlenmektedir. Tahsil işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların genel olarak; teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, ödeme emri, haciz, tecil ve terkine ilişkin uyuşmazlıklar olduğu belirtilse de bu aşamada ortaya çıkan her türlü uyuşmazlığın eksiksiz bir listesinin çıkarılması mümkün değildir.²⁴⁸ Bu bakımdan tahsil aşamasına ilişkin olan takas işleminde ortaya çıkan uyuşmazlıkların "tahsil işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar" arasında değerlendirilmesi gerekir. Takasın kamu alacaklarının güvence önlemleri arasında kabul edilmesi durumunda da bu önlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar, vergi yargısında karara bağlandığından aynı şekilde takas işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların da vergi yargısında görüleceği sonucuna ulaşılır.

²⁴⁷ MUTLUER, s. 390.

²⁴⁸ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 242.

Kamu alacaklarının tahsili aşamasındaki idari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından görevli ilk derece yargı mercii, kural olarak vergi mahkemesidir (BİMK m. 6/b, İYUK m. 37/c). 3410 Sayılı Kanun ile Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde yapılan değişiklikle, vergi mahkemelerinin görevi sadece bu yargı alanına giren vergi, resim, harç ve mali yükümlerin tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklarla sınırlandırılmıştır. Aynı maddenin ilk şeklinde 6183 Sayılı Kanun'a ilişkin tüm uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri görevli kılınmıştı. Ancak söz konusu değişiklikle yalnızca *a* bendinde sayılan konulara²⁴⁹ ilişkin 6183 Sayılı Kanun uygulamalarında vergi mahkemelerinin görevli olduğu öngörülmüştür. 2575, 2576, 2577 Sayılı Kanun hükümleri ve Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Kanun hükümleri birlikte değerlendirilerek, subjektif vergilendirme işlemlerinde vergi yargısının, bunun dışında geniş kapsamıyla diğer mali yükümlere ilişkin objektif düzenlemelerde idari yargının görevli olduğu belirtilmiştir.²⁵⁰ Dolayısıyla takasa konu olan alacaklar, 2576 Sayılı Kanun'un 6. maddesinin *a* bendinde sayılan alacaklara dahil ise, takas işleminden kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi mahkemesinde çözümlenecektir. Söz konusu hüküm kapsamında olmayan

²⁴⁹ Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi:

"Vergi mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

Çözümler."

²⁵⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 190.

alacakların, (örneğin; sosyal güvenlik kurumu alacaklarının) takas isteminin reddine karşı açılacak davada ise görevli ilk derece yargı mercii, idare mahkemesidir.

Takas isteminde bulunulmasına karşın, bu talep dikkate alınmadan ödeme emrinin düzenlendiği görülmektedir. Ödeme emrine karşı idare hukuku ve vergi hukukunun hiyerarşik başvurma, düzeltme gibi denetim yollarının işletilemeyeceği yolunda yerleşik içtihat vardır. Ancak ödeme emrine karşı tahsile ilişkin kısıtlı sebeplere dayanarak vergi davası açılabilir.²⁵¹ AATUHK'un 58. maddesine göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen kimse, böyle bir borcu olmadığı ya da borcunu kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı nedenlerine dayanarak tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi davalarına bakan vergi mahkemeleri nezdinde dava açabilir. Bu davalarda görevli ilk derece mahkemesi de 2576 Sayılı Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin 6183 Sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarla ilgili görevi, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarıyla sınırlandırılması esas alınarak şu şekilde belirlenir: Davaya konu edilen ödeme emri 6. maddede sayılan alacaklara ilişkin ise, takas isteminde bulunulduğu gerekçesiyle "borcumu ödedim" ya da "kısmen ödedim" nedenlerine dayanılarak açılacak davada görevli mahkeme vergi mahkemesi; bu sayılanlar dışındaki kamu alacaklarını konu edinen ödeme emirlerine karşı takas iddiasıyla açılan davalarda ise idare mahkemeleri görevlidir.

²⁵¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 163.

b. Yetkili Mahkeme

İdari yargıda hukuk yargılamasından farklı olarak bir dava için birden çok yetkili mahkeme öngörülmemiştir. Bazı davalar için, kanunlarda özel yetki kuralları öngörülmüştür. Özel yetki kurallarının bulunmadığı durumlarda, genel yetki kuralları esas alınır.²⁵² Görev gibi yetki de kamu düzenine ilişkindir. Bu bakımdan yetki konusu davanın her aşamasında ileri sürülebilir ve mahkeme tarafından kendiliğinden dikkate alınabilir. Yetki itirazı yerinde görüldüğünde, dosya yetkili olduğu tespit edilen mahkemeye gönderilir. Aksi durumda mahkeme, davaya bakmaya devam eder. Yetki itirazının reddi yönündeki karar ara karar niteliğindedir ve nihai kararlarla birlikte istinaf ya da temyize götürülebilir.²⁵³

Takas isteminin reddine veya zımnen reddine karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, dava konusu olan işlemin, vergi mahkemelerinin görevine girip girmemesi esas alınarak belirlenecektir. Buna göre, vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, "vergi uyuşmazlıklarında yetki"yi düzenleyen İYUK/37 hükmüne göre saptanır. Bu hükme göre, takas isteminin reddine karşı açılacak davada yetkili mahkeme, borçlu olunan ve fazla tahsil edilen vergiler bakımından kendisinden alacaklı bulunulan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Kamu borçlusu açısından borçlu olunan ve fazla tahsil edilen vergiler bakımından da aynı zamanda alacaklı olunan vergi dairelerinin aynı olması durumunda, yetkili mahkemenin tayini açıktır.

Bazı kararlarda, fazla tahsil edilen alacakları iade etmesi gereken vergi dairesiyle, hak sahibinin borçlu olduğu vergi dairelerinin farklı olduğu durumlarda,

²⁵² GÖZÜBÜYÜK, s. 356.

²⁵³ MUTLUER, s. 391.

takas talebinin reddinin doğru olduğuna hükmedilse de bu durum, hazine birliği ilkesiyle çelişmektedir. Danıştay da alacaklı ve borçlu bulunulan vergi dairelerinin ayrı ayrı olmasının yükümlünün takas isteminde bulunmasına engel oluşturmayacağı görüşündedir.²⁵⁴ Peki yükümlünün borçlu ve alacaklı olduğu dairelerin farklı olması durumunda yetkili mahkeme nasıl tespit edilecektir?

Takas isteminin reddi durumunda ret işlemini yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. İYUK'un 37. maddesinin *d* bendinde dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu belirtilmiştir. Zımnen ret durumunda ise istemin yapıldığı daire, kural olarak cevap süresi içerisinde susmak suretiyle ret işlemini tesis ettiğinden yetkili mahkeme tayininde esas alınacaktır. O halde fazla tahsil ettiği vergileri iade etmesi gereken ve hak sahibinin borçlu bulunduğu vergi dairelerinin farklı olması durumunda, takas isteminin yapıldığı dairenin bulunduğu yer mahkemesi, takas isteminin reddine karşı açılacak davada yetkili mahkemedir.

İYUK'un 37. maddesinin *c* bendinde AATUHK'un uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu ifade edilmektedir. Borçlu olunan ve fazla tahsil ettiği alacakları iade etmesi gereken vergi dairelerinin farklı olması durumunda, takas talebini dikkate almayarak ödeme emri düzenleyecek vergi dairesi, borçlu olunan vergi dairesidir. Bu durumda borçlu olunan ve ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir.

²⁵⁴ Dan. D. 7, E. 1969/1340, K. 1970/520, 24.2.1970, (Danıştay Yedinci Daire Kararları, 1. Kitap: 1965-1967, Güneş Matbaacılık, Ankara 1977, s. 27).

Son olarak vergi mahkemelerinin görevine girmeyen uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, idare mahkemelerinin yetkisini belirleyen kurallara göre belirlenir.²⁵⁵ Bu durumda genel yetki kurallarına bakılarak, dava konusu olan idari işlemi yapan idari merciin bulunduğu yer esas alınır. Vergi mahkemelerinin görevine girmeyen alacaklara ilişkin takas isteminin reddinde yetkili mahkeme, ret işlemini yapan dairenin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir.

E. VERGİ HUKUKUNDA TAKASIN ŞARTLARI

Kamu borçlusunun takas isteminde bulunabilmesi ve idarenin takas yetkisine sahip olabilmesi için aşağıdaki şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

1. Takas Edilecek Alacakların Karşılıklı Olması

Takasın ilk koşulu, karşılıklı iki alacağın ya da borcun bulunmasıdır. *Alacakların karşılıklı olması, her iki tarafın da aynı zamanda hem alacaklı, hem borçlu olmasıdır.* Bununla birlikte, takas edilecek alacakların aynı borç ilişkisinden doğması şart değildir. Takas edilen alacakların farklı hukuki sebepten doğması, önem taşımamaktadır.²⁵⁶ Vergi hukukunda da takasa konu olabilecek alacakların esasen, aynı vergiyi doğuran olaydan kaynaklanması mümkün değildir. Her iki alacağın türü aynı olsa da (her ikisinin de gelir vergisi ya da kurumlar vergisi alacağı olması gibi) biri tahsil aşamasından sonra iadesi gereken, diğeri de tahsil aşamasında ödenmesi gereken muaccel borç olarak farklı dönemlerdeki vergiyi doğuran olaya dayanmaktadır.

²⁵⁵ GÖZÜBÜYÜK, s. 359.

²⁵⁶ ARAL, s. 43.

*Karşılıklılık halinin mevcut olup olmadığını tespit edebilmek için, her borcun alacaklısının ve borçlusunun kim olduğunu araştırmak gerekir.*²⁵⁷ AATUHK'un 23. maddesinde "fazla tahsil edilip de iadesi gereken" ve "bu iade üzerinde hak sahibi olanların aynı kamu idaresine olan muaccel borçları" şeklinde iki borç bulunmaktadır. Fazla tahsil edilip de iadesi gereken borcun alacaklısı hak sahibi olup, borçlusu da bu tahsili yapan kamu idaresidir. Hak sahiplerinin fazla tahsili yapan kamu idaresine olan muaccel borçlarında da önceki bölümde açıklanan hak sahibi ilgiler borçlu, fazla tahsili yapan kamu idaresi de alacaklıdır. O halde her iki borçta da fazla tahsil yapan kamu idaresiyle bu idareye muaccel borcu olan hak sahibi kimseler, hem alacaklı hem de borçlu konumundadır.

AATUHK'un 23. maddesine göre ilginin borçlu bulunduğu ve aynı zamanda alacaklı olduğu kamu idaresinin aynı kamu tüzel kişisi olması gerekir.²⁵⁸ Takas hükmünde belirlenen sınırlara göre yükümlünün bir kamu idaresine olan muaccel borcu ile diğer bir kamu idaresinden olan muaccel alacağının birbiriyle takas edilememesi gerekir. Bu durum, hazine birliği ilkesiyle çelişmektedir.²⁵⁹

Söz konusu hükümde "reddiyatı yapacak olan amme idaresi" denildiği için öncelikle amme idaresinden ne anlamak gerektiği saptanmalıdır. 6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde "*amme idaresi*" deyiminin "*devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri*" ifade ettiği öngörülmüştür. Aynı maddede tahsil dairesinin ise "*alacaklı amme idaresinin söz konusu kanunu uygulamakla görevli dairesi, servisi, memur ya da memurları*" olduğu belirlenmiştir. Devlet alacaklarının

²⁵⁷ ARAL, s. 43.

²⁵⁸ KAPLAN Recep, "Takas Müessesesi ve Vergi Hukukundaki Yeri", Vergi Dünyası, S. 368, Nisan 2012, s. 197.

²⁵⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 148.

tahsilini sağlamakla görevli Gelir idaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatını oluşturan vergi dairelerinin AATUHK hükümlerine göre aynı zamanda "tahsil dairesi" olduğu ilgili yönetmelikte ifade edilmiştir (Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği²⁶⁰, m. 4/2). Bu hükümler birlikte düşünüldüğünde şu sonuca ulaşılmaktadır: Vergi daireleri, alacaklı kamu idarelerinden *Devletin* 6183 Sayılı Kanunu'nu uygulamakla görevli tahsil dairesi konumundadır. Yani vergi daireleri, devletin alacaklarını tahsil etmekle görevli kollarını oluşturmakta olup, farklı kamu idareleri niteliğinde değildir. Farklı vergi daireleri, esasen aynı kamu idaresini ifade etmektedir. Takas hükmünde ise, hem alacaklı hem borçlu olunan kamu idarelerinin aynı olması şart koşulmuştur. Alacaklı ve borçlu olunan vergi dairelerinin aynı olması gerektiği kastedilse idi, hükümde "reddiyatı yapacak olan amme idaresi" deyimini yerine "reddiyatı yapacak olan tahsil dairesi" ifadesi kullanılırdı.

Danıştay da ayrı vergi dairelerine alacaklı ve borçlu olunmasının takas isteminde bulunulmasına engel oluşturmayacağı görüşündedir.²⁶¹ Ancak hükümden açıkça alacaklı ve borçlu olunan kamu idarelerinin farklılığının takasa engel olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin; ilgilinin A Belediyesine olan borcunun aynı yerde bulunan A özel idaresinden olan alacağıyla takasını talep etmesi olanaksızdır.²⁶²

2. Takas Edilecek Alacakların “Para Alacağı” Niteliğinde Olması

Takasın ikinci koşulu, birbirine benzer iki alacağın olması, vergi hukukunda ise bunların "para alacağı" niteliğinde olmasıdır.

²⁶⁰ 24.12.1994 Tarihli ve 22151 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶¹ Dan. D. 7, E. 1969/1340, K. 1970/520, 24.2.1970, (Danıştay Yedinci Daire Kararları, 1. Kitap, s. 27).

²⁶² KAPLAN, s. 197.

Türk Borçlar Kanunu'nun 139. maddesine göre "karşılıklı olarak bir miktar para veya diğer özdeş edimler", takas edilebilmektedir. Buna göre edimlerin konusunun aynı cinsten olması, başka bir deyişle "*borçlanılan edimlerin ifada birbirlerinin yerine geçebilecek nitelikte*" olması gerekir.²⁶³ O halde borçlar hukukunda aynı cinsten olmak kaydıyla her türlü alacak, takas konusu olabilmektedir. Vergi hukukunda ise takas konusu olan şey, daima para alacağı/borcudur.²⁶⁴ Borcun konusunu belirli ya da belirlenebilir bir para miktarıyla ifade olunan soyut bir mali gücün alacaklıya sağlanması teşkil ediyorsa, söz konusu olan bir para borcudur.²⁶⁵ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan takas hükmünün uygulanabileceği alacaklar da kamu alacakları olup, söz konusu kanunun 1. maddesinde bu alacakların neler olduğu belirlenmiştir. Buna göre kamu alacakları olarak belirlenen alacakların her biri, bir para borcunu içermektedir.

3. Takas Edilecek Alacakların “İstenebilir” Olması

Takasın üçüncü koşulu, istenebilir iki alacağın olmasıdır. İstenebilirlik/muacceliyet ise, alacağın ifa zamanına ilişkin bir kavramdır.

*Her borç ilişkisinde borçlunun üstlendiği edimin ifa edileceği bir zaman söz konusudur.*²⁶⁶ Borçlunun edimini ifa etmekle yükümlü olduğu, alacaklının ise ifayı isteme hakkının bulunduğu bu ana *muacceliyet* denilmektedir. Bu anın gelmesiyle

²⁶³ ARAL, s. 56.

²⁶⁴ ÖNCEL, "Takas", s. 10.

²⁶⁵ **BARLAS** Nami, Para Borçlarının İfasında Borçlunun Temerrüdü ve Bu Temerrüt Açısından Düzenlenen Genel Sonuçlar, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1992, s. 10.

²⁶⁶ **KILIÇOĞLU** Ahmet M., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, B. 12, Ankara 2009, s. 431.

borç muaccel borç, alacak da muaccel alacak niteliği kazanır.²⁶⁷ Alacaklar, muacceliyet anında istenebilir hale gelmektedir. Karşılıklı ve muaccel iki borcun sonlandırılmasını ifade eden takas için, alacakların istenebilir durumda olması önemlidir. Alacakların istenebilirliğini ifade eden bu zaman parçası ise borçlar hukuku ve vergi hukukunda farklılık göstermektedir.

a. İstenebilir Kavramının Borçlar Hukukundaki Yeri

Alacaklının borçludan edimin ifasını isteyebileceği anı ifa eden muacceliyet, bir vade veya bir süreyle belirlenmektedir. Vade, ifanın gerçekleştirilmesi gereken belirli bir anı ifade eder. Süreye bağlı borçlarda muacceliyet, öngörülen sürenin bitiminde gerçekleşir. Bu süre içerisinde borçlu edimini ifa etmemişse ifa, alacaklı tarafından istenebilir hale gelir. Borçlar hukukunda bir vade veya süreye bağlı alacaklarda muacceliyet anı, tarafların anlaşmalarına, hal ve şartlara veya bir kanun hükmüne göre belirlenmektedir. Vade veya süreye bağlı olmayan alacaklar ise doğdukları anda muaccel olurlar. Dolayısıyla bu alacakların ifası, hemen talep edilebilir (TBK m. 90). Taraflar ifa zamanının muacceliyet anını biri mutlak, diğeri nispi olmak üzere iki şekilde saptayabilirler. İfa zamanının mutlak şekilde belirlenmesi, bir zaman birimine göre yapılan bir tespittir ve doğrudan ya da dolaylı olarak gerçekleşebilir. Doğrudan doğruya belirlemede (10 Kasım 2016 gibi) belirli bir ifa günü saptanır. Dolaylı belirlemede ifa zamanı, (akdin kurulmasından itibaren bir yıl içinde gibi) bazı ek, ancak kesin olan etkenlere bağlı olarak tespit edilir. İfa zamanının nispi şekilde belirlenmesi ise, belirli ve kesin bir tarih içermeyip, (belirli

²⁶⁷ AKINTÜRK Turgut, Borçlar Hukuku, Beta Yayınları, B. 12, İstanbul 2006, s. 106.

bir şahsın ölümü gibi) taraf iradelerine göre ilerde gerçekleşeceği kesin bir olaya bağlanmıştır.²⁶⁸

Türk Borçlar Kanunu m. 139/1 lafzı uyarınca, takas isteminin hükümlerini doğurması için, her iki tarafın alacağının muaccel olması gerekmektedir. Aksi durumda, borcu muaccel hale gelmemiş olduğundan kendisinden ifa istenemeyecek taraf açısından uygun olmayan bir sonuç söz konusudur. Ancak "her iki borcun da muaccel olması"nın şart kabul edilmesinin, borcu muaccel hale gelmemiş tarafı koruma amacını fazlasıyla aştığı düşünülmektedir. Bu nedenle, yazında ve Yargıtay kararlarında istisnasız kabul edilen görüşe göre takas isteminde bulunulabilmesi, her iki tarafın alacağının muaccel olmasını gerektirmemektedir. Buna göre istemde bulunan tarafın alacağının muaccel, istemin muhatabı olan tarafın alacağının ise ifa edilebilir olması yeterlidir. Bu düşüncenin temel gerekçesi, takas isteminde bulunan kişinin kendi borcunu vaktinden önce ifa edebilecek olmasıdır. Henüz kendi borcu muaccel olmamış bir kişiye karşı takas ileri sürülebilmesi de onun zararına sonuçlar doğurabilir. Ancak takas istemine muhatap olanın borcu muaccel olduktan sonra, takas isteminde bulunanın borcunun da muaccel olmasını beklemeye gerek yoktur. Bununla birlikte, kendi borcunun vadesi gelmeden takas isteminde bulunan tarafın, vadeden önce borcunu sona erdirmesine dayanarak -sözleşme, adet veya kanun gereği olmadıkça- bir indirim talep etme yetkisi yoktur (TBK 96/c. 2).²⁶⁹

Tarafların kanun veya sözleşmeyle belirlenmiş muacceliyet anını uzatma veya gerçekleşmiş bir muacceliyeti ileri bir tarihe erteleme amacıyla yaptıkları sözleşmeye *ifa zamanını uzatma (erteleme, süre verme) sözleşmesi* denilmektedir.

²⁶⁸ ARAL, s. 66, 67.

²⁶⁹ DEVELİOĞLU, s. 141, 142.

Alacaklı, uzatma süresi içerisinde ifayı isteme yetkisini kullanamayacağı için bu sözleşmeyle bir hakkın kullanılmasından geçici olarak feragat etmiş olmaktadır. Tarafların sonradan vadenin geri bırakılması yönünde bir anlaşma -ifa süresini uzatma (erteleme) anlaşması- yaparak takas muhatabının borcunun muacceliyet anını ertelemeleri durumunda, kural olarak uzatma süresi içinde takas yetkisi kullanılamayacaktır. Bununla beraber takas muhatabı olan karşı taraf, alacaklının erteleme sırasında tasavvur etmediği bir talebi ileri sürerse, alacaklı takas yetkisini kullanabilir.²⁷⁰ Ayrıca, bu şekilde bir sözleşme olmaksızın borçluya borcun ifasına ilişkin ek süre tanıyan alacaklının, takas isteminde bulunabileceği kabul edilmektedir.²⁷¹

b. İstenebilir Kavramının Vergi Hukukundaki Yeri

Alacakların ifasının "istenebilir" hale gelmesini ifade eden muacceliyet anı, borçlar hukukunda kanun yanında, tarafların iradeleri doğrultusunda sözleşmeyle de belirlenebilmektedir. Bunu yanında yine taraflar arasında yapılan bir anlaşmayla, muacceliyet anı uzatılabilmekte veya gerçekleşmiş bir muacceliyet ertelenebilmektedir. O halde, özel hukukta taraflar, muacceliyet anını kendi aralarında düzenleyebilmektedir.

Vergi hukukunda ise muacceliyet, borçlar hukukundan farklı olarak vergi alacağının taraflarına, yani vergi idaresi ve yükümlülerin karşılıklı iradesine bırakılmamıştır. Vergi alacağının muacceliyeti, alacaklı idarenin söz konusu alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda

²⁷⁰ ARAL, s. 70, 71.

²⁷¹ DEVELİOĞLU, s. 142.

olduğu durumu ifade eder. *Genel olarak, bir borcun muaccel olması ödeme zamanının gelmiş bulunması demektir.* Vergi alacağının muacceliyetinde ise ölçüt, verginin tahakkukudur. Başka bir deyişle henüz tahakkuk etmemiş vergiler, muaccel olmamış vergilerdir ve kural olarak ödenemezler. Verginin ödenmesi için genellikle muacceliyet anına bir ödeme süresi eklenir. Ancak bu süre muacceliyet anını değiştirmez, vergi borçlusuna bu süre içerisinde temerrüt sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödeme yapmasını sağlar. Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. Yükümlüler, muaccel vergilerini, vade gününden önce ödeyebilir (6183 Sayılı Kanun, madde 37/3, 4).²⁷²

Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde de verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi şeklinde tanımlanmıştır. Vergilendirme süreci içinde ayrı bir işlem niteliği taşımayan tahakkuk aşaması, kendiliğinden gerçekteşen "ödeme durumuna gelmeyi" ifade eder. Tahakkukla birlikte artık idarenin alacağı bağımsız bir niteliğe bürünmektedir.²⁷³ Tahakkuk aşaması, verginin, hazırlanan hesapların yetkili memurun kararıyla belirli bir miktarı içeren bir para borcu haline gelmesidir. Yani bu aşama, verginin belirli bir para borcu olarak doğumu aşamasıdır. Vergiyi subjektif bir borç haline getiren tahakkuk kararı denilen icrai karardır. Bu icrai kararla mükellef için vergi borcu doğmuş; devletin alacağı belirli ve istenebilir duruma gelmiştir.²⁷⁴

Özel hukukta borçların ödeme zamanlarının belirlenmesi tarafların iradelerine bırakılmıştır. Oysa vergiler, yasalarda gösterilen süreler içerisinde ödenmek durumundadır. Bu konuda yükümlünün iradesi rol oynamaz. Ödeme zamanları

²⁷² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 123.

²⁷³ KIZILOOT, şENYÜZ, TAş, DÖNMEZ, s. 180.

²⁷⁴ TUNCER, s. 170, 171.

yasalarla belirtilmiştir. Ancak bazen yasalar tarafından özel ödeme zamanları öngörölmüş; bazen de belirli ödeme zamanları uzatılmıştır. Ancak her durumda ödeme süresinin son günü vade tarihidir. Bu tarihe kadar ödenmeyen vergiler hakkında cebri icra söz konu olur.

Vergi hukukunda karşılıklı borçların takas edilebilmesi için borçlar hukukundan farklı olarak, yalnızca takas isteminde bulunan tarafın alacağının muaccel olması yetmemekte; her iki alacağın da muaccel olması gerekmektedir. Devletin yükümlüden olan vergi alacağının muaccel yani istenebilir olması, yukarıda anlatıldığı gibi söz konusu verginin tahakkuk etmesine bağlıdır. İdarenin tarh ve tebliğ ederek tahakkukunu sağlamadığından henüz ödeme aşamasına gelmemiş bir vergi alacağını, iadesi gereken bir vergiyle takas ederek tahsil etmesi mümkün değildir.²⁷⁵ Ayrıca idare, yükümlünün kendisinden olan muaccel alacağını, onun halen vergi mahkemesinde görölmekte olan, dolayısıyla henüz tahakkuk etmemiş bulunan borcu ile takas edemez.²⁷⁶ İhtirazi kayıtla verilen beyannameler, tahakkukun mahkeme kararına kadar ertelenmesinin istisnasıdır (İYUK, m. 27/4). Bu durumda tahakkukun gerçekleşmesi ertelenmeyeceğinden, dava süreci devam ederken takas

²⁷⁵ Dan. 4. D., E. 1993/546, K. 1993/3379, 30.06.1993.

²⁷⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23, 37 ve 55'inci maddesi hükümleri uyarınca; *"fazla tahsil edilip de iadesi gereken amme alacaklarından istihkak sahibinin borcunun mahsup edilebilmesi için öncelikle borcun kesinleşmiş olması gerektiğinden, yükümlü şirketin İmar Kanununa aykırı hareketinden dolayı...TL para cezası ile cezalandırılmasına ilişkin... tarih ve... Sayılı Belediye Encümen kararının yükümlü şirkete tebliğinden itibaren bir ay beklenilmesi, bir ay içinde ödeme yapılmadığı takdirde müteakiben para cezasının kesinleştiğinden bahisle ödeme emri gönderilmesi gerekirken, bu kurala uyulup uyulmadığı hususu araştırılmadan verilen kararda isabet görölmemiştir"*, Dan. 9. D, E. 2001/937, K. 2004/687, 27.1.2004, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005, s. 217-220).

isteminde bulunulabilir veya idare tarafından resen takas işlemi gerçekleştirilebilir. Vergi mahkemesinin davayı reddetmesi durumunda da vergi işleminin doğruluğu yolundaki belirtiler artık iyice kuvvetlendiğinden ve mahkeme kararı işlem lehine adeta bir karine oluşturduğundan, vergi borcu tahakkuk eder ve istenebilir aşamaya gelir (İYUK, m. 28/5). Mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu iddiasıyla istinaf ya da temyiz yoluna gidilmesi, bu yönde bir karar verilmediği sürece yürütmeyi durdurmayacaktır. Bu nedenle, üst yargı mercilerinde dava süreci devam ederken, vergi artık istenebilir hale geldiğinden, hakkında takas isteminde bulunulabileceği gibi, idare tarafından resen takas edilebilir.

Yükümlünün devletten olan fazla tahsil edilmiş ve iade edilmesi gereken alacağı da *kesinlik* niteliğini kazandığı an, muaccel hale gelir. Bu alacağın kesinlik kazanması ise yükümlünün düzeltme dilekçesiyle idareden iadesini istemiş bulunduğu alacağın, idare tarafından red ve iadesine karar verilmesiyle mümkündür.²⁷⁷ Bu bakımdan yükümlünün düzeltme talebiyle idareden iadesini istediği, ancak hakkında henüz karar verilmeyen alacağı istenebilir duruma gelmemiştir. Bu nedenle söz konusu alacak hakkında takas isteminde bulunulamaz. Benzer şekilde yükümlünün ihtilaflı olduğundan henüz ödenmesi gereken duruma gelmemiş borcu, muaccel olmamıştır; bu nedenle idare bu borca ilişkin takas işlemi tesis edemez. Yükümlünün idareden olan alacağı kesinlik kazanmış ve borcu da muaccel olmuş ise, verginin vadesi gelmeden önce yaptığı takas isteminin kabulü gerekir. Ayrıca, yükümlünün böyle bir istemi olmasa dahi idare, muaccel vergi borcunu ödemediği için yükümlü hakkında ödeme emri düzenlemek yerine, onun red

²⁷⁷ "Yükümlü kurumun, tevkif yoluyla ödediği vergiden kendisine red ve iade edilecek bir miktarın varlığı kabul edilmedikçe, alacaklı olduğundan bahisle mahsup talebinde bulunamaz", Dan. 4. D., E. 1982/2324, K. 1982/2778, (ÖZDEN, s. 237).

ve iadesi gereken vergi alacağını muaccel vergi borcuna takas etmelidir.²⁷⁸ Görüldüğü üzere, vergi hukukunda istenebilirlik kavramı genel olarak vadeye bağlı değildir. Bu nedenle takas, vadenin dolmasını gerektirmez.²⁷⁹ Yükümlünün idareden olan alacağının kesinlik kazanması ve vergi borcunun tahakkuk etmesi, iki alacağı muaccel kılar ve muacceliyet, bu alacakların takası için yeterlidir.

Danıştay tarafından yükümlünün vergi borcunun vadesinden sonra yapılan takas istemlerinin de kabul edilmesi gerektiği ve yükümlünün vade tarihinde doğmuş ve hukuken tasarruf edilebilir durumda bir alacağı bulunuyorsa, gecikme zammının uygulanmaması gerektiğine hükmedilmiştir.²⁸⁰ Bunun nedeni, muacceliyetin doğmasıyla birlikte, idarenin o tarihte yükümlünün talebi olmasa da muaccel olan borçları takas etmekle görevli olmasıdır.

²⁷⁸ ÖNCEL, "Takas", s. 10, 11.

²⁷⁹ ÖZDEN, s. 237.

²⁸⁰ "... Davacı amme borcunun vadesinden sonra da olsa idareye vermiş olduğu dilekçe ile kendilerinden olan alacaklarının borçlarına mahsubunu istemek suretiyle kanunun 23'üncü maddesi uyarınca amme borcunun vadesi itibarıyla yapılması gereken mahsup işlemi yönünden ilgili vergi dairesini bilgilendirmiştir. Esasen Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümleri de mahsubun dilekçe tarihinde derhal yapılmasını öngörmüştür. Bu ifade borcun vadesi tarihinde alacağı da bulunanlar için mahsubun dilekçenin verildiği tarihte, ancak borcun vadesi tarihi itibarıyla yapılması gerektiği şeklinde anlaşılmalıdır. Bu durumda mahsup talebi, amme borcunun vadesinden sonra yapılmış olsa dahi, ilgilinin borcun vadesi tarihi itibarıyla doğmuş ve hukuken tasarruf edilebilir durumda bir alacağı bulunuyorsa, artık gecikme zammı aranmaz. Ödeme emrinin bu nedenle iptaline karar verilmesi gerekirken, amme alacağına vadenin bittiği tarihten itibaren uygulanan gecikme zammının tahsiline yönelik bulunan ödeme emrinin düzeltme fişine karşı açılan davanın sonuçlanmadığı ve amme alacağının **kesinleşmediği** gerekçesi ile iptaline karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir", Dan. 3. D., E. 1999/5040, K. 2001/1184, 4.4.2001, (ÖZBALCI, AATUHK, s. 306, 307).

İstenebilir iki kamu alacağının takası hususunda önemli olan bir diğer nokta da zamanaşımına uğramış bir borç için de takasın mümkün olup olmadığıdır.²⁸¹ Bu konuda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Tahsil ve tahakkuk zamanaşımı bakımından konuya ayrı ayrı yaklaşmak gerekir. Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolması, alacaklı vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisini sona erdirdiğinden, vergi borcu "istenebilir" niteliğe kavuşmamaktadır. Ayrıca, artık idarenin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi kalmadığı için takas da mümkün olamaz. Tahsil zamanaşımı süresinin dolması ise alacaklı vergi idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisini kaldırır. Burada vergi borcu "istenebilir" niteliğe kavuşmuş, ancak geçen süreyle bu niteliğini kaybetmiştir. VUK'un 113. maddesine göre zamanaşımı, yükümlünün bu konuda bir başvurusu olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade ettiğinden, bu durumda idarenin takas işlemini tesis etmesi mümkün değildir. AATUHK'un 102. maddesinde zamanaşımına uğramış vergi borcunun yükümlünün rızasıyla ödenmesinin kabul edileceği öngörülmüştür. O halde ödemenin hukuki sonuçlarını doğuran takasın da zamanaşımına uğramış borçların yükümlünün rızasıyla ödenmesi durumunda işletilmesi ve yükümlünün bu yöndeki isteminin kabulü gerekir.²⁸²

Alacakların istenebilirliğiyle ilişkili olan bir diğer konu da zamanaşımına uğramış alacağın, karşı alacakla takas imkanı bulduğu anda henüz zamanaşımına uğramamış durumdaysa, takas ileri sürülüp sürülemeyeceğine ilişkindir. Vergi hukukunda bu konu düzenlenmemiş olup özel borç ilişkilerinde Borçlar Kanunu'nun

²⁸¹ Bu husus, "Zamanaşımı ve Takas" başlığı altında daha ayrıntılı incelenmekle birlikte "istenebilir" kavramıyla olan ilişkisi nedeniyle konuya burada da genel hatlarıyla değinilmiştir.

²⁸² ÖZDEN, s. 237, 238.

139. maddesinin 3. fıkrasına göre zamanaşımına uğramış alacak, karşı alacakla takas imkanı bulduğu anda henüz zamanaşımına uğramamışsa, takas istenebilmektedir. Bu nitelikteki bir hükmün kamu yararı, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleşmesi açılarından vergi hukukunda da gerekli olduğu düşünülmektedir.²⁸³

Alacakların istenebilir olması hususunda uygulamadaki problem, iade edilecek alacakların kesinlik nitelik kazandığı anda muaccel borç olmasa da nakden iade edilmeyerek gelecekteki muaccel borçlar için tutulması veya takas edildikten sonra hala idarenin iade etmesi gereken bir alacak bulunuyorsa, bu tutarın nakden iade edilmemesi noktasındadır. Oysa ki takasın kamu alacaklarının teminatı niteliğinde olması, yalnızca muaccel borçlara ilişkindir.²⁸⁴ Takası mahsuba yaklaştıran bu tutum, idarenin takasa yönelik yanlış anlayışının bir başka görünümüdür. Kamu alacaklarının korunması bakımından idarenin lehine olan ancak mükelleflere de alacağını tahsil etme ve borcunu ödeme bakımından kolaylık sağlayan takas kurumunun bu anlayışla işletilmesi ise takası mükellefler nezdinde tercih edilebilir bir yol olmaktan çıkarmaktadır.

4. Takas Edilecek Alacakların Kamu Hukuku İlişkisinden Doğmuş Olması

AATUHK'un 23. maddesi, takasa konu olabilecek alacakları, idare yönünden "fazla tahsil edilen kamu alacakları", yükümlü yönünden de "reddiyatı yapacak kamu

²⁸³ ÖZDEN, s. 238.

²⁸⁴ "6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinde 'Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur' denilmek suretiyle bu yetki idareye sadece borçluların muaccel borçları için tanınmıştır...", Dan. 4. D., E. 1993/546, K. 1993/3379, 30.06.1993.

idaresine olan muaccel borçlar" şeklinde sınırlandırmıştır. Buna göre söz konusu iki alacak da kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır.²⁸⁵ AATUHK'da düzenlenen takas, bu kanuna dahil olan kamu alacaklarına uygulanacaktır. Kamu alacakları da söz konusu kanunun 1. maddesinde belirlenmiştir. Alacakların birinin ya da her ikisinin özel hukuktan kaynaklanması ve bu madde kapsamına girmemesi durumunda AATUHK'a göre takas işleminde bulunulamaz. O halde hem yükümlünün hem de idarenin alacağının kamu hukuku ilişkisinden doğması, takasın bir diğer koşuludur.

5. Takas İsteminde Bulunulmuş Olması

Türk Borçlar Kanunu'nun 143. maddesine göre *takas, ancak borçlunun takas iradesini alacaklıya bildirmesiyle gerçekleşir*. Takasın, şartlarının gerçekleşmesiyle otomatik olarak veya ancak hakim kararıyla hüküm ve sonuçlarını doğurduğu sistemlerden farklı olarak, beyana dayalı takasta karşılıklı olarak aynı cinsten alacakların borçlusu ve alacaklısı olan kimselerden birinin takas beyanında bulunması, takasın hüküm ve sonuçlarını doğurması için şarttır. Takas beyanının/açıklamasının muhataba ulaştığı anda karşılıklı borçların doğmuş ve henüz sona ermemiş ve takasın diğer şartlarının da oluşmuş olması gerekir.²⁸⁶ Takas beyanı, tek taraflı ve yenilik doğurucu bir hukuki işlem olup, muhatabın beyanı kabul etmiş olması gerekli değildir. Takas yetkisinin kullanılması için dava açılması gerekmez, karşı tarafa yöneltilen bir idare beyanı yeterlidir. Bununla birlikte, bazı borçların takasının ancak alacaklının uygun bulmasıyla mümkün olduğunu unutmamak gerekir (TBK, m. 144).²⁸⁷ Ayrıca, Türk Borçlar Kanunu'nun 143/1 hükmü emredici nitelikte

²⁸⁵ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 160; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 148.

²⁸⁶ DEVELİOĞLU, s. 212.

²⁸⁷ DEVELİOĞLU, s. 13, 14.

olmayıp, taraflar önceden yapacakları bir takas anlaşmasıyla karşılıklı alacakların beyana ihtiyaç duymaksızın takas edilebileceğini kararlaştırabilirler.²⁸⁸ Böyle bir anlaşmanın olmaması durumunda ise koşulları oluşsa bile tarafların, iradelerini yansıtan takas isteminde bulunmaması, takasın hüküm ve sonuçlarını doğurmasını engellemektedir.²⁸⁹

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da takas açıklamasının kimler tarafından yapılacağı konusunda bir sınırlama getirmemiştir. Yukarıda da ifade edildiği gibi istihkak sahipleri ve kamu idaresi, karşılıklı kamu alacağı niteliğindeki alacakları için takas açıklamasında bulunabilirler.²⁹⁰ İstihkak sahipleri takas isteminde bulunmasa dahi idare, nakden ödenmesi gereken bir kamu alacağının olduğu durumlarda hak sahiplerinin istenebilir hale gelmiş borcunun bulunup bulunmadığını araştırmakla ve bulunduğunu tespit etmesi durumunda takas yapmak suretiyle bu borçları sona erdirmekle yükümlüdür. Bu bakımdan esasen, idarenin takas isteminde bulunmasından çok, takas yapmaya yetkili olmasından bahsetmek gerekir. İstihkak sahipleri açısından ise, takas isteminde bulunmuş olmak, diğer koşullar da sağlandığı takdirde idarenin rıza ya da onayına ihtiyaç duymaksızın takasın hüküm ve sonuçlarını doğurmalıdır. Danıştay tarafından ortaya konulan, takas isteminde bulunulmasının ödeme emrine karşı itiraz sebeplerinden "borcumu ödedim" veya duruma göre "borcumu kısmen ödedim" iddialarının kapsamına girmesi ve pişmanlık dilekçesi ile bildirilen bir vergi borcu için takas isteminde bulunulurken, pişmanlık dilekçesinin kabulü için gerekli olan "borcun ödenmesi"

²⁸⁸ ARAL, s. 175, 176.

²⁸⁹ Bkz. ARAL, s. 177.

²⁹⁰ ÖZDEN, s. 239.

koşulunun yerine getirilmesine gerek olmaması da bu durumu desteklemektedir.²⁹¹ İdarenin, iade etmesi gereken bir kamu alacağı olduğunda, istihkak sahibinin istenebilir bir borcunun bulunup bulunmadığını araştırıp, varsa takasla bu borçları sona erdirmek yönündeki görevi, takasın tarafların istemi olmaksızın hüküm ve sonuçlarını doğuramayacağı sonucunu vergi hukuku açısından ortadan kaldırmaktadır.

Vergi hukukunda takasın şartlarının belirlenmesinden sonra görüldüğü gibi, idareye tek yanlı takas imkanı tanıyan 23. maddenin mükellefe takas isteminde bulunma hakkı vermediği fikri de takas işleminin gerçekleşmesi için mükellefin isteminin şart olduğu ve idarenin kendiliğinden harekete geçemeyeceği düşüncesi de eksik kalmaktadır. Her iki düşüncenin tersi de esas alınarak ortaya konulan çıkarım, doğru olacaktır. Başka bir ifadeyle, idarenin karşısında bulunan tarafın takas isteminde bulunma hakkı kabul edilmekle birlikte bu yöndeki bir isteme ihtiyaç duymaksızın idarenin kendiliğinden takası gerçekleştirmesi gereği, takas beyanına ilişkin olguyu ortaya koymaktadır.

F. TAKASIN HUKUKİ SONUCU

Borçlar hukukunda takas hakkının doğumu için gereken şartların gerçekleşmesi üzerine, karşılıklı olarak alacaklı olan iki taraftan birinin takas beyanında bulunması ve bu beyanın karşı tarafın hakimiyet alanına girmesiyle takas, hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır.²⁹² Türk Borçlar Kanunu'nun 143. maddesinin

²⁹¹ Dan. 4. D., E. 1975/2302, K. 1976/1410, 2.6.1976; Dan. 4. D., E. 1970/923, K. 1970/2521, 29.12.1970; Dan. 7. D., E. 1970/920, K. 1972/1222, 23.3.1972; Dan. 9. D., E. 1972/2149, K. 1973/432, 22.2.1973.

²⁹² DEVELİOĞLU, s. 251.

1. fıkrasında "*her iki borç, takas edilebilecekleri anda daha az olan borç tutarınca sona erer*" denilerek, takas beyanının hukuki sonucu olarak karşılıklı alacakların sona ermesi ile sona ermenin zamanı hükme bağlanmıştır.²⁹³ Buna göre takas; alacakları, miktarı az olanı oranında, eşit olmaları durumunda ise tamamen sona erdirmektedir.

Esasen borçlar hukukuna ait olmakla birlikte takas, vergi sistemlerinde yer bulmuş, borçluluğu sona erdiren nedenlerden biridir. AATUHK'da düzenlenmiş olan takas, kamu idaresi ve istihkak sahiplerinin bu kanun kapsamına giren kamu alacaklarını sona erdiren bir yol olarak benimsenmiştir. Bu bakımdan, bir kamu/vergi borcunun, kamu borçlusunun devletten olan alacağı ölçüsünde sona ermesi takasın hukuki sonucudur. Böylece vergi hukuku açısından da vadesi gelmiş iki alacak, daha azı ölçüsünde ortadan kalkmaktadır.²⁹⁴ Takas, ilgilinin istemi ya da idarenin kendiliğinden söz konusu işlemi tesis etmesiyle gerçekleşmektedir.

1. Kamu Alacağının Sona Ermesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesi hükmüyle, yükümlünün borcunu takas yoluyla ödemesinin de bir ödeme biçimi olduğu ve takas isteminin yapıldığı tarihte kamu alacağının ödenmiş sayılacağı kabul edilmektedir.²⁹⁵ Alacaklılık ve borçluluk sıfatlarının birleşmesi sonucu yükümlünün takas isteminde bulunması, ödemenin hukuki sonuçlarını doğurmakta ve kamu borcunu ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle pişmanlık dilekçesi ile bildirilen vergi borcu için takas isteminde bulunulurken, dilekçenin kabulü için verginin 15 günlük

²⁹³ ARAL, s. 195.

²⁹⁴ KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 158.

²⁹⁵ Dan. 3. D., E. 1992/880, K. 1992/3999, 23.12.1992.

süre içerisinde ödenmesi koşulunun yerine getirilmesine gerek yoktur. Yine aynı nedenle, kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir yükümlünün, bu borcuna karşı idareden olan istenebilir alacağı ile takas isteminde bulunması, ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda öne sürülebilecek üç nedenden "böyle bir borcum yoktur" ya da duruma göre "borcumu kısmen ödedim" (AATUHK, m. 58) iddialarının kapsamına girmektedir.²⁹⁶ Bununla birlikte ihtiyati hacze konu alacağın terkin edilmesi ve ödenmesinin yanında, şartlarının oluşması durumunda takas talebinde bulunulması da söz konusu tedbire karşı açılan davada, "ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren nedenlerin gerçekleşmediği" yönündeki iddiaların kapsamına girmelidir. Diğer bir ifadeyle, şartlarının oluşması durumunda takas istemi de kamu alacağının dayanağını oluşturan tarhiyatın terkin edilmesi²⁹⁷ ve ödenmesi gibi, bu alacağı sona erdiren bir sonuç yaratmaktadır. Buna rağmen ihtiyati haciz işlemine devam edilmesi, bu işlemi hem konu hem de sebep yönünden sakatlar.

Vergi idaresinden alacaklı olan ancak, hem gecikme zammı hem de vergi borcu bulunan yükümlülerin bu borçlarından öncelikle gecikme zammının, daha sonra vergi aslının takas edilmesi uygun görülmüştür.²⁹⁸ Bu durumda kamu alacağının hem gecikme zammı, hem de vergi aslını içermesi durumunda, gecikme

²⁹⁶ Dan. 4. D., E. 1975/2302, K. 1976/1410, 2.6.1976; Dan. 4. D., E. 1970/923, K. 1970/2521, 29.12.1970; Dan. 7. D., E. 1970/920, K. 1972/1222, 23.3.1972; Dan. 9. D., E. 1972/2149, K. 1973/432, 22.2.1973.

²⁹⁷ "Kaçakçılık cezasının terkin kararı temyiz edilmeksizin kesinleşmişse ihtiyati haciz kaldırılır", Dan. 7.D., E. 1968/380, K. 1968/837, 26.4.1968, (ÇELİKKOL Hüseyin, ÖZGENELLER Fevzi, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları, Aksaray Matbaası, Ankara 1975, s. 40).

²⁹⁸ Dan. VDDGK, E. 1996/117, K. 1997/449, 24.10.1997, (COŞKUN, s. 259).

zammı takas edilmek suretiyle öncelikle sonlandırılacaktır. Daha sonra yükümlünün halen bir alacağı varsa, vergi aslı da takas edilerek borç sonlandırılır.

2. İstihkak Sahibi Alacağının Sona Ermesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesinde istihkak sahibi açısından takasın hüküm ve sonuçları açık bir biçimde ifade edilmiştir. Buna göre, fazla tahsil edilen alacakların red ve iadesi, istihkak sahibinin istenebilir borçlarına takas edilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir. Takas yapılarak red ve iade edilen istihkak sahibi alacağı da istihkak sahibi borcuna eşit ya da bu borçtan az olması durumunda tamamen, fazla olması durumunda da borç tutarınca sona erer.

Takas için yükümlünün idareden olan alacağının, idarenin muaccel alacaklarından fazla olması gerektiğine hükmedilmiştir.²⁹⁹ Bu durumda idareden kesinlik kazanmış alacağına karşılık istihkak sahibinin borcunun fazla olması durumunda takas yapılamayacak ya da bu yöndeki istem reddedilecektir. Karşılıklı borçların birbirlerine göre az ya da fazla olmalarına ilişkin bir kural bulunmadığı gibi, takasa konu olabilecek borçların niteliği ve takasın hukuki sonuçlarından da böyle bir çıkarımda bulunmak mümkün değildir. İdarenin alacağının istihkak sahibinin alacağından fazla olması durumunda takas yapılmamasının ise hangi amaca hizmet ettiği tartışmaya açıktır.

²⁹⁹ "Tahsil edilen bir kamu alacağının yükümlülere geri verilebilmesi için, gerekenden fazla bir ödeme yapıldığının kanıtlanması, bu fazla ödemenin de reddiyatı yapacak amme idaresine olan vadesi gelmiş borçları aşması gerekir", Dan. 4. D., E. 1984/82, K. 1988/3435, 27.9.1984, (İSPİR Ekrem, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, İstanbul 1991, s. 375, 376; ÜNLÜ Cengiz, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, Ankara 1995, s. 250, 251).

3. Muacceliyetin Niteliği

Takas, karşılıklı istenebilir iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir. Yukarıda da ifade edildiği gibi vergi hukukunda takas, muaccel yani istenebilir hale gelmiş kamu borçları ve alacaklarını küçük olanı oranında sonlandırmaktadır. Dolayısıyla borçların ya da alacakların tutarlarının birbirine eşit olması durumunda takas, her ikisinin de muaccel niteliğini ortadan kaldırmaktadır. Eşit tutarlarda olmayan borçların takas edilerek küçük olanı oranındaki ödeme sonucu geriye kalan tutar ise varlığını sürdürmektedir. Bir başka deyişle borçların birbirine eşit olmadığı durumda, tutarı fazla olan borçtan takas işleminden sonra geriye kalan miktar, muaccel niteliğini korumaktadır.

Takas işleminden sonra geriye kalan tutarın muaccel/istenebilir niteliğini koruması, hem idarenin borcu hem de istihkak sahiplerinin kamu borcu için geçerlidir. Bu bakımdan takas işleminden sonra istihkak sahibinin halen idareden alacağının bulunduğu durumda artan miktarın nakden iade edilmesi gerekir.³⁰⁰ İdarenin, artan istihkak sahibi alacağını daha sonraki dönemlerde ortaya çıkabilecek kendi alacakları için teminat olarak tutma yetkisi yoktur. Takasın kamu alacaklarının teminatı niteliğinde olması, yalnızca idarenin borcunun muaccel olduğu dönemde, istihkak sahiplerinin de muaccel olan borçlarına ilişkindir. Benzer biçimde, idareden olan alacağıyla kamu borcunun takası sonucunda istihkak sahibinin hala kamu idaresine borcu bulunmaktaysa, bu borcun muaccel niteliği, idareden olan alacak ölçüsünde ortadan kalkmakta ve geriye kalan tutar için varlığını devam ettirmektedir.

³⁰⁰ YILMAZ Kazım, s. 249.

4. Ödemeden Sonra Takas Durumu

Vergi mahkemelerinde tarh işlemlerine karşı dava açılması, tahakkuku engellediği için kural olarak tahsil işlemlerini durdurmaktadır (İYUK m. 27/4). Tahakkuk gerçekleştiğinden tahsil aşamasına ilişkin işlemlere karşı dava açılması ise tahsil işlemlerini durdurmamaktadır. Bu bakımdan yükümlü, takas istemi reddedildiğinde ya da zımnen reddedildiğinde, bu işleme karşı üst makamlara başvuru yolunu işletmesine ya da dava açmasına rağmen, bunların sonucunu beklemeden vergi borcunu ödeyebilir. Üst makamlar tarafından ya da yargı organınca ret işleminin iptal edilmesi durumunda borcu ödeyen istihkak sahibi, takas isteminde bulunabilir mi? Ya da idareden olan alacağından haberi olmaması durumunda, muaccel vergi borcunu ödeyen veya ödeme emrine uyarak borcu ödeyen istihkak sahibi, daha sonradan bu alacağını öğrenmesi durumunda ödediği borca ilişkin takas isteminde bulunabilir mi?

Ödemeye vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Takasın koşulları olduğu halde ilgilinin bu durumdan haberdar olmaması veya takas isteminin reddedilmesi durumunda alacağını daha hızlı tahsil edip borcunu da daha hızlı ödeyebilecekken dezavantajlı hale gelen yükümlünün, ödediği vergi borcuna ilişkin takas isteminde bulunması mümkün değildir. Ödemeden sonra kamu borcu ortadan kalktığı için istihkak sahibi olan kişinin alacağıyla takasını isteyebileceği muaccel bir borcu bulunmamaktadır. İade etmesi gereken bir alacak söz konusu olduğunda istihkak sahibinin muaccel borcu da bulunuyorsa, esasen idarenin bunları takas etmesi gerekmektedir. Aksi halde yükümlülüğüne aykırı davranan idarenin, sorumluluğu doğmaktadır. Ancak bu durum istihkak sahibine, ödediği verginin alacağıyla takas edilmesini ve geriye bir miktar para kalıyorsa bu tutarın iadesini ya da daha sonra

takasını istemek üzere ödediği verginin iadesini isteme hakkı vermemektedir. Bunun nedeni, takas isteminde bulunulabilmesi için gereken koşullardan "istenebilir iki alacağın olması" durumunun sağlanamamasıdır. Bunun yerine istihkak sahibinin, alacağının iade faiziyle birlikte nakden iadesini istemesi daha doğru olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE TAKAS UYGULAMASININ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. TÜRKİYE’DE TAKAS UYGULAMASI

A. KANUN, GENEL TEBLİĞ, SİRKÜLER, ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE MALİYE BAKANLIĞI’NIN KONUYA BAKIŞI

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün genel tebliğlerinde takas isteminin kabulüne ilişkin çeşitli şartlar benimsenmiştir. 19.12.1980 tarihli ve 355(M) Seri No'lu Genel Tebliğ, 12.8.1994 tarihli ve 520 Seri No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ve 20.02.2004 tarihli ve 12 Sıra No'lu "*Temlik ve Vergi Borçlarına Takas*" isimli Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği takasa ilişkin düzenlemelerdir. Söz konusu tebliğler, yürürlükten kaldırılmakla birlikte idarenin konuya bakışını kavramak açısından önemlidir.

AATUHK'un kamu alacaklarının korunmasına ilişkin ikinci bölümünün "Diğer Korunma Hükümleri" başlığı altında yer alan 23. maddesinde, "*tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyat sebebiyle mahsuplar*" şeklinde ifade edilen takas kurumu düzenlenmiştir. Bu madde kamu alacaklarının takas suretiyle tahsiline ilişkin olmakla birlikte söz konusu tebliğler, mülga Borçlar Kanunu'nun 123. maddesi kapsamında vergi borçlarına karşılık özel alacakların takasını düzenlemektedir. Borçlar Kanunu'nda karşılıklı borçların küçük olanı oranında sona erdirilmesi takas olarak tanımlandığından, bu kanununa göre yapılan borçların küçük olanı oranındaki hesaplaşma işlemi söz konusu tebliğlerde de takas olarak anılmıştır.

6183 Sayılı Kanun'a göre takas ise karşılıklı borçlardan devlete ait olan borcun, ancak reddiyatı gereken kamu alacağı olması durumunda söz konusu olup, tebliğlerde yer alan düzenlemelerin dayanağı olamaz. Bu nedenle yukarıdaki tebliğlerde düzenlenen takas işlemleri, çalışmanın konusu dışında kalmaktadır.

İadeye ilişkin çeşitli düzenlemelerde ise iadenin, varsa kesinleşen vergi borçlarına mahsuben gerçekleştirilmesinden bahsedilerek, esasen takasa ilişkin çeşitli usuller benimsenmektedir. 5035 Sayılı Kanun'la³⁰¹ Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla ve yersiz tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanuni sebeplerle yapılması gereken iade ve *mahsup* işlemlerinde düzeltme için gereken belgelerle, bu işlemlere ait *usul ve esasların* Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hükmü eklenmiştir. Söz konusu hükümde iki kez mahsuptan bahsedilmekte, ancak bunların her biri farklı bir işlemi ifade etmektedir. İlkinde mahsup yoluyla ödenen bir vergi bulunmakta, ikincisinde ise fazla ve yersiz tahsil edildiği anlaşılan ve kanuni sebeplerle reddi gereken bu verginin takas edilmek suretiyle iadesinden söz edilmektedir. Dolayısıyla "mahsup işlemlerinde, düzeltme için gereken belgelerle bu işlemlere ait usul ve esaslar", 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesi anlamındaki takas işlemine ait belgeler ile usul ve esaslardır.

5035 Sayılı Kanun'la Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında da Maliye Bakanlığı'nın mahsuben iade/takas işlemine ait usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu yönünde düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'da da vergi iadesi yapılmasına ilişkin usul ve esasların Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği ifade edilmekle birlikte (m.

³⁰¹ 02.01.2004 Tarihli ve 25334 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1/4), vergi iadesinin ödenmesine ait hususlar ile vergi iadesine ait bildirimler ve vergi beyannamesinin şekil ve muhtevasını tayin ve tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir (m. 4/8). Aşağıda açıklanacağı üzere Bakanlık bu yetkisini, vergi hukukuna ait açıklayıcı kaynaklar niteliğinde kabul edilen genel tebliğlerde kullanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca genel tebliğlerin belirli bir kanuna dayanılarak çıkarılabileceği kabul edilmekle beraber³⁰² yukarıdaki gibi vergi kanunlarının pek çok maddesinde usul ve esasların Bakanlıkça belirleneceği yönündeki yetkilendirme esas alınarak genel tebliğler çıkarılabilmektedir.³⁰³ Yazında bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan şeklinde genel tebliğlerin ikiye ayrıldıkları, bağlayıcı genel tebliğlerin kanunlarda verilen yetkilere dayanılarak; bağlayıcı olmayanların ise Maliye Bakanlığı tarafından yorumlama ve yol gösterme amaçlarıyla çıkarıldığı ifade edilmektedir.³⁰⁴ Tebliğler, idarenin genel düzenleme yetkisinin belirtileri olarak ifade edilen öteki düzenleyici işlemlere dahil olmaktadır.³⁰⁵ Düzenleme yetkisinin

³⁰² "...kanunda açık bir davet ya da yetkilendirme olmasa da idarenin anayasa uyarınca yerine getirmekle görevli olduğu kanunların yürütülmesi görevinin, düzenleme yetkisini de içerdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla bu anayasal yetkinin kullanılabilmesi için, yürütülecek olan bir kanunun varlığı yeterlidir; ayrıca idareye açıkça düzenleme yetkisi tanınması gerekmez", Bkz. **ÖZTÜRK** Burak, Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 95, 96.

³⁰³ **GÖKER** Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, B. 1, Ankara 2013, s. 49.

³⁰⁴ MUTLUER, s. 44; KIRKBAŞ, bu ayrımı farklı bir adlandırma ile yaparak genel tebliğleri, "birinci grup genel tebliğler" ve "ikinci grup genel tebliğler" başlıkları altında incelemektedir. KIRKBAŞ, s. 34, 35.

³⁰⁵ **GÜNDAY** Metin, İdari İşlemlerin Hukuki Rejimi, Ankara 1989, s. 124; Genel tebliğlerin günümüzde vergi yönetiminin kullandığı başlıca düzenleyici işlem formlarından biri haline gelmesine karşın, bu tebliğlerin düzenleyici işlem olarak

kanunların yürütülmesi işleviyle açıklanması, doğal olarak yetkinin sınırının kanunla çizilmesi anlamına gelmektedir. Bunun sonucu olarak düzenleyici işlemler *intra legem* nitelik taşırlar; başka bir ifadeyle kanunlara aykırı olamayacakları gibi, kanunla düzenlenmek suretiyle kanun konusu yapılmış bir alanı düzenleyemezler.³⁰⁶

Bu bakımdan genel tebliğler, kanunların uygulamalarını göstermeli ancak

kullanılıp kullanılamayacağı sorununa ilişkin şu tespitlere yer verilmiştir: "...genel tebliğlerin bir düzenleyici işlem formu olarak kullanılıp kullanılamayacağı sorunu, yönetimin düzenleyici işlem yapma yetkisinin kaynağının ne olduğu konusunda benimsenecek görüşe göre değişir. Bizim de katıldığımız görüşe göre, yönetimin düzenleyici işlem yapma yetkisinin kaynağı yalnızca Anayasa'nın ilgili hükümleri olmayıp, yönetimin sahip olduğu takdir yetkisi olarak kabul edildiği takdirde, genel tebliğlerin bir düzenleyici işlem formu olarak kullanılması sorun teşkil etmez", TAŞKIN Yusuf Ziya, Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, s. 50; Tebliğin düzenleyici işlem olup olmadığına yönelik hukuksal nitelendirmesinin, Bakanlıkların düzenleyici işlemlerine karşı dava açma imkanı veren Danıştay Kanunu'nun 24/c fıkrası nedeniyle önem taşıdığı belirtilmiştir. Bu açıdan adı ne olursa olsun kanun kapsamı dışındaki ya da kanunun kapsamı genişletilerek yapılan düzenlemeler, hukuka aykırıdır. Buna göre Maliye Bakanlığı tebliğlerde görüşünü açıklarken, genel düzenleyici nitelikte düzenlemeler de yapıyor ise, Danıştay bunlara yargı yolunu açık tutmaktadır. SABAN, Vergi Hukuku, s. 36; Genel tebliğlerin düzenleyici işlem olup olmadıkları ve bu bakımdan yargısal denetimin konusu olup olamayacaklarına ilişkin, Danıştay'ın bir kararında şu değerlendirmelerde bulunulmuştur: "*Genel düzenleyici işlemler, sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyen, Anayasanın ve kanunların açıkça izin verdiği konu ve hallerde idare tarafından da kullanılabilen yetkilere dayalı kural işlemler olup, ilgili yasal düzenlemeleri yorumlamak ve açıklamak üzere hazırlanan Tebliğler genel düzenleyici işlemler arasında yer alır. Bu nedenle 2575 Sayılı Danıştay Kanununun 24. maddesi (d) bendinde ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında sayılan ve ilgili bakanlığın genel düzenleyici işlemi olarak ülke çapında uygulanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iptal davasına konu oluşturacağında hiçbir şüphe bulunmadığından, davanın usul yönünden reddi yolundaki davalı iddiasında hukuki isabet bulunmamaktadır*", Dan. 4. D., E. 1995/3804, K. 1996/1619, 10.04.1996.

³⁰⁶ ÖZTÜRK, s. 94, 95.

kanunlardan farklı kurallar, koşullar getirmemelidir.³⁰⁷ İdari görüş niteliğinde olan sirküler ve özelgeler de benzer biçimde var olan kuralları aşan ve yeni kural getiren yorumlar içermemelidir. Kanun konusu olması gereken her hususun, tebliğlerde olduğu gibi icrai niteliği oldukça tartışmalı olan³⁰⁸ sirküler ve özelgelerde de düzenlenemeyeceği açıktır. Takas ile ilişkili genel tebliğler, sirküler ve özelgeler, Maliye Bakanlığı'nın konuya bakış açısı ve bunların hukuki bakımdan nitelikleri temelinde aşağıda incelenmeye çalışılacaktır.

1. Gelir Vergisi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesine göre, önceden kesilmiş bulunan vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecektir.

³⁰⁷ GÖKER, Katma Değer Vergisi, s. 49.

³⁰⁸ Danıştay'ın sirkülerin niteliğine ilişkin görüşü şu şekildedir: *"Davaya konu edilen işlemlerin düzenleyici işlem niteliğinde olup olmadığının tespitinde, işlemin adının ne olduğundan öte, içeriğinin nitelemesinin yapılması önem arz etmektedir. Kamu gücüne dayanılarak kurulan kesin ve yürütülmesi zorunlu, yani etkili olan ve düzenleyici olma niteliğini kural koymasından aldığı için normatif değer taşıyan düzenleyici işlem niteliğindeki davaya konu sirkülerin, 2575 Sayılı Kanun'un 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi uyarınca Danıştay'da davaya konu edilmesinde ve Dairece davanın esasının incelenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır"*, VDDGK, E. 2011/560, K. 2013/114, 27.03.2013; TAŞKIN, özelge ve sirkülerlerin yalnızca sorulan sorular karşısında cevap olarak idarenin yazılı görüşünü içerdiklerinden kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğine sahip olmadıklarını ifade etmiştir. Yazara göre sirküler ve özelge, bir işlemin dava konusu edilebilmesi için gereken özellikleri taşımamakta ancak kişilerin hukuki durumunda değişiklik meydana getiren sirkülerler, idari davaya konu edilebilmelidir. (TAŞKIN, s. 82, 83); GÖKER ise birer idari görüş niteliğinde olan özelge ve sirküleri peşinen kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan idari işlem niteliğinde görmenin ve idari yargı denetiminin dışında bırakmanın hukuk devleti ilkesiyle örtüşmeyeceği düşüncesindedir. (GÖKER, Katma Değer Vergisi, s. 55).

Mahsup edilen miktar, hesaplanan gelir vergisinden fazlaysa aradaki fark, vergi idaresince mükellefe bildirilmeli ve mükellefin bir yıl içerisinde yapması gereken başvurusu ile red ve iade olunmalıdır (GVK, m. 121/1-2). Başka bir deyişle, tarh aşamasında nihai olarak ödenecek vergilerin hesaplanması bakımından *mahsup* niteliğindeki işlemten sonra, mükellefe ödenmesi gereken bir tutar bulunuyorsa, *kanuni sebeplerle reddi gereken bir vergi* doğmuş bulunur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesine 5035 Sayılı Kanun'la eklenen fıkrada Maliye Bakanlığı'nın iadeyi nakden veya mahsuben yaptırma, inceleme raporuna, yeminli, mali müşavir raporuna, teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme hususlarında yetkili olduğu belirtilmiştir. (GVK, m. 121/3). Maliye Bakanlığı'na iadenin nakden ya da takas suretiyle yaptırılmasında verilen yetkiyi, takdir hakkı olarak değerlendirmemek gerekir. Hükümde kullanılan "veya" bağlacı birbirinden bağımsız iki ayrı durumu ifade etmekte olup, bu iki durum arasında bir seçim yapma imkanı tanımamaktadır. Bu bakımdan Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, iadenin nakden ya da takas suretiyle yapılması konusundaki usuller ile bu işlemler için gereken belgeleri belirleme yetkisidir.

Maliye Bakanlığı, söz konusu yetkisini kullanarak iadeye ilişkin çeşitli genel tebliğler yayınlamıştır. 2978 Sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'de³⁰⁹ ücretlilere vergi iadesinin nasıl yapılacağı düzenlenmiş; iadenin nakden yapılabileceği gibi işverenin istemde bulunması koşuluyla takas yoluyla da gerçekleştirilebileceği kabul edilmiştir.³¹⁰ Buna göre, koşulları oluşsa da vergi

³⁰⁹ 09.02.1986 Tarihli, 19014 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹⁰ **"D. Vergi İadesinin İşverenlerin veya Götürü Usulde Vergilendirilen Ücretliler ile Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerin Vergi Borçlarına Mahsup Edilerek Ödenmesi:**

idaresinin resen takas yetkisi bulunmamakta ve takasa yönelik işverenin istemi şart koşulmaktadır. Genel tebliğle getirilen bu düzenleme, aşağıda değerlendirilecektir. Bununla birlikte, işverenlerin vergi dairelerine vermiş oldukları muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden verginin aynı döneme ait tahakkuk eden, başka bir deyişle kesinleşen vergi iadesiyle takas edilmesini isteyebilecekleri kabul edilmiştir. Ancak bu istemlerin, gelir vergisinin son ödeme tarihi olan her ayın 20. günü mesai saati bitimine kadar istenmesi halinde vergi, süresinde ödenmiş sayılacak; ancak bu tarihten sonra yapılması halinde istem kabul edilmekle birlikte, vadesinde ödenmemesi sebebiyle gecikme zammı uygulanacaktır.³¹¹

Öncelikle, takasa ilişkin kanun hükmünde iade sırasında istihkak sahibinin muaccel vergi borcu bulunuyorsa, iadenin nakden ya da takas suretiyle gerçekleştirilmesi konusunda idareye bir seçim hakkı tanınmamıştır. Takas işlemine yönelik vergi idaresine verilen yetki, bağlı yetkidir. Bu bakımdan iade edilmesi

*Muhtasar beyanname veren işverenler yanında çalışan ücretlilere ait vergi iadesi, yukarıda açıklanan esaslar dahilinde işverenlere nakten ödenebileceği gibi **talep edilmesi** kaydıyla işverenin muhtasar vergi borcuna veya diğer vergi borçlarına mahsup edilmesi suretiyle de ödenebilir.*

...

*Öte yandan vergi iade beyannameleri üzerinden tahakkuk eden vergi iadesinin (stopaj) gelir vergisi dışında **işverenlerce talep edilmesi kaydıyla** işverenin başka bir borcuna mahsup edilmesi de mümkün bulunmaktadır*

...

*Ayrıca, ücretleri götürü usulde tespit edilen ücretlilerin **yazılı olarak talep etmeleri halinde**, hak kazandıkları vergi iadelerinin, vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle ödenmesi de mümkün bulunmaktadır.*

*Diğer yandan yıllık beyanname veren ücretlilerin de vergi iadesi nakten ödenebileceği gibi, **yazılı olarak talep edilmesi kaydıyla** ücretlilerin vergi borçlarına mahsup edilmesi suretiyle de ödenmesi mümkün bulunmaktadır."*

³¹¹ 1 Seri No'lu Genel Tebliğ, D Bölümü.

gereken bir alacak ve hak sahibinin muaccel borcu bulunuyorsa, vergi idaresinin takas işlemini gerçekleştirmeden nakden iade yapması mümkün değildir. İkinci olarak takasa ilişkin hükümde istihkak sahibinin istemde bulunması şartı bulunmamaktadır. Bu bakımdan 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'le kanunun uygulamasının gösterilmesi amacı aşarak yeni kurallar getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeler, Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilerin kanuniliği ilkesi açısından irdelenmeye muhtaçtır. Bu bağlamda GVK'nın 121. maddesinin 3. fıkrası ve 2978 Sayılı Kanun'un 4. maddesinin 8. fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisinin tartışılması kaçınılmazdır.

Vergi kanunlarında yer alan *usul ve esasları belirleme* yetkisi, yürütme organının kendisini yeni esasları belirleme noktasında yetkili görmesine neden olabilmektedir. Bu bakımdan zaman zaman genel tebliğler ile kanunlarda yer almayan konulara ilişkin veya kanunlarda yer alan koşullardan farklı koşullar getiren düzenlemeler yapılabilmektedir.³¹² Düzenleyici işlemler, dayandıkları daha üst hukuk kurallarındaki hükümleri aynen tekrarlamakla yetinmeyerek yeni bazı hükümler taşıyabilirler. Ancak bu yeni hükümlerin daha üst hukuk kurallarının amacını, kapsamını, konusunu ve sınırlarını aşmaması gerekir.³¹³ Bir kurala ilişkin

³¹² İdarenin kanunu aşacak ya da genişletecek şekilde düzenleme yapamayacak olması şeklinde de ifade edilen bu durum; "... (herhangi bir temel hak ve özgürlüğü sınırlandırmaya da) özellikle kişiler hakkında külfet getiren konularda, kanunun belirlediği mükellefiyetlerin sınırının düzenleyici işlem tarafından genişletilmemesi, kanun aşarak bu mükellefiyetlerin artırılmaması ya da kanunun tanıdığı bir haktan yararlanılabilmesi için aranılan koşulların zorlaştırılmaması, ayrıca herhangi bir konuda kanun koyucunun irade etmediği anlaşılan bir sonucu doğurmaya elverişli düzenleyici işlem yapılamaması" şeklinde açıklanmıştır. (AKBULUT Emre, Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 256).

³¹³ GÜNDAY, İdari İşlemler, s. 121.

koşulları belirlemek ise, esasında kural koymaktır. Vergilerin yasallığı ilkesi bunu kesin olarak yasaklamakla birlikte, kanunda mevcut olmayan bir kuralın genel tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığına ve hukuk devleti ilkesine aykırıdır.³¹⁴ Ayrıca bu durumun, her bir genel tebliğ için ayrı ayrı aranacak bir hukuki geçerlilik ölçütü olarak kabul edilmesi gerektiği de ileri sürülmektedir.³¹⁵

Usul ve esasları belirleme yetkisinin kanunla veriliyor olması, vergilerin yasallığı ilkesine uygunluk bakımından yeterli değildir.³¹⁶ Kanunda düzenlenmiş bir konuda yeni bir kural getirmesi idarenin kendi kendini yetkilendirmesi, yasallık ilkesini devre dışı bırakması anlamına gelmektedir.³¹⁷ Usul ve esaslar ifadesinin yeni bir düzenleme getirmeksizin ve kanunun öngördüğü kuralları genişletmeden veya daraltmadan kullanılabilmesine ilişkin *şekli* ve *maddi* olmak üzere ikili bir ayrım

³¹⁴ **GÖKER** Cenker, "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen 'Usul ve Esasları' Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 299, Ağustos 2013, s. 63, 65; "Mevcut Türk hukuk sisteminde dolaylı da olsa, kişileri belirli bir vergi yükü altına sokan vergilendirmeye ilgili bazı görevlerin yerine getirilmesini zorunlu kılan ve uyulmaması halinde müeyyide uygulanmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin "Tebliğ" adı altında yürütme organına bağlı alt idari birimlerce yapılmasına olanak yoktur. Aksi düşüncenin yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesinin, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına yol açacağı da kuşkusuzdur. Bu durumda; vergilendirmeye ilgili norm koyan dava konusu Tebliğde yetki unsuru yönünden hukuka uyarlık bulunmamaktadır"; Dan. 7. Daire, E. 2005/340, K. 2009/498, 27.01.2009.

³¹⁵ SABAN, Vergi Hukuku, s. 36.

³¹⁶ "İdarenin o konuya ilişkin yasadaki kurallara göre yeni kurallar getirmesi, yasaya aykırı olmasa da yasallık ilkesine aykırıdır", KARAHANOGULLARI, Yasallık ve İdari İşlemler, s. 74.

³¹⁷ KARAHANOGULLARI, Yasallık ve İdari İşlemler, s. 76.

önerilmiştir. Bakanlığın, beyannamelere ait şekil koşullarını belirlemesi *şekli*, yükümlülerin hangi şartları gerçekleştirmeleri halinde örneğin katma değer vergisi indiriminden yararlanabileceğinin belirlenmesi ise maddi ayrıma örnek gösterilebilir.³¹⁸ Bu bağlamda tebliğde iade beyannamelerinin şekline ilişkin belirlenmeler de Bakanlığa verilen usul ve esasları belirleme yetkisinde şekli unsura ait bir husustur.

Yukarıda bahsedilen Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları ve Vergi Usul Kanunu'nun iadeye ilişkin hükümlerinde olduğu gibi pek çok maddenin sonunda Bakanlığa verilen usul ve esasları belirleme yetkisi, şekli ve maddi unsurlar bakımından ayrı değerlendirilmelidir. Söz konusu yetkinin *şekli unsurlar bakımından kullanılmasında vergilerin yasallığı ilkesinin zedelenmesi bir karine değilken, herhangi bir maddi unsurun bu kapsamda düzenleme altına alınması yasallık ilkesine aykırılığı beraberinde getirecektir*. Kanunda olmayan bir koşulun düzenleyici işlem niteliğindeki tebliğ ile getirilmesi durumunda, Anayasa Mahkemesi görüşünde yer alan uzmanlık ve teknik ayrımı ölçütünün³¹⁹ de aşıldığı ifade edilmektedir.³²⁰ 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'de takasın gerçekleşmesi için

³¹⁸ GÖKER, "Usul ve Esaslar", s. 65.

³¹⁹ Anayasa Mahkemesi, kararlarında belirli uzmanlık ve teknik ayrıntıların kanunlarla düzenlenebilmesinden ziyade alt düzenleyici işlemlerle belirlenebilmesini mümkün görmektedir. Bu bakımdan vergi kanunları, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyip, uygulamaya, *teknîğe ve uzmanlığa* ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilirler. Mahkeme, çeşitli kararlarında "*temel öğeler-teknik ve ayrıntılar*" ölçütünü kullanmıştır. AYM Kararı, E. 1963/281, K. 1963/52, (GÖKER Cenker, Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 243, C. II, 2009, s. 1041).

³²⁰ GÖKER, "Usul ve Esaslar", s. 65.

işverenin istemde bulunması, takas hükmünden yararlanılması için getirilen bir koşul niteliğinde olup, maddi bir unsurdur. Bu bakımdan tebliğle düzenlenen maddi unsur, yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

İadenin takas suretiyle gerçekleştirilmesinin bu yöndeki isteme bağlı tutulmasının sonucu olarak, süresinde istemde bulunulmadığı takdirde, borcun vadesinde ödenmediği gerekçesiyle gecikme zammının uygulanacağı öngörülmüştür. Koşulları gerçekleştirildiği takdirde, istihkak sahibinin istemine gerek kalmaksızın vergi idaresi takas işlemini gerçekleştirmekle yükümlüdür. Bu bakımdan idarenin kendi ihmali sebebiyle süresinde gerçekleşmeyen takas aracılığıyla ödemeye karşı, vadeden sonra yapılan istemlere gecikme zammı uygulama hakkı bulunmamalıdır. Aşağıda da değinileceği gibi Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir.

İşverenin istemini şart koşan tebliğde yazılı olarak yapılması gereken takas istemlerinin doğrudan vergi dairelerine yapılacağı ve bu istemlerin vergi dairelerince iade edilecek tutar ile vergi borcu dikkate alınmak suretiyle herhangi bir incelemeye ihtiyaç duyulmadan kabul edileceği düzenlenmiştir.³²¹ Buna karşın, 163³²², 169³²³, 194³²⁴, 226³²⁵ ve 233³²⁶ Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin iadelerine ilişkin belirli tutarlar saptanmış ve yalnızca bu tutarların altında kalan kısımların teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın nakden ya

³²¹ 1 Seri No'lu Vergi İadesi Genel Tebliği, "D. Vergi İadesinin İşverenlerin veya Götürü Usulde Vergilendirilen Ücretliler ile Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerin Vergi Borçlarına Mahsup Edilerek Ödenmesi" başlığı.

³²² 24.05.1990 Tarihli, 20527 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²³ 22.07.1992 Tarihli, 21292 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁴ 07.03.1996 Tarihli, 22573 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁵ 27.07.1999 Tarihli, 23768 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁶ 15.06.2000 Tarihli, 24080 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

da takas yoluyla iade edileceği kabul edilmiştir.³²⁷ Bu düzenlemelerle idarenin istihkak sahibine iade etmesi gereken borçlara tutar bakımından bir sınırlama getirilmiş ve bu sınırların altında ve üstünde kalan tutarlar için farklı koşullar öngörülmüştür. Bir başka deyişle, belirlenen tutarın altında kalan alacaklar, inceleme ya da teminat aranmaksızın iade edilebilecekken; üzerinde kalan alacaklar, ancak inceleme yapılarak ya da teminat sağlanarak takas edilebilecektir. Bu noktada, söz konusu tebliğlerle takas hükmünde yer almayan yeni koşullar benimsenmiştir. Belirli bir tutar esas alınarak, iade alacaklarının bu tutara göre az ya da çok olması bakımından istihkak sahiplerinin hangi koşulları sağlamaları halinde takas hükmünden yararlanabileceğine ilişkin yeni bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu tutar koşulu, Bakanlığın yetkilerinin, yasallık ilkesine uygunluğu açısından yukarıda bahsedilen şekli ve maddi ayrımında, maddi unsur niteliğindedir. Dolayısıyla kanunla yapılması gerekirken tebliğlerde yer verilen tutara ilişkin hükümlerin, vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olduğunu kabul etmek gerekir. Esasen vergi idaresinin alacağını koruyan bir hüküm olan takasın, kanunda öngörülenden farklı koşullar getirilerek zorlaştırılmasındaki amacın ne olduğu da tartışmaya açıktır.

İnceleme koşuluyla birlikte, takas istemlerinde banka teminat mektubu gösterilmesine ilişkin düzenlemelerin de vergilerin kanuniliği ilkesiyle bağdaşp bağdaşmayacağının sorgulanması gerekir. 169 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki takas yoluyla iadelerde de nakden iadelerde olduğu gibi banka teminat

³²⁷ Söz konusu tutarlar, 163 Seri No'lu Genel Tebliğ'de 10.000.000 lira, 169 Seri No'lu Genel Tebliğ'de 25.000.000 lira, 177 Seri No'lu Genel Tebliğ'de 100.000.000 lira, 194 Seri No'lu Genel Tebliğ'de 200.000.000 lira, 226 Seri No'lu Genel Tebliğ'de 1.000.000.000 lira, 2.000.000.000 lira olarak belirlenmiştir.

mektubu verilmesi gerektiği yolundaki düzenlemenin iptaline³²⁸ karşı Bakanlık tarafından temyize gidilmesi üzerine, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, söz konusu düzenlemeyi yasaya uygun bulmuştur.³²⁹ Bu karar üzerine verilen bir özeldede de takas talebinde teminat mektubunun da gösterilmesi gerektiği ve ibraz edildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanacağı ifade edilmiştir.³³⁰ Buna göre banka teminat mektubu koşulu sağlanmadan takas işlemi gerçekleştirilemeyecektir.

163, 169 ve 241 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde de tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup sonrasında nakden ya da takas yoluyla iadesinde aranılacak belgeler belirlenmiştir.³³¹ Dilekçeye eklenmesi gereken belgelere ilişkin düzenlemeler, takas istemlerine, takasın gerçekleşmesi için gereken koşullara, kimlerin takas isteminde bulunabileceği ya da takasın hüküm ve sonuçları gibi temel öğelerde herhangi bir değişiklik yapmamaktadır. Bu bakımdan, üst düzenlemelerde yer alan hükümleri genişletmeden ya da yeni bir düzenleme getirmeden; dilekçenin

³²⁸ Dan. 4. D., E. 2000/2022, K. 200072809, 14.06.2000.

³²⁹ Dan. VDDGK, E. 2000/313, K. 2001/53, 09.02.2001.

³³⁰ Defterdarlık, Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü, 11.02.2002 Tarihli, B.07.0.GEL.0.49/4929-334/006988 Sayılı, "Teminat Mektubunun İbraz Edildiği Tarihe Kadar Gecikme Zammı Alınacağı, Mahsubun Bu Tarih İtibariyle Yapılacağı Hakkında" Mukteza.

³³¹ 163 ve 169 Seri No'lu genel tebliğlerde tevkif yoluyla kesilen vergilerin sorumlu tarafından ilgili vergi dairesine yatırıldığına dair belgenin iade ya da takas istemine yönelik dilekçelerine eklenmeleri gereği ve bu belgelerin eksikliği halinde nakden iade ya da takas işlemlerinin gerçekleştirilmeyeceği kabul edilmiştir. 241 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde³³¹ (01.03.2001 Tarihli, 24333 Sayılı Resmi Gazete) ise Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin "Geri Verilecek Paralar" başlığını taşıyan hükmünde yapılan değişikliğe paralel olarak; tevkifata ilişkin brüt tutarlar, ilgili vergilendirme dönemleri, vergi ve varsa fon payı tutarları ve ilgili vergi sorumlusunun adı, soyadı veya ünvanı, bağlı oldukları vergi daireleri ve hesap numaralarını içeren tablonun eklenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

şekline ilişkin ve teknik ayrıntılar niteliğinde oldukları ifade edilebilir. Söz konusu düzenlemelerin, usul ve esasları belirleme yetkisi temelinde şekli unsurlara dahil olduğu düşünülmektedir. Bakanlık tarafından şekli unsurlara ilişkin düzenleme yapılması, vergilerin yasallığı ilkesine uygunluk noktasında bir ön kabulü içermemekle birlikte, tebliğlerde yer alan belgelere ilişkin düzenlemelerin, yeni bir kural getirmemeleri bakımından yasallık ilkesine uygun olduğu düşünülmektedir.

Konuya ilişkin yürürlükteki son tebliğ ise, 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'dir.³³² Söz konusu tebliğde tevkif yoluyla önceden kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden mahsup edilerek kalan kısmın iadesi sırasında diğer vergi borçlarına takas isteminin tutara bakılmaksızın inceleme raporu ya da teminat aranmadan yerine getirileceği ifade edilmiştir. Yukarıda anılan tebliğlerde iadeye ilişkin belirli bir tutar belirlenerek bu tutarın altında ya da üstünde kalan iade alacakları için farklı koşullar getirilmesi, 252 Seri No'lu Genel Tebliğ ile ortadan kaldırılmıştır.³³³

252 Seri No'lu Genel Tebliğ'de ayrıca, takas isteminde bulunabilecek süjelere ilişkin bir açıklama bulunmaktadır. Buna göre *mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler*. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi

³³² 06.04.2004 Tarihli, 25425 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³³ "169 ve 241 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile 194 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin II, 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6. Bölümü ile 31 seri numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliğinin 2. Bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.", 252 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, "Yürürlükten Kaldırılan Tebliğler" Bölümü.

dönem borçları için takas isteminde bulunulduğunun belirtilmesi gereği de öngörülmüştür. Takas isteminde bulunmaya yetkili kimselerin belirlenmesi, yasa normuyla düzenlenmesi gereken bir husustur. Vergilendirmenin tahsil aşamasına ait olan takas hükmüne ilişkin bu belirleme, Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında kullandığı ölçüt bağlamında, temel bir ögedir; uzmanlık gerektiren teknik bir ayrıntı olarak nitelendirilemez. Hükmün kapsamına dahil olacak ilgililerin belirlenmesi, aynı zamanda Bakanlığa verilen usul ve esasları belirleme yetkisi bakımından da maddi unsurdur. Bu belirlemenin kanun yerine tebliğde yapılması, vergilerin yasallığı ilkesine aykırı bir durum yaratır. Ancak tebliğde mükelleflerin idareden olan alacaklarına karşılık, ortağı bulunan şirketin muaccel vergi borçlarına takas isteminde bulunabileceğinin belirtilmesi, kanunda düzenlenmemiş bir hususa tebliğde yer verilmesi olarak değerlendirilemez. Takas hükmünde, kimlerin takas isteminde bulunacağına dair bir belirleme yapılmamıştır. Ancak hükümde karşılıklı borçların sahibi olarak belirlenen istihkak sahibi ve idarenin, takas isteminde bulunabileceği açıktır. Bu bakımdan tebliğdeki söz konusu düzenlemeyle yeni bir kural getirilmemekte, aksine kanunda açık olmayan bir husus temelinde uygulamaya yönelik bir açıklamada bulunulmaktadır.

252 Seri No'lu Genel Tebliğ'de değinilmesi gereken bir diğer husus, *mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına takasının mümkün olduğu yönündeki düzenlemedir*. Bu durumda takas isteminin sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Bu noktada, Bakanlığın istihkak sahibinin istenebilir borcunun olmaması durumunda, iade edilmesi gereken tutarın henüz istenebilir hale gelmemiş, gelecekteki alacakları

için adeta *teminat* niteliğinde tutma amacıyla olduğu sonucuna varılabilir. 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinde takas, yalnızca istenebilir hale gelmiş borçlar için öngörülmüştür. İadenin kesinleştiği tarih itibariyle henüz istenebilir olmayan alacaklar, söz konusu hükmün kapsamı dışındadır. Tebliğdeki iade edilmesi gereken tutar ile sonraki dönemlerde istenebilir hale gelecek borçların takas edilebileceğine yönelik düzenleme, takas hükmünün kapsamını genişletmekte; hatta onu mahsupla eşit bir düzleme koymaktadır. Şöyle ki, artan miktarın sonraki borçlar için bekletilmesinin mahsup işleminden bir farkı yoktur. Bu bakımdan söz konusu düzenleme, maddi unsur niteliğinde olup kanun hükmünün kapsamını genişletmesi nedeniyle vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır.

Söz konusu tebliğden önce çıkarılan bir özelgede, vadesi gelen bir borcun yatırılması gereken vergi dairesinden başka bir daireye yatırılması hususunda farklı bir anlayış hakimdir. Düzeltme için başvuru yapıldığı halde bir sonraki dönemin borcuyla takas edilmesine ilişkin, ödemenin yapıldığı tarihte, yanlış şekilde belirlenen vergi dairesine muaccel borcun olmaması nedeniyle yapılan tahsilatın borcun asıl yatırılması gereken daireye gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bakımdan yukarıdaki tebliğdeki anlayıştan farklı olarak iade edilmesi gereken bir alacağın var olduğu tarihte muaccel bir borç yoksa, alacağın gelecekte muaccel hale gelecek borçlar için bekletilmeyerek iade edilmesi gerektiği görüşü benimsenmiştir. Özelgenin, ancak mükellefin başvurduğu konuya ilişkin yalnızca görüş bildirme amacındaki sınırlı işlevi nedeniyle Bakanlığın tutumu hususunda, tebliğin esas alınacağı açıktır.

2. Kurumlar Vergisi

5035 Sayılı Kanun'la³³⁴ 5422 Sayılı, yürürlükten kaldırılmış olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine gelir vergisindeki benzer biçimde, Maliye Bakanlığı'nın iadeyi nakden veya takas yoluyla yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve bu işlemler için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu yönünde fıkra eklenmiştir. Yürürlükte olan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun³³⁵ 34. maddesinin 6. fıkrasında da aynı hükme yer verilmiştir. Söz konusu kanunun uygulanmasına yönelik açıklamaları içeren 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Kanun'un 34. maddesinde verilen yetki doğrultusunda Maliye Bakanlığı'nın iadeyi takas yoluyla veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu ve bu yetkinin kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği ifade edilmiştir. Bu bağlamda söz konusu yetkiye ilişkin 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaların kurumlar vergisinin iadesinde de geçerli olduğu belirtilmiştir.³³⁶

252 Seri No'lu Tebliğ'in konusunu da gelir vergisiyle birlikte kurumlar vergisine ilişkin önceden kesilen vergilerin yıl sonunda beyannameye göre hesaplanan vergiden mahsup edilmesi ve mahsup sonunda kalan tutarların nakden ya da takas yoluyla iadesi hakkındaki açıklamalar oluşturmaktadır. Bu bakımdan söz konusu tebliğ, hem gelir hem de kurumlar vergilerinin takasında esas alınmaktadır.

³³⁴ 5035 Sayılı Kanun, 17. madde.

³³⁵ 21.06.2006 Tarihli, 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³⁶ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 34. Bölüm, "Kesilen Vergilerin Beyanname Üzerinden Mahsubu" başlığı.

Dolayısıyla yukarıda yapılan değerlendirmeler, kurumlar vergisine ilişkin iadelerin takas yoluyla yapılması³³⁷ hususunda da geçerlidir.

3. Katma Değer Vergisi

5035 Sayılı Kanun'la 3095 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine eklenen fıkrada Maliye Bakanlığı'nın *katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına, döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına* takas suretiyle sınırlayabileceği öngörülmüştür. Bu hükümle KDV iade hakkından kaynaklanan alacaklar için özel bir takas uygulamasına yer verilmiştir. Yaptığı ihracat nedeniyle KDV vergi iadesi almaya hak kazanan mükellef, bu alacağının kendisinin vergi veya Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan borçlarına takasını

³³⁷ "Kar dağıtımı yapılmadığından 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği gereğince kar dağıtımı yapmayanların Kurum Stp. Beyanı vermeyeceği gerekçesiyle tahakkukun terkini ve ödenen Stp.Vergisinin... dönemi KDV borcuna mahsubunu talep" etmesi üzerine verilen özelgede;

"Süresinden önce mükellef tarafından sehven verilen kanunen ödenmesi gerekli olmayan vergilere ilişkin beyanname için Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesi ve müteakip maddeleri gereğince düzeltme işlemi yapılacağı tabiidir. Diğer taraftan; 6183 Sayılı AATUHK'un 23. maddesinde 'tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur" denilmektedir. Bu durumda, anılan kanun maddesi hükmüne göre tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacaklarının, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmesi gerekmektedir", Defterdarlık, 21.09.2000 Tarihli, B.07.4.DEF.0.34.19/9341 Sayılı, "Mahsup" Konulu mukteza.

isteyebilecektir. Eğer mükellefin hala iade alacağı buluyorsa da artan tutarlar için hükümde açıkça ifade edilmemesine rağmen temlik hükümlerine göre oluşturulan yeni hukuki durumlar içerisinde takas istemenin mümkün hale sokulduğu ileri sürülmüştür. Başka bir deyişle, hak sahibi mükellef ile ortaklık veya mal ya da hizmet satın alma ilişkisi içinde bulunanlar arasındaki ilişki, borcun temlik hükümlerine göre mükellefin borcu; Sosyal Güvenlik Kurumu'nun mükellefle ortaklık veya mal ya da hizmet satın alma ilişkisi içinde bulunanlardan olan alacağı da alacağın temlik hükümlerine göre vergi dairesinin alacağı haline dönüşmektedir. Buna göre hak sahibi mükellef artan alacağını, vergi dairesine ya da Sosyal Güvenlik Kurumu'na borçlu durumdaki ortakları ya da mal ve hizmet satın aldığı kişiler için de takas hakkına sahiptir.³³⁸

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde verilen yetkiye dayanılarak; 23³³⁹, 39³⁴⁰, 81³⁴¹, 84³⁴², 107³⁴³ Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde³⁴⁴ katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortakların vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına olan takas istemlerinin, iade miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ya da teminat aranmadan yerine getirileceği kabul edilmiştir. Bu durumda mükellefin ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kimselerin borçlarını

³³⁸ KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 189.

³³⁹ 01.08.1988 Tarihli, 19886 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴⁰ 12.03.1992 Tarihli, 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴¹ 01.03.2001 Tarihli, 24333 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴² 23.11.2001 Tarihli, 24592 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴³ 04.01.2004 Tarihli, 26746 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴⁴ 21.05.2016 Tarihli, 29718 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

borcun temlikî hükümlerine göre üzerine alması gereğinden de bahsedilmemektedir. Bu noktada kanunla yapılması gereken düzenlemelere, tebliğde yer verildiği düşünülebilir. Ancak söz konusu tebliğlere göre mükellef, kendi borcu takas edildikten sonra artan bir alacağı bulunuyorsa, bu alacağın ortaklarının vergi borçlarına ya da SSK prim borçlarına takas edilmesini isteyebilir. Bu bakımdan ortaklara mükellefin alacağına ilişkin takas isteminde bulunma hakkı tanınmamakla birlikte, mükellefin bu kimselerin borçlarına yönelik takas isteminde bulunabileceğine yer verilmiştir. Esasen, 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinde yer alan istihkak sahiplerinin muaccel borçlarına takas edileceği ifadesi, bu durumu engellememektedir. Tebliğlerde adi, kolektif, ve komandit şirketlerde mükellefin ortakların vergi borçlarına yönelik takas isteminde bulunabileceği ifade edilmiştir. Söz konusu şirketlerde belirli durumlarda ortakların vergi borçlarından diğer ortaklar da sorumlu olup, 23. madde anlamında istihkak sahibi niteliğini kazanabilirler. Daha önce de ifade edildiği gibi istihkak sahibi deyimini, dar anlaşılmamalıdır. "İstihkak sahibi"nin yalnızca mükellefi ifade ettiği yönündeki anlayış, takas sisteminin işlememesine neden olmaktadır. Mükellef, sorumlu olduğu ortakların vergi borçlarına yönelik takas isteminde bulunabileceği gibi, vergi borcunun esas borçlusu olan ortak da bu istemde bulunabilmelidir. Bu noktada kanun hükmünün genişletilmesinden ya da hükümden farklı olarak yeni bir düzenleme getirilmesinden bahsedilemez.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ve tebliğlerde yer alan ve değinilmesi gereken diğer husus, iade alacaklarının mükellefin kendisinin veya ortaklarının vergi borçlarıyla birlikte Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan borçlarına takas edilebileceği yönündeki düzenlemedir. 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesine

göre iade edilmesi gereken alacakların takas edileceği borçlar, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak kamu idaresine olan borçlarıdır. Buna göre iade alacağıyla takas edilebilecek borçların aynı kamu idaresine ait olması gerekmektedir. Vergi dairesi ve Sosyal Güvenlik Kurumu ise farklı kamu idareleridir. 23. madde temelinde vergi dairesinden olan alacakla SGK'ya olan borç, takas edilemeyecektir. Bu bakımdan KDV Kanunu'nun 32. maddesiyle AATUHK'un 23. maddesi, birbiriyle çelişmektedir.³⁴⁵ AATUHK'un 23. maddesi, katma değer vergisini de içine almakla birlikte söz konusu kanun kapsamında olan tüm kamu alacaklarının takasını düzenlemektedir. KDV Kanunu'nun 32. maddesinin 2. fıkrası ise, yalnızca KDV iade alacaklarının takasını düzenleyen özel hüküm niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu hükme dayanılarak çıkarılan tebliğlerde, AATUHK'un 23. maddesi esas alındığında kanun hükmünün genişletilmesi söz konusuyken; KDVK'nın 32. maddesi anlamında yeni bir düzenleme getirilmemektedir. AATUHK'un 23. maddesi gibi bazı kanun

³⁴⁵ Ayrıca, KDV Kanunu'nda Sosyal Güvenlik Kurumu'yla birlikte genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan ve özelleştirme kapsamında bulunan kurumlar da sayılmıştır. Söz konusu tebliğlerde bu kurumlardan bahsedilmemekte; takasın, mükellefin kendisinin ve ortaklarının vergi borçları, ithalden alınan vergiler ile SSK prim borçlarına ilişkin söz konusu olabileceği ifade edilmektedir. 6183 Sayılı Kanun'da devlet, il özel idareleri ve belediyeler kamu alacaklısı olarak belirlenmiştir. Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, genel bütçeye dahil kamu idareleridir. Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları ile sigorta primleri de AATUHK'a göre tahsil edilmektedir (SGKK, m. 37; SSGSSK, m. 88). Bu bakımdan, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacakları, AATUHK kapsamındadır. Döner sermayeli kuruluşlar, sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan ve özelleştirme kapsamında bulunan kurumların alacakları ise ancak ilgili kanunlarında AATUHK'a gönderme yapıldığı takdirde, bu kanuna göre tahsil edilebilecek ve 23. maddenin konusu olabilecektir. Bu noktada, KDV Kanunu'nun takasla ilgili hükmü ile AATUHK'un takası düzenleyen hükmü arasında daha genel bir çatışma ortaya çıkmaktadır.

hükümlerinin Bakanlık tarafından dikkate alınmadığı hatta hiç uygulanmadığı bilinmekle birlikte, KDV iade alacaklarının SGK borçlarına takasına yönelik açıklamalarda bulunan pek çok tebliğ çıkarılmıştır. Dolayısıyla Bakanlığın görüşünün de takasın yalnızca aynı kamu idarelerine olan alacak ve borçlarla sınırlanmaması yönünde olduğu sonucuna varılabilir. Hal böyle olunca, 6183 Sayılı Kanun'un takasa ilişkin hükmünde tüm kamu idarelerine olan borçların takasına imkan veren bir değişiklik yapılması ihtiyacı doğmuştur.

26.4.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirli hizmetlerden doğan takas yoluyla iade istemlerinin 5000 TL'yi aşması halinde yalnızca teminat veya vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceği, bu tutarın altında kalanların ise vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmadan takas edileceği belirlenmiştir.³⁴⁶ Aynı hükümde sayılan belirli mal teslimlerinden doğan iade istemlerinin ise miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan takas yoluyla gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Gelir vergisine ilişkin benzer tebliğ düzenlemelerinde açıklandığı gibi, belirli bir tutar benimsenerek bu tutarın altında ve üstünde kalan iade alacaklarının takası için farklı koşullar öngörmek, kanunla yapılması gereken düzenlemeler olup, vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Esasında idarenin, sahte faturayla yaratılan yüksek miktarlardaki KDV iadeleri olasılığına dayanarak nakden; hatta çoğu durumda takas oluyla dahi iade yapmak istememesi, yüksek miktarlardaki iadelerin inceleme, teminat ve YMM raporu gibi koşullara bağlı kılınmasına sebep olmuştur. Oysa ki bu problem, takastan kaçınma gibi geçici yöntemlerle değil; ancak

³⁴⁶ Bkz. "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği", "2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri" başlığı.

kaynağı esas alınarak daha etkin vergi denetimi, kayıp ve kaçığın azaltılması çalışmaları gibi yollarla çözülebilir. Kendi borcunu mümkün olduğunca öteleyerek iade edilmesi gereken parayı elinde tutmak isteyen, bununla birlikte alacağına yönelik cebren tahsil yöntemine başvuran idarenin bu tutumu ise, ÖNCEL'in de belirttiği gibi alacağına şahin, borcuna karga³⁴⁷ sıfatıyla örtüşmektedir.

262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde³⁴⁸, katma değer vergisi alacaklarının *mükellefin isteğine bağlı olarak*, nakden ya da mahsuben/takas yoluyla iade olunabileceği belirtilmiştir. Her ne kadar tebliğlerde dayanak alınan kanun hükümleri arasında AATUHK'un 23. maddesi yer almasa da söz konusu düzenlemelerin takası ifade etmesinden hareketle, bu maddede idareye verilen bağlı yetkiye aykırı bir açıklamaya yer verildiği görülmektedir. İdareden kesinleşmiş bir alacak söz konusu olduğunda, istihkak sahiplerinin istenebilir hale gelmiş vergi borcunun olduğu tespit edilirse, idare bu iki borcu takas etmekle yükümlü olup, takas yerine nakden iadede bulunamaz. Mükellef ya da diğer istihkak sahipleri tarafından takasın koşulları olduğu halde nakden iade isteminde bulunulduğunda, idare bu istemi reddetmelidir. Tebliğde de idareye takdir yetkisi verilmediği ancak mükellefin isteği doğrultusunda nakden iade ya da takas arasında seçim yapma imkanını içeren bir bağlı yetkiden bahsedildiği düşünülmektedir. Bu bakımdan, idareye kanun

³⁴⁷ ÖNCEL, "Takas", s. 15.

³⁴⁸ 06.03.2007 Tarihli, 26454 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Katma değer vergisinden kaynaklanan iade alacaklarının geçici vergiye takas edilmesini ve takas yoluyla ödenen geçici verginin yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmesi sonrasında kalan bir tutar buluyorsa bu tutarın nakden ya da takas yoluyla iadesini konu alan bu tebliğde, söz konusu iade istemlerinin *asıl kaynağı katma değer vergisi alacağı olduğundan*, bu istemlerin Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirileceği kabul edilmiştir.

hükmünde verilen bağlı yetki genişletilmekte ve vergilerin yasallığı ilkesine aykırı bir durum yaratılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın KDV iade alacağının kendi vergi borcu varken üçüncü kişilere temlikinin mümkün olup olmadığına ilişkin çeşitli özelgelerinde³⁴⁹ de AATUHK'un 23. maddesinin borçlunun iadesi gereken kamu alacağından dolayı nakden iade hakkı elde edebilmesini, söz konusu hükmün uygulanması sonucuna bağladığı belirtilmiştir. Buna göre iade edilmesi gereken alacak, öncelikle muaccel borçlara takas edilecek; geriye bir miktar kalıyorsa da nakden iade edilebilecektir. Bu bakımdan Borçlar Kanunu'nun temlike ilişkin hükümleriyle AATUHK'un 23. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, mükellefin iade hakkının doğduğu andan itibaren alacağını temlik etmesi mümkündür. Ancak temlik alacaklılarının alacağının ödenmesi, iade ödenebilir aşamaya geldiğinde 23. maddeye göre mükellefin istemi olup olmadığına bakılmaksızın muaccel borçlarıyla takas edildikten sonra mümkün hale gelmektedir. Bununla birlikte, mükellefin temlik ve haciz alacaklılarının vergi

³⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, 25.10.2011 Tarihli, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.32-1869 Sayılı, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İade Alacağının Kendi Vergi Borcu Varken 3. Kişilere Temlikinin Mümkün Olup Olmadığı Özelge; Defterdarlık KDV Genel Müdürlüğü, 24.12.2001 Tarihli, B.07.0.GEL.057/68590 Sayılı "Mahsup İşlemlerinde Öncelik Hakkının Ne Şekilde Uygulanacağı Hakkında" Mukteza; Defterdarlık KDV Genel Müdürlüğü, 09.12.2003 Tarihli, B.07.4.DEF.0.34.19/12148 Sayılı "6183 Sayılı Kanunun 23. Maddesine Muaccel Borçlar Mahsup Edildikten Sonra Temlik ve Hacizlerde Sıralama Yapılacağı Hakkında" Mukteza.

daresine muaccel borçları varsa, bu borçlar için de 23. maddenin uygulanacağı belirtilmiştir.³⁵⁰

Söz konusu özelgelerde koşulları olduğu takdirde idarenin takas işlemini gerçekleştirmekle yükümlü olduğu ve bu işlemi yapmadan nakden iade yapamayacağı kabul edilmiştir. Ayrıca, mükellefin iade alacağıyla muaccel borçları takas edildikten sonra halen bir miktar alacağının bulunduğu durumda, temlik ve haciz alacaklılarının vergi dairesine olan muaccel borçlarına da takas hükümlerinin uygulanacağı belirtilerek, bu kimseler, istihkak sahipleri olarak değerlendirilmiştir. Bu bakımdan mükellefe yol gösterme ve görüş bildirme amacıyla sınırlı bir biçimde de olsa takas isteminin yalnızca mükellefe hasredilmesi düşüncesinden uzaklaşmıştır. Başka bir özelgede ise ödemenin takas talep tarihi itibarıyla yapıldığı kabul edilerek, bu tarihe kadar gecikme zammı alınması uygun görülmüştür. Bu noktada yukarıda bahsedilen özelgelerden farklı olarak, mükellefin talebi olmasa dahi takasın gerçekleştirilmesi gerektiği anlayışına aykırı bir tutum benimsenmiştir. Bu bakımdan idarenin konuya ilişkin yeknesak bir tutumundan söz etmek güçtür. Bu güçlük ise vergilendirmenin tüm aşamalarında idarenin karşısında konumlanan muhatabın hukuki öngörülebilirliğine zarar vermektedir.

4. Genel Değerlendirme

Maliye Bakanlığı'nın takasa bakış açısı, yukarıda incelenen tebliğlerden yola çıkılarak genel bir biçimde değerlendirilecek olursa, ilk olarak iadenin nakden ya da takas yoluyla gerçekleştirilmesinde seçim hakkı bulunduğu yönündeki anlayışından

³⁵⁰ Defterdarlık KDV Genel Müdürlüğü, 24.12.2001 Tarihli, "B.07.0.GEL.057/68590" Sayılı "Mahsup İşlemlerinde Öncelik Hakkının Ne Şekilde Uygulanacağı Hakkında" Mukteza.

bahsetmek gerekir. Bununla birlikte yayınlanan tebliğlerde mükellefin istemi şart koşulmuş; hatta ödeme tarihinin son günü itibariyle takası istenmeyen vergi borçlarının süresinde ödenmemiş sayılacağı ve bunlara gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemelerde, idarenin AATUHK'un 23. maddesi dolayısıyla koşulları olduğu takdirde takası resen gerçekleştirme hususunda bağlı yetkiyle sınırlandırıldığına ilişkin bir bilincin olmadığından söz etmek yanlış olmayacaktır. Kaldı ki, tebliğlerin hiçbirinde dayanak alınan kanun hükümleri arasında AATUHK'un 23. maddesi bulunmamaktadır. Takdir yetkisinin dahi keyfiyet yaratmadığı düşünüldüğünde idarenin bağlı yetkisine uygun davranmaması, hukukla bağlı olması noktasında önemli bir sorun oluşturmaktadır. Yeni koşulların yaratılması ise idarenin yeni kurallar yaratması bakımından vergilerin yasallığı ilkesine aykırılığı beraberinde getirmektedir. Bu noktada belirli tutarlar saptanarak üzerinde kalanların ancak inceleme koşuluyla takas edilebileceğine ilişkin düzenlemelere değinmek gerekir. Benzer şekilde takas istemlerine banka teminat mektubu eklenmesine, ibraz edildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanmasına ilişkin düzenlemeler, takasın gerçekleşmesi için gereken koşullara bir yenisini eklemektedir. İnceleme ve banka teminat mektubuna ilişkin belirlemeler, vergi kanunlarında verilen yetkiye dayanmakla birlikte düzenleyici işlemlerin alanına bırakılmamalıdır. Mükellefin istenebilir nitelikte borcunun bulunmaması halinde iade alacağının bekletilerek, sonraki dönemlerde istenebilir hale gelecek vergi borçlarına takasının mümkün olduğu yönündeki düzenleme ise takas edilecek borçların niteliğini ters yüz etmektedir. Söz konusu açıklama, karşılıklı ve istenebilir borçlara ilişkin olan takas hükmünün adeta içini boşaltmaktadır. Kanun hükmünü açıklayıcı olmaktan öteye giden bu belirlemelerin her biri, üst düzenlemelerde yer alan

hükümleri genişletme ve yeni düzenleme getirme bakımından yukarıda irdelenmeye çalışılmıştır.

Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisinin yanında değerlendirilebilecek bir diğer husus, KDV iadelerinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun SGK borçlarıyla vergi borçlarının takasına izin vermesine karşın, 23. maddeye göre farklı kamu idarelerine ait alacakların takas edilememesidir. İki kanun hükmü arasındaki çatışmanın çözümlenmesinden öte üzerinde durulacak husus, KDVK esas alınarak çıkarılan birçok tebliğden anlaşılacağı üzere Bakanlığın fikrinin de farklı kamu idareleri arasındaki takasın mümkün olabileceği yönünde olmasıdır. Bu bakımdan önerilen yeni takas sisteminin hukukileştirilmesi sürecinde bütçe tekniği göz ardı edilmeden farklı kamu idarelerine ait borçların takasına imkan veren bir hükmün ihdas edilmesi gerektiği düşünülmektedir. KDV'ye ilişkin tebliğler bakımından takas isteminde bulunabileceklerin dar yorumlanmaması olumlu bulunmakla birlikte, bu yorumun yalnızca tek bir vergiyle sınırlanması ve yüksek tutarlı takas istemlerinin yanıtsız bırakılması³⁵¹, Bakanlığa bir adım ileri götürürken iki adım geriletmektedir. Bu bakımdan zaman zaman kendi çıkardığı tebliğleri dahi uygulamayan bir vergi idaresinden söz etmek yanlış olmayacaktır.

Kamu alacaklarını koruma bağlamında diğer yöntemlerin ayrıntılı biçimde ve sıkı şekil kurallarına bağlanarak düzenlenmesine karşın gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin takas usulünün içerik ve kapsamının belirlenmesi noktasında Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi, vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti başta

³⁵¹ Daha önce de ifade edildiği gibi, idarenin istemlere hiç yanıt vermemesi, istemleri işleme koymaması ve kayıt altına almaması, birel işlemlerde yasayı uygulamama durumunu ortaya çıkarmaktadır. KARAHANOGULLARI, Yasallık ve İdari İşlemler, s. 97.

olmak üzere temel birtakım anayasal ilke ve kurallara aykırılık oluşturmaktadır. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi kanunlarında yer alan takasla ilgili hükümlerde idareye düzenleme yapamayacağı bir alanda düzenleme yetkisi tanınması ve idarenin de tebliği yetkilendirmeye ilişkin söz konusu hükümlere dayandırması, anılan düzenlemeleri hukuka uygun kılmaz.³⁵² Böyle bir yetki devri, kuşkusuz ki, yalnızca vergilerin kanuniliği ilkesine değil; Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti, 7. maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ve 11. maddesinde düzenlenen Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğüne ilişkin hükümlere de aykırılık teşkil etmektedir. Vergi incelemesi, teminat ve yeminli mali müşavir raporu gibi takasın daha zor şartlara bağlanması amacıyla aranan bir takım koşulların sahte fatura ve vergi kayıp ve kaçağı olasılığına karşı idareye sağladığı düşünülen bir takım güvenceler, sözü edilen anayasal ilkelerin, vergilendirme sürecinde bu ilişkinin taraflarının hak ve yetkilerinden mahrum kalmasının alternatif maliyeti olamaz. Bu bağlamda önceliğin, uygulamadaki kayıp ve kaçağı azaltmak değil; hukukun üstünlüğü ilkesi olduğunu hatırlatmak gerekir.

³⁵² “Bakanlığa yetkinin bir yasayla verilmesi onun hukuka Anayasa’ya uygun olduğunun, Yasa’ya dayandığına göre yasal bulunduğu kanıtı sayılamaz. Yasa’da öngörülen yetki ‘Yasa’nın istediği düzenleme, belirlediği zorunluluk değildir. Yasa’nın saptayıp saydığı, sıralayıp istediği, tanımlayıp nitelediği bir yükümlülük değil, yasa yerine geçen Bakanlığın yaptığı ve yaptırdığı işlemlerdir... Yasa ile gerçekleştirilenler düzeyinde iş Tebliğ ile yapılamaz. Yasadan söz edilmesi yasallık için yeterli değildir”, AYM Kararı, E. 1990/29, K. 1991/37, "Karşı oy Gereçesi. (05.02.1992 Tarihli, 21133 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

B. YARGI ORGANLARININ KONUYA BAKIŞI

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesinde *mahsup* ifadesinin kullanılması, yargı organlarınca verilen kararların hemen hemen hepsini etkilemiştir. Kararlarda 23. maddeye ilişkin takas nitelendirmesi benimsenmediği gibi³⁵³, takas ve mahsubun farklılığına işaret eden bir açıklama da yapılmamıştır. Bu bakımdan yargı organlarının da Maliye Bakanlığı'na benzer biçimde kanundaki terime bağlı kalmak düşüncesi ile 23. maddeyi mahsup olarak anladığı söylenebilir. Söz konusu maddenin esasen takas olduğu düşüncesi yalnızca yazında kabul bulmuştur.³⁵⁴

Yargı organlarının takasa bakış açısı noktasında öncelikle takası istenebilecek borçların niteliği hususundan başlamak gerekir. 6183 Sayılı Kanun'un kapsadığı alacakları belirleyen 1. maddesi ve takasın düzenlendiği 23. madde birlikte değerlendirilerek, takasa konu olabilecek alacakların her ikisinin de kamu hukukundan doğan alacaklar olduğu sonucuna ulaşılır. Başka bir ifadeyle, 23. madde uyarınca takas işleminin yapılabilmesi için, kamu borçlusundan tahsil edilen bir

³⁵³ Çalışmada incelenen kararlar arasında, 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesine ilişkin olup, takas ifadesinin geçtiği tek karar şudur: "*Vergi idyelerinin işveren veya sorumluya hesaben de ödenebileceğini öngören 2978 Sayılı Yasanın 4. maddesinin 6. fıkrası, işveren veya sorumlunun iradesine bağlı olmaksızın vergi idyelerinin borçlusu olan vergi idaresine **yasal takas** olanağı tanımıştır. Esasen 6183 Sayılı Yasanın 23. maddesinin ilk fıkrasında yazılı kuralda; borçlu kamu idarelerinin bu borçlarını, istihkak sahiplerinden olan alacaklarına **mahsup** olanağı tanınmıştır...*", Dan. VDDGK, E. 1994/284, K. 1994/106, 31.3.1994, (YILMAZ Kazım, s. 270); Görüldüğü gibi, kararda takas ifadesine yer verilmesine rağmen, 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinden bahsedilirken mahsup deyiimi kullanılmaktadır.

³⁵⁴ ÖNCEL, "Takas", s. 9; ÖZDEN, s. 232; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 146; KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, s. 159; KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 189, MUTLUER, s. 455.

paranın kanuni sebeplerle geri verilecek olması; geri verilecek bu paranın da kamu alacağı niteliğinde bulunması gerekir. Danıştay tarafından özel hukuk ilişkisinden doğan elektrik ücreti alacağının kamu alacağı niteliğinde olan elektrik tüketim vergisi borcuna takas edilemeyeceğine³⁵⁵; bir diğer kararda da fazla tahsil edilmiş kamu alacağı niteliğinde olmayan vekalet ücreti alacağının vergi borcuyla takas edilemeyeceğine³⁵⁶ hükmedilmiştir. O halde Danıştay'a göre kamu alacağı niteliğinde olmayan ya da kamu alacağı niteliğinde olmakla birlikte, geri verilmesi kanuni sebeplere dayanmayan bir alacağın takası olanaklı değildir.³⁵⁷

AATUHK'un takas hükmünde kimlerin takas isteminde bulunabileceğine ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır. Danıştay'ın bazı kararlarında 23. maddenin, idareye yükümlünün istemi olmaksızın resen ya da -tek taraflı- takas yapma imkanı tanıdığı³⁵⁸ belirtilmekle birlikte, bazı kararlarında açıkça ifade edilmese de bu yönde

³⁵⁵ Dan. 9. D., E. 1994/179, K. 1994/5451, 29.12.1994, (CANDAN Turgut, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 141; BEYAZKILIÇ Recep, KAYA Suriye, SEVER Murat, GÜLER Ali, YİĞİT Ümit, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2006, s. 114).

³⁵⁶ Dan. 4. D., E. 1993/1469, K. 1994/546, 8.2.1994, (CANDAN, AATUHK, s. 141; BEYAZKILIÇ, KAYA, SEVER, GÜLER, YİĞİT, s. 114, YILMAZ Kazım, s. 266).

³⁵⁷ CANDAN, AATUHK, s. 140, 141.

³⁵⁸ "İdareye tek yanlı mahsup imkanı tanıyan 6183 Sayılı Kanunun 23. maddesinde...", Dan. 4. D., E. 1993/546, K. 1993/3379, 30.06.1993; "Vergi iadelerinin işveren veya sorumluya hesaben de ödenebileceğini öngören 2978 Sayılı Yasanın 4. maddesinin 6. fıkrası, **işveren veya sorumlunun idaresine bağlı olmaksızın vergi iadelerinin borçlusu olan vergi idaresine yasal takas olanağı tanımıştır. Esasen 6183 Sayılı Yasanın 23. maddesinin ilk fıkrasında yazılı kuralda; borçlu kamu idarelerinin bu borçlarını, istihkak sahiplerinden olan alacaklarına mahsup olanağı tanınmıştır. Bu yasal düzenlemeden dolayı çalışanlara nakten ödenmesi istenen vergi iadelerinin, yine çalışanların ücretinden kaynağında kesilen ancak, bu alacak ve borç yönünden sorumlu**

bir çıkarıma olanak verilmektedir. Şöyle ki, yükümlünün iade edilebilir aşamaya gelmiş bir alacağı varsa, iadenin kesinleştiği tarih itibariyle aynı idareye muaccel borcunun bulunması halinde, vadeden sonra yapılan takas istemleri için gecikme zammı alınmaması gerektiğine karar verilmiştir. Bunun nedeni, 23. maddede iadenin kesinleştiği tarih itibariyle var olan borçların takası öngörülme suretiyle yükümlünün haksız yere gecikme zammına maruz kalmasını önleme amacıdır.³⁵⁹ Bu bakımdan yükümlünün istemi olmasa da idare, koşulların oluştuğunu tespit ettiği takdirde takası, derhal gerçekleştirmelidir. Söz konusu zorunluluk, aynı zamanda 23. maddede idareye tanınan bağlı yetkinin de bir gereğidir. Takas gerçekleştirilmeden düzenlenen ödeme emirlerinin yasal dayanağının olmadığına yönelik kararlar³⁶⁰ da

durumda bulunan işveren tarafından vergi idaresine ödenmemiş borçlara mahsuben ödenmesi için vergi idaresinin ek bir yetkiye de gereksinmesi bulunmamaktadır", Dan. VDDGK, E. 1994/284, K. 1994/106, 31.3.1994, (YILMAZ Kazım, s. 265, 270).

³⁵⁹ *"...Bu düzenlemeler, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanacağını öngörmek suretiyle alacaklı amme idaresinin menfaatin, korumaya yönelik olduğu kadar, eğer amme borçlusunun aynı zamanda alacaklı amme idaresince kendisine reddedilmesi gereken alacakları da bulunuyorsa, bunların ilgilinin muaccel borçlarına mahsubunu öngörmek suretiyle onun haksız yere gecikme zammına maruz kalmasını önlemeye de yöneliktir. Bu durumda mahsup talebi, amme borcunun vadesinden sonra yapılmış olsa dahi, ilgilinin borcun vadesi tarihi itibariyle doğmuş ve hukuken tasarruf edilebilir durumda bir alacağı bulunuyorsa, artık gecikme zammı aranamaz", Dan. 3. D., E. 1999/5040, K. 2001/1184, 4.4.2001, (YILMAZ Kazım, s. 264).*

³⁶⁰ *"...Olayda tevkif yoluyla ödendiği ihtilaflı bulunan vergilerin, beyan üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup imkanı bulunduğu anlaşıldığından bu yapılmadan düzenlenen ödeme emrinin yasal dayanağı yoktur", Dan. 4. D., E. 1979/1321, K. 1979/2995, (CANDAN, "Ödeme Emri", s. 41); "Yükümlünün vergi dairesinde reddi gereken vergi alacağı bulunduğu göre muaccel olan taksidin ödenmediğinden bahisle yükümlü adına ödeme emri düzenlenmeden önce reddi icabeden verginin, muaccel olan vergi taksidine mahsubunun yapılması gerekir", Dan. 4. D., E.*

idarenin takası derhal gerçekleştirme yükümlülüğüne işaret etmektedir.³⁶¹ Bu bakımdan yargı organlarının idarenin takas hususundaki bağlı yetkisine ilişkin görüşü net olmakla birlikte, kararlarda idarenin aksi yöndeki tutumları çoğunlukla yasaya aykırı bulunmuştur.

Yargı organları, takas istemlerinin idare tarafından yanıtsız bırakılmaması gereğini de vurgulamıştır. İdare, karşılıklı ve muaccel iki kamu alacağını resen takas edebileceği gibi, istihkak sahiplerinin, dolayısıyla yükümlülerin isteği üzerine de bu işlemi gerçekleştirebilir. *Reddiyatı yapacak olan makamın bu konudaki yani reddiyata ilişkin yükümlü isteklerini istediği kadar bekletebileceği yolunda herhangi bir hükme yer verilmediğini* belirten kararda³⁶² da takas istemlerinin olumlu ya da olumsuz olmak üzere yanıtlanması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, Danıştay takas işlemi bir idari işlem olarak değerlendirmiş ve takas isteminin reddine ilişkin işlemin idari davaya konu olabileceğini belirtmiştir.³⁶³

1973/5255, K. 1975/28, 9.1.1975; *"Vergi Dairesi Müdürlüğünce yükümlü kurumun varsa alacağı ve muaccel borcunun hesabı yapılarak, borç artışı saptandığı takdirde bu miktar için ödeme emri düzenlenmesi gerekirken, beyanname üzerinden tahakkuk eden borcun tamamı için ödeme emri düzenlenmesi yasaya aykırı bulunmuştur"*, Dan. 4. D., E. 1984/82, K. 1984/3435, 27.9.1984, (ÜNLÜ, s. 250, 251).

³⁶¹ "Yükümlü böyle bir istemde bulunmasa bile idare, kendisinden alacaklı olan yükümlüye, muaccel olan vergi taksidini ödemediği için ödeme emri düzenlemeden önce reddi gereken vergiyi, muaccel olan vergi taksidine mahsup etmelidir", ÖNCEL, "Takas", s. 10, 11.

³⁶² Dan. 13. D., E. 1980/2316, K. 1981/2073, (ŞAMLIOĞLU, ÖZBALCI, s. 185).

³⁶³ *"Bir kamu görevini yürütmekle görevli idarenin bu kamu görevine ilişkin olarak ve kamu gücünü kullanarak oluşturduğu tek yanlı işlemler, idari işlemlerdir. Bu açıdan kamu alacağının takip ve tahsili ile ilgili olarak yapılan işlemler idari işlem niteliği taşıdığı gibi bu kamu alacağı ile ilgili olarak idareye yapılan başvurular üzerine tesis edilen işlemler de idari işlem niteliğindedir. İdari işlemler kişinin hukukunu etkileyen işlemler olduğundan davacının vekalet ücretleri nedeniyle doğan alacağının vergi*

Yükümlünün takas isteminde bulunabileceği tartışmasız olmakla birlikte, bu hakkın yalnızca yükümlüye ait olduğu yönündeki yaygın anlayış, takas uygulamasının oldukça dar bir alanda kalmasına neden olmaktadır. Örneğin; vergi sorumlusu, yükümlünün vergi borcunu ödeyebilirken (VUK, m. 11), Danıştay'ın bazı kararlarında ifade edildiği üzere takas isteminde bulunma yetkisine sahip değildir.³⁶⁴ Bu noktada Danıştay, vergi sorumlusunu istihkak sahibi olarak değerlendirmemiştir. Başka bir kararda ise, anonim şirketin vergi alacağıyla ortağın vergi borcunun takas edilmesi hukuka aykırı bulunmayarak³⁶⁵, söz konusu şirketle birlikte ortakların da istihkak sahibi oldukları kabul edilmiştir. Bu bakımdan yargı organlarının kimlerin takas isteminde bulunabileceğine ilişkin çelişik kararları bulunmaktadır.

Takas istemleri hususunda Yüksek Mahkeme, alacaklı ve borçlu bulunan vergi mahkemelerinin ayrı ayrı olmasının yükümlünün takas isteminde bulunmasına engel oluşturmayacağı görüşündedir.³⁶⁶ AATUHK'un 23. maddesinde de iadesi

daireesine olan gelir vergisi borcuna mahsup edilmesi isteminin reddine ilişkin işlemin idari davaya konu edilemeyeceği yolundaki saptamada isabet bulunmamaktadır", Dan. 4. D., E. 1993/1469, K. 1994/546, 8.2.1994, (YILMAZ Kazım, s. 266).

³⁶⁴ Dan. 4. D., E. 1975/2947, K. 1977/616, 3.3.1977; "*Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi borcunun, mükellef sıfatıyla ödenip, kanuni sebeplerle iadesi gereken vergi borcu ile mahsubu mümkün değildir*", (Danıştay Dergisi, Başbakanlık Basımevi, Yıl: 8, Sayı: 28-29, Ankara 1978, s. 289, 290).

³⁶⁵ Karardaki karşı oyda ise, "*...Vergi Dairesi Müdürlüğünün reddi icabeden alacağı re'sen mahsup yetkisinin sadece istihkak sahibinin (olayda Anonim Şirketin) muaccel borçlarına inhisar edeceği açıktır. Şu halde Vergi Dairesi Müdürlüğü bu yetkiyi kullanarak Anonim Şirketin alacağını ortağın borcuna mahsup etmiş ise bu işlem yasal dayanaktan yoksun olacağından düzeltilmesi gerekecektir*" denilerek, istihkak sahibi sıfatına yalnızca anonim şirketin sahip olduğu ileri sürülmüştür. Dan. 4. D., E. 1990/1311, K. 1991/246, 22.1.1991, (ÜNLÜ, s. 248, 249).

³⁶⁶ Dan. D. 7, E. 1969/1340, K. 1970/520, 24.2.1970, (Danıştay Yedinci Daire Kararları, 1. Kitap, s. 27).

gereken alacaklarla reddiyatı yapacak kamu idaresine olan borçların takas edileceği belirtilerek; farklı vergi dairelerinin değil; farklı kamu idarelerinin alacak ve borçlarının takası, hükmün dışında tutulmuştur. Bu bakımdan kesinlik kazanan iadelere karşı, aynı kamu idaresine olan muaccel nitelikteki borçların takası istenebilecektir. Bu noktada her iki alacağın da istenebilir durumda olması önem kazanmaktadır. Danıştay, iadenin kesin nitelik kazanmadan takasa konu olamayacağına hükmetmiştir. İdareden olan alacağın kesinlik kazanması, bir başka deyişle istenebilir hale gelmesi, yükümlünün düzeltme dilekçesiyle iadesini istemiş bulunduğu alacağın, idare tarafından red ve iadesine karar verilmesiyle mümkündür.³⁶⁷

Danıştay'a göre idarenin tarh ve tebliğ ederek, tahakkukunu sağlamadığından henüz ödeme aşamasına gelmemiş bir vergi alacağını, iadesi gereken bir vergiyle takas ederek tahsil etmesi mümkün değildir.³⁶⁸ Bununla birlikte idare, iadesi gereken

³⁶⁷ "Yükümlü kurumun, tevkif yoluyla ödediği vergiden kendisine red ve iade edilecek bir miktarın varlığı kabul edilmedikçe, alacaklı olduğundan bahisle mahsup talebinde bulunamaz" Dan. 4. D., E. 1982/2324, K. 1982/2778, (ÖZDEN, s. 237); "6183 Sayılı Kanun'un 23/1. maddesinde öngörülen anlamda, bir mahsup işleminden söz edebilmek için öncelikle reddi gereken bir kamu alacağının bulunması icap eder... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün temyiz dilekçesinden, söz konusu düzeltme isteminin daha sonra reddedilmiş olduğu anlaşıldığından, yukarıda açıklanan kanun maddesinde öngörülen anlamda reddi icabeden bir kamu alacağının varlığından söz etmeye olanak bulunmamaktadır", Dan. 4. D., E. 1987/5166, K. 1988/1330, 31.3.1988, (ÜNLÜ, s. 251, 252).

³⁶⁸ "İdareye tek yanlı mahsup imkanı tanıyan 6183 Sayılı Kanunun 23. maddesinde, 'Tahsil edilip de kanuni sebeplerde reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur' denilmek suretiyle, bu yetki idareye sadece borçluların 'Muaccel borçları' için tanınmıştır. İnceleme ile yükümlüler aleyhine bulunan matrah farkları üzerinden hesaplanan vergilerin 'muaccel' hale gelebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun

verginin halen vergi mahkemesinde görülmekte olan ve bu nedenle henüz tahakkuk etmemiş borcu ile takas edemez.³⁶⁹ Ancak idareden alacağı olan yükümlülerin bu alacakları kesinlik kazanmışsa, söz konusu muaccel borçlarına verginin vadesi gelmeden önce yapılan takas istemlerinin kabulü gerekir. Yüksek Mahkeme, yükümlülerin muaccel hale gelmiş vergi borçlarının vadeden önce takas edilmesini isteyebileceklerini kabul etmiştir.³⁷⁰ O halde Danıştay nezdinde, alacakların her ikisinin de istenebilir nitelikte olması, takasın şartlarından biri olmakla birlikte, takas için idarenin vergi alacağına ilişkin vadenin beklenmesi şart değildir.

Bir diğer kararda ise, 23. maddeye göre tahsil edilen bir kamu alacağının yükümlülere geri verilebilmesi için gerekenden fazla bir ödeme yapıldığının kanıtlanması, bu fazla ödemenin de reddiyatı yapacak kamu idaresine olan vadesi

20. maddesine göre tarh işleminin yapılması, hesaplanan verginin 21. maddede belirtildiği gibi muhatabına tebliği ve 22. maddeye göre de tahakkuku gerekmektedir. İlgilisine ret ve iadesi gereken bir verginin bulunması, idarenin tarh ve tahakkuk ettirerek tebliğini sağlamadığından henüz ödeme safhasına gelmemiş bir vergi alacağını, iadesi gereken vergiden mahsubu suretiyle tahsiline imkan vermez", Dan. 4. D., E. 1993/546, K. 1993/3379, 30.06.1993, (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Erişim: 01.11.2016, <http://www.lexpera.com.tr/index.aspx>).

³⁶⁹ "... fazla tahsil edilip de iadesi gereken amme alacaklarından istihkak sahibinin borcunun mahsup edilebilmesi için öncelikle borcun kesinleşmiş olması gerektiğinden, yükümlü şirketin İmar Kanununa aykırı hareketinden dolayı...TL para cezası ile cezalandırılmasına ilişkin... tarih ve... Sayılı Belediye Encümen kararının yükümlü şirkete tebliğinden itibaren bir ay beklenilmesi, bir ay içinde ödeme yapılmadığı takdirde müteakiben para cezasının kesinleştiğinden bahisle ödeme emri gönderilmesi gerekirken, bu kurala uyulup uyulmadığı hususu araştırılmadan verilen kararda isabet görülmemiştir", Dan. 9. D, E. 2001/937, K. 2004/687, 27.1.2004, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005, s. 217-220).

³⁷⁰ "İdareden alacaklı olan yükümlü ödeyeceği verginin taksit vadesi gelmeden mahsup isteğinde bulunduğu halde, bu isteğin reddi usulsüzdür", Dan. 7. D., E. 1972/1049, K. 1973/1013, 10.4.1973, (GELEGEN, KARADAĞ, TAMER, s. 560).

gelmiş borçları aşması gerektiği ifade edilmiştir.³⁷¹ Bu gereklilik, 23. maddeye dayandırılmakla birlikte, söz konusu hükümde karşılıklı borçların birbirlerine göre az ya da fazla olmalarına ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Takasa konu olabilecek borçların niteliği ve takasın hukuki sonuçlarından da böyle bir çıkarımda bulunmak mümkün değildir.

Borçların, takas yoluyla sona erdirilmesinde bir sıralama bulunmamakla birlikte, Vergi Dava Daireleri Kurulunca, vergi idaresinden alacaklı olan ancak, hem gecikme zammı hem de vergi borcu bulunan yükümlülerin bu borçlarından öncelikle gecikme zammının; daha sonra vergi aslının takas edilmesi uygun görülmüştür.³⁷² Cezaların öncelikle tahsil edilmesindeki amaç, borçlu durumdaki mükelleflerin mağdur edilmemesi olsa gerektir. Borçlara ilişkin bir sıralama bulunmamakla birlikte, takas işleminin gerçekleştirilmesi veya takas istemlerinin idarece kabul ya da ret biçiminde yanıtlanmasına ilişkin bir süre de öngörülmemiştir. Takas sistemine, idarece olumlu ya da olumsuz bir yanıt verilmeden düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın temyizi sırasında vergi idaresi tarafından takas istemi yerine getirilmiş; bu nedenle de idarenin temyiz istemi reddedilmiştir.³⁷³ Böylece, söz

³⁷¹ Dan. 4. D., E. 1984/82, K. 1988/3435, 27.9.1984, (İSPİR, s. 375, 376; ÜNLÜ, s. 250, 251).

³⁷² Dan. VDDGK, E. 1996/117, K. 1997/449, 24.10.1997, (COŞKUN, s. 259).

³⁷³ "... İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin 30.11.1987 gün ve 1987/729 Sayılı kararının; yükümlünün mahsup isteminin yerine getirilebilmesi için gereken gümrük çıkış beyannameleri ve faturaları eksik olduğu için mahsup isteminin yerine getirilemediği, söz konusu vergilerin tahsili için ödeme emri düzenlenmesinin de yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dairemizin 30.11.1992 gün ve E:1988/3282 sayılı ara kararına vergi dairesince verilen cevapta, yükümlünün iade hakkı bulunan katma değer vergisinden, Ocak ve Nisan 1987 dönemlerine ilişkin katma değer vergisinin mahsubu talebinin yerine getirildiği bildirilmekle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen

konusu kararda takas işleminin dava sürecinde, henüz karar kesinleşmeden de gerçekleştirilebileceği, kabul edilmiş bulunmaktadır.

İdarenin gerekli belgelerin eksik olması sebebiyle takas isteminin yerine getirilemediği iddiası Danıştayca kabul edilmemektedir.³⁷⁴ Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen teminat şartıyla takas edilebilecek durumlara ilişkin bir kararında da takas istemine ilişkin dilekçenin borcun vadesi geçmeden verilmesine rağmen teminatın vadeden sonra gösterilmesinin, kamu alacağının vadesinde ödenmediği anlamına gelmeyeceğine karar verilmiştir.³⁷⁵ Dolayısıyla bazı borç ve alacakların takasına ilişkin teminat şartı getirilmesi dolaylı yoldan reddedilmiştir. Şöyle ki, teminatın eksikliği nedeniyle takas isteminin yerine getirilmemesi doğru bulunmamış ve böylece teminat, takas için yerine getirilmesi gereken bir koşul olarak algılanmamıştır. 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinde belirlenen koşullar dışında, tebliğlerle yaratılan koşulların takasa engel olmayacağı kabul edilmiştir. Esasen, 23. maddeden de teminata ilişkin bir koşulun çıkarılamıyor olması, "teminat yoksa takas da yok" uygulamasını reddetmeyi gerektirmektedir.

iddialar, mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar verildi", Dan. 7. D., E. 1988/3282, K. 1993/1620, 22.4.1993, (YILMAZ Kazım, s. 266, 267).

³⁷⁴ *"Katma değer vergisi iade alacağının gelir vergisi borcuna iade edilmesi isteği ile verilen dilekçeye kimi belgelerin eklenmemiş olmasının, iade alacağının varlığı konusunda uyumsuzluk bulunmaması sebebiyle, mahsup işlemi yapılmasına engel olmayacağı...", Dan. 3. D., E. 1994/2322, K. 1994/4265, 26.9.1995, (CANDAN, AATUHK, s. 140).*

³⁷⁵ *"Katma değer vergisi iade alacağının gelir vergisi borcuna mahsubuna ilişkin dilekçenin süresinde verilmesine karşın, teminatın bu süreden sonra gösterilmesinin, kamu alacağının vadesinde ödenmediği anlamına gelmeyeceği...", Dan. 3. D., E. 1994/2322, K. 1994/4265, 29.6.1995, (CANDAN, AATUHK, s. 140).*

Takasın ödemenin sonuçlarını doğurması, yargı organları tarafından da ifade edilmiş ve takas yoluyla ödemenin de bir ödeme biçimi olduğu ve kamu alacağının takas isteminin yapıldığı tarihte ödenmiş sayılacağı³⁷⁶ kabul edilmiştir. Bu bakımdan vade geçtikten sonra yapılan takas istemlerinin, ödeme emirlerine karşı yapılabilecek üç itiraz nedeninden "böyle bir borcum yoktur" ya da "borcumu kısmen ödedim" iddiaları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Benzer şekilde, Danıştayca "pişmanlık dilekçesiyle verilen bir vergi borcu için takas isteminde bulunulduğunda, pişmanlık dilekçesinin kabulü için gerekli olan 'borcun ödenmesi' koşulunun yerine getirilmesine gerek yoktur" denilmektedir.³⁷⁷

II. OLMASI GEREKEN HUKUK BAKIMINDAN TAKAS KURUMU

A. TAKAS SİSTEMİNİN ELEKTRONİK ORTAMA AKTARILMASI

Bilişim teknolojilerinin gelişimiyle elektronik ortamda arz edilen kamu hizmetleri arasında vergilendirmeye ilişkin hizmetler, ilk sıralarda yer almaktadır.³⁷⁸ Vergilerin internet ve bilgisayar teknolojilerinin³⁷⁹ alt yapılarından yararlanılarak

³⁷⁶ Dan. 3. D., E. 1992/880, K. 1992/3999, 23.12.1992.

³⁷⁷ Dan. 4. D., E. 1968/4834, K. 1970/3778, 24.6.1970, (GELEGEN, KARADAĞ, TAMER, s. 560).

³⁷⁸ Bkz. **TORRES** Lourdes, **PINA** Vicente, **ACERETE** Basilio, "E-Government Developments On Delivering Public Services Among EU Cities", Government Information Quarterly, C. 22, S. 2, 2005, s. 217.

³⁷⁹ Birbirinden bağımsız iletişim ve bilgisayar sistemlerinin birleşerek tek bir "ağların ağı"nı oluşturduğu ve bunun içerisinde internetten başka araçların da olduğu ifade edilmektedir. Ayrıntılar için bkz. **AKÇAOĞLU** Ertuğrul, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Ulusal ve Uluslararası Perspektiften, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012, s. 20-26.

toplanmasını ifade eden *e-vergilendirme*³⁸⁰; *e-beyanname* ve *e-vergi ödeme* olmak üzere başlıca iki biçimde ortaya çıkmakla birlikte³⁸¹, bazı işlemler ve şekli ödevleri de içermektedir.³⁸² Gümrük vergileri, sosyal güvenlik ödemeleri, beyanname verilmesi zorunlu olan ve olmayan vergiler elektronik ortamda ödenebilmektedir.³⁸³

³⁸⁰ İnternete bağlı bilgisayarlar, çevrimiçi haberleşme araçları veya vergi dairesine gitmeyi gerektirmeyen diğer iletişim araçlarıyla vergi ödevlerini, verginin tahakkuk ve tahsilini sağlayan bir e-devlet uygulaması olarak da tanımlanmaktadır. **TURAN** Aykut Hamit, **ÖZGEN** Ferhat Başkan, "Türkiye'de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Değerlendirme", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C. 10, S. 1, 2009, s. 135.

³⁸¹ **ÖZGEN** Ferhat B., "İnternet-Bilgisayar Teknolojilerinin Önemi ve Türkiye'de E-Vergilendirme Sistemi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 21, Ağustos 2001, s. 201.

³⁸² Türk vergi sisteminde 1998 yılında Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile başlayan e-vergilendirme hizmetleri, internet vergi dairesini de kapsayan VEDOP-2 ve VEDOP-3 ile devam etmiş ve e-beyanname, kurumsal elektronik yazışma sistemi (KEYS), e-tebligat uygulamaları, e-haciz, KDV iadelerinin risk analizi, e-defter, e-fatura, e-arşiv, e-bilet, e-mukteza, önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi (gayrimenkul bilgi sistemi) gibi hizmetleri içerir bir aşamaya gelmiştir. **ŞAHİN ORKUNOĞLU** Işıl Fulya, "Elektronik Vergilendirme (E-Vergilendirme)", *Vergi Sorunları*, S. 334, Temmuz 2016, s. 145.

³⁸³ Günümüzde internet vergi dairesinde; veraset ve intikal vergisi hariç, otomasyonlu vergi dairelerinin sorumluluğundaki diğer merkezi vergilerin beyannameleri, elektronik olarak alınabilmekte ve 2006'dan beri vergi dairesine veya bankaya hiç gitmeden internet yardımıyla ödenebilmektedir. İnternet üzerinden ödenemeyen vergiler sadece şunlardır: Vadesi geçmiş vergi borçları, veraset ve intikal vergisi, Tapu harcı, yurt dışı çıkış harcı, esnaf sicil harcı, ticaret sicil harcı, geçiş ücreti ve idari para cezası, karayolları taşıma kanunu idari para cezası. Vadesi geçmiş vergi borçlar hariç diğerleri için bizzat bankaya giderek ödeme mümkündür. Vadesi geçmiş vergi borçları, sadece vergi dairesine ödenebilir. Fakat, vadesi geçmiş olsa dahi, motorlu taşıtlar vergisi, vadesinin rastladığı yılın sonuna kadar, bankalara ödenebilmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergimi Kolayca Nasıl Öderim?" Broşürü, 2007, s. 9, 10, 12, 20, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergimi_kolayca_nasil_oderim.pdf,

Yerel düzeydeki vergi ve kamu alacakları için e-vergileme ise henüz yaygın bir kullanıma ulaşmamıştır.³⁸⁴ Bu bakımdan e-tahsilat, tüm kamu alacaklarını kapsamadığı gibi, ödeme ve haciz gibi tahsil sürecinin belirli aşamalarına ilişkindir. Vergi yönetiminin internetten faydalanarak yerine getirilmesi³⁸⁵ olarak tanımlanan *elektronik vergi yönetimi (ETA)* ise, vergilendirme sürecinin topyekün elektronik ortama aktarılmasını³⁸⁶ ifade etmektedir.

Tahsil sürecinde bir ödeme yöntemi olarak da kabul edilen takasın elektronik ortama aktarılması bakımından halihazırdaki durum; mahsuben iade olarak adlandırılan işleme ilişkin bazı belgelerin elektronik ortamda alınmasından ibarettir. 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³⁸⁷ ile takas yoluyla veya nakden iadeye ilişkin taleplerin internet vergi dairesi üzerinden standart dilekçeler

Erişim: 25.10.2016); Ayrıca internet vergi dairelerinin mevcut uygulamalarından sonra 30/01/2003 tarihli, 25009 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile internetten vergi bildirim alımı uygulaması oluşturulmuştur. Bu uygulama ile mükelleflerin tebliğde yer alan mal ve teslimlerle ilgili Özel Tüketim Vergisi bildirimlerini internetten gönderebilmeleri imkanı sağlanmıştır. Ayrıntılar için bkz. **ÖZ** Semih, "İnternet Vergi Dairesi Uygulamasında Yeni Bir Adım: İnternetten Vergi Bildirim Alımı", *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2003, Yıl: 11, S. 123, s. 34-38.

³⁸⁴ Bkz. ÖZGEN, s. 202-207.

³⁸⁵ IRS Unveils Strategic Plan for Electronic Tax Administration, 03.12.1998, <http://www.unclefed.com/Tax-News/1998/nr98-72.html>, Erişim: 25.10.2016).

³⁸⁶ Elektronik vergi sistemi denilebilecek bu mekanizmada merkezi bir *vergi veri tabanı* oluşturularak, mükelleflerin yaptığı her türlü harcama ve ülke çapındaki her türlü gelir hareketinin bu veri tabanına kaydedilmesi esası benimsenir. **ÖZ** Ersan, **AKDEMİR** Tekin, "Elektronik Devlet Ve Vergi Yönetimi-I", *Vergi Sorunları*, S. 187, Nisan 2004, s. 137.

³⁸⁷ 10.10.2013 Tarihli, 28791 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kullanılarak yapılması zorunluluğu getirilmiştir.³⁸⁸ Bu bağlamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddeleri esas alınarak, *"gelir ve kurumlar vergisi iade taleplerinde bazı bilgi ve belgelerin elektronik ortamda alınması hakkında"* 99 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri³⁸⁹ yayımlanmıştır. Buna göre söz konusu kanun hükümleri çerçevesinde geçici vergi ve tevkif yoluyla kesilen vergilerden kaynaklanan iade istemlerinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen belgeler, elektronik ortamda alınacaktır.

İşleme esas alınacak belgelerin elektronik yolla idareye ulaştırılması, takasın elektronik ortamda gerçekleştirilmesi anlamına gelmemekte³⁹⁰; bunun yalnızca bir aşamasını ifade etmektedir. E-vergilemeye ilişkin çalışmalar bağlamında tahsil aşamasının elektronik ortama aktarılması yönünde bir iradenin varlığı açık olmakla birlikte, tam bir otomasyona henüz ulaşılmamıştır. Bir ödeme biçimi olarak ve kamu alacaklarını koruma işlevi de olan takasın, bütün olarak elektronik ortama aktarılması, tıkanık takas sisteminin uygulanır ve işlevsel hale gelmesi bakımından önemlidir. *Elektronik takas (e-takas)* şeklinde anılabilecek bu sistem, kuşkusuz

³⁸⁸ Söz konusu düzenlemeler VUK Genel Tebliği'nde yer almasına rağmen, burada yapılan tespitlerin AATUHK bakımından da geçerli olduğu düşünülmektedir.

³⁸⁹ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2016 Tarihli GVK-99/2016-1 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri; Başkanlıkça hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) ile mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak gelir-kurumlar vergileri iadelerine yönelik kontrol ve analizlerin elektronik ortamda yapılarak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulacağı ifade edilmiştir.

³⁹⁰ İlgili sirkülerde, iade talebine ilişkin elektronik ortamda alınması uygun görülen liste veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerektiği belirtilerek, iadelere ilişkin tüm belgelerin elektronik ortamda alınmadığı hatırlatılmıştır. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2016 Tarihli GVK-99/2016-1 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri, "Diğer Hususlar/3.1".

AATUHK'a eklenecek bir hükümle usul ve esaslar hususunda Maliye Bakanlığı'na verilecek yetki çerçevesinde düzenlenmemelidir. Elektronik takasa AATUHK'un takas hükmünde yer verilmesiyle birlikte bu sistemin içeriği, ayrı bir yasa veya kamu alacaklarını koruyan yöntemlerin ya da tümünden tahsil sürecinin elektronik ortama aktarılmasına ilişkin bir yasa ile hüküm altına alınmalıdır. Aksi halde, yukarıda çokça eleştirilen düzenleyici işlemlerle yeni kurallar getirilmesi durumuna yol açılacaktır.³⁹¹ Bu nedenle Anayasal açıdan elektronik takasın Türk hukuk düzenine katılması için mutlaka bir yasanın gerektiği sonucuna varmak mümkündür.

B. E-HACİZ UYGULAMASINA BENZER BİR ŞEKİLDE E-TAKAS SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

6183 Sayılı Kanun'un 62. maddesine eklenen hükme ve 79. maddeye dayanılarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen e-haciz yöntemiyle³⁹²

³⁹¹ YALTI, e-belge ve -imza hususunda VUK mükerrer madde 257/3'te, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye ilişkin şu tespitlere yer vermiştir: “*elektronik ortamın getirdiği sistemin hukuk düzenine katılması idari düzenlemelerle değil, yasa ile gerçekleştirilmek durumundadır. E-imza ve bu ortamda yaratılan belgeye hukukilik tanınması meselesi, sadece vergi hukukunun değil bütün hukuk düzeninin sorunudur. Dolayısıyla bir sistem sorunudur ve haklar, borçlar, hukuki işlemlerin geçerliliği ve ispat konularını kapsayan bir konuyu düzenleme altına almak anayasal açıdan yasama yetkisinin kapsamına girer. Vergi hukuku bakımından verginin yasallığı ilkesi de bunu ayrıca zorunlu kılar, çünkü söz konusu ilke sadece maddi anlamda vergi yükümünü değil, şekli yükümlülükleri de kapsar*”, YALTI Billur, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", Vergi Sorunları Dergisi, S. 152, Mayıs 2002, s. 163; E-belge ve e-imzanın hukukileştirilmesi sürecinde yazarın yaptığı tespitlerin, içeriğin belirlenmesinin idareye bırakılması noktasında benzer yöntem izlendiği takdirde, e-takas açısından da geçerli olacağı düşünülmektedir.

³⁹² Tahsilat Genel Tebliği Sıra No:1, Seri: A, 30.06.2007, 26568 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vadesi geçmiş vergi borçları olan mükelleflerin banka hesapları ve üçüncü kişilerdeki alacakları elektronik ortamda haczedilebilmektedir. İçerik ve kapsamının yasayla belirlenmemesi³⁹³ yanında, mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliğindeki elektronik haciz, zaman zaman alacak tutarını içeren ödeme emri tebliğ edilmeden haciz işlemlerine başlanması ve borcun tutarını aşsa da haciz bildirilerinde alacak tutarı belirlenmediği için³⁹⁴ bankada yer alan paraların tamamına ve gelecekte hesaba yatacak paralara blokaj konulması bakımından uygulama noktasında da oldukça problemlidir. Ancak, mükellefin sahip olduğu haklar ve anayasal ilkeler bir yana bırakılmadan oluşturulacak bir sistemde elektronik haciz, kamu alacaklarının hızlı tahsili bakımından idareye ve mükellefe sağlayacağı pratik yararlar noktasında takas için de örnek oluşturabilir.

Elektronik hacizde olduğu gibi tek tek vergi dairelerinin otomasyonuna bağlı olmaksızın kurulacak genel bir elektronik sistemde idarenin muhatabın istemine bağlı olmaksızın resen takası gerçekleştirme imkanı bulunmalıdır. Bir başka deyişle

³⁹³ Söz konusu hükümlerde, elektronik hacizden bahsedilmeyerek Maliye Bakanlığı'na hacze konu olacak malları tespit etmek bakımından bir yetki tanınması ve bu malların ne şekilde haczedileceğine ilişkin hiçbir belirleme yapılmamasını, idarenin kanundan aldığı yetki çerçevesinde düzenleyici işlem yapabilmesi noktasında herhangi bir yere konumlandırmak mümkün değildir. Şöyle ki, bu durum bir konunun ismen ve şeklen kanunda düzenlenerek içerik ve kapsamının belirlenmesinin münhasıran Maliye Bakanlığı'na bırakılması şeklindeki kemikleşmiş yetki problemini dahi aşmaktadır. Bu bakımdan esasında vergilerin kanuniliği ilkesine uygunluk bakımından tartışmaya açık olan 62. maddede Bakanlık'a verilen yetkinin ve üçüncü kişilerdeki hacze ilişkin 79. maddenin buradaki düzenlemelerle açıklanması mümkün olmayan bir konuda dayanak gösterilmesi; düzenleyici işlemlerin yasaya dayanması, kısaca yasal idare ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

³⁹⁴ Danıştay tarafından verilen bir kararda, haciz bildirilerinde alacak miktarının saptanmasının zorunlu olduğuna karar verilerek idarece yapılan haciz bildirisi işlemi iptal edilmiştir. Bkz. Dan. 9. D., E. 2005/5079, K. 2007/2349, 20.06.2007.

vergilendirmeye ilişkin elektronik ortamda yer alan diğer uygulamalarla bağlantılı kılınacak³⁹⁵ bir elektronik takas sisteminin geliştirilmesi, idareden olan alacağın kesinleştirilmesiyle kendiliğinden gerçekleşmelidir. Elektronik tebligatla³⁹⁶ mükellefin iade edilecek alacaklar bakımından bilgilendirmesi yapılabilir ve süresinde yapacağı başvuru ile bu alacak, elektronik ortamda kesinleştirilebilir. Bu noktada iade alacaklarıyla birlikte kamudan olan tüm alacakların, kesinleşip hak sahiplerine ödenebilir aşamaya geldiğinde, özel hukuktaki takas odalarına³⁹⁷ benzer bir sistem yaratılarak bu sisteme aktarılması önerilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurumlar arasında takası koordine edecek, "*Kamu Alacaklarının*

³⁹⁵ Örneğin; elektronik ortamda düzenlenmesi gereken fatura ve defterlerin elle tutulması durumunda, fatura düzenlenmemiş ve defter tutulmamış sayılmakta ve bu nedenle defter ve belgeler geçersiz olmaktadır. Birbirleriyle bağlantılı olarak e-fatura sistemine geçmeyen işletmeler, e-defter sistemine de geçmemiş durumdadır. E-takas uygulamasının da bu sistemlere ve e-ödeme sistemine bağlantılı kılınması ve tek vergi kimlik numarasıyla bu işlemlerin gerçekleştirilmesi mümkündür.

³⁹⁶ Elektronik tebligatın, VUK'ta belirlenen diğer tebliğ usullerinin hukuki işlevlerini karşılayıp karşılamadığı ve düzenleme alanının tamamen Maliye Bakanlığı'na bırakılmasına ilişkin değerlendirmeler için bkz. **SOLAK AKMAN** İnci, "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", Ankara Barosu Dergisi, 2016, S. 2, s. 267-282.

³⁹⁷ Takas odalarının hukuki altyapısını ilgili yönetmelik oluşturmaktadır. Bankalarda veya diğer finansal kuruluşlarda bulunan çekler gibi ödeme araçlarından doğan borç ve alacakların nakit para kullanılmadan fiziki olarak veya elektronik ortamda takas edilerek sonlandırılması amacıyla Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın gözetimi altında, merkezi Ankara'da olmak üzere özel hukuk hükümlerine tabi, "Bankalararası Takas Odaları Merkezi" adıyla bir tüzel kişilik kurulmuştur. Bu kapsamda Bankalararası Takas Odaları Merkezi Yönetim Kurulunca ekonomik faaliyetlerin ve bankacılık işlemlerinin yoğun olduğu yerlerde bankalar arası takas odalarının kurulmasına karar verileceği belirtilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Bankalararası Takas Odaları Merkezi Yönetmeliği, m. 1 ve m. 10).

Tahsilinde Takas Odaları/Birimi" şeklinde adlandırılabilir bir birim ile kesinleştirilmiş ya da kesinleşen tüm alacaklar, böylece bir havuzda toplanacaktır. Tüm mükellefler, vergi kimlik numaralarıyla erişebileceği bu sistemde kamudan hak sahibi oldukları bir alacakları olup olmadığını öğrenebileceklerdir. Kamudan alacağı olduğunu öğrenen mükellefler, ödeme ve tahsilat sistemiyle de bağlantılı olan takas odalarında bu alacaklarının istenebilir borçlarıyla takasını, istenebilir borçlarının olmaması halinde de nakit olarak alacaklarına kavuşmayı talep edebileceklerdir. Vade sonunda ödenmeyen kamu borçları için de idare ödeme emri düzenlemeden önce, bu sistem üzerinden borçluların kendilerinden herhangi bir alacağının olup olmadığını kontrol edebilecektir. Vergi idaresi, borcunu vade sonunda ödemeyen borçluların kamudan alacaklı olması durumunda bu borçları takas edecek ve hala alacağı bulunuyorsa, takas sonrasında kalan tutar üzerinden ödeme emri düzenleyip, e-haciz işlemlerini başlatabilecektir.³⁹⁸ E-haciz sırasında kamudan alacağı kesinleşen ve takas odaları sistemine aktarılan borçlu, takas talebinde bulunarak kamudan olan alacağı oranında haczin kaldırılmasını isteyebilmelidir.

Bu noktada elektronik takasın otomatik olup olmayacağını belirlemek gerekir. Esasında AATUHK'un 23. maddesinde yer alan bağlı yetki, takası otomatik hale getirmemekte; idarenin alacak ve borçlara ilişkin gerekli koşulların oluşup oluşmadığını değerlendirme yetkisini ortadan kaldırmamaktadır. Bu değerlendirme yetkisinin elektronik ortamda gerçekleşecek yeni takas sistemi için ortadan kaldırılabilirliği düşüncesi, mümkün görünmemektedir. Hem idarenin hem de

³⁹⁸ Takas talebinde bulunan veya vergi dairesinden alacaklı gözüken mükelleflerin banka hesaplarına e-haciz kapsamında blokaj konulmaması gerektiği ifade edilmiştir. **AY Hakan, ALPASLAN Mustafa, KAYA Eda**, Vergi Uygulamalarında E-Tebligat ve E-Haciz, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s. 34, 49, 51.

mükelleflerin alacaklarına kavuşmaları ve borçlarını en kısa yoldan ödemeleri açısından büyük kolaylıklar sağlayacak otomatik takasın vergi hukukunda benimsenmemesi, ait olduğu hukuk dalının niteliğinden kaynaklanıyor olsa gerektir. Akçalı ilişkilerde devletle bireyin karşı karşıya gelmesinden doğan vergi ilişkisinde idare, vergi alma konusunda bir bağlı yetkiyle donatılmıştır. *Bu ilişkide taraflar eşit konumda değildir, özel hukuktaki gibi yatay ilişkiler değil, dikey hukuki ilişkiler söz konusudur.* Vergilendirme işlemlerinde devlet, otoritesini kullanmaktadır.³⁹⁹ Elektronik ortamda e-ödeme sistemine benzer şekilde mükelleflerin tek taraflı takasına imkan veren bir otomatik takas düzenlemesinin ise, özel hukukta eşitler arasındaki alacak ve borç ilişkilerine yönelik takas beyanının tek taraflı hüküm ve sonuç doğurmasından bir farkı yoktur. Bu bakımdan otomatik takas, vergi hukukunun kamu hukuku dalı olma niteliğiyle bağdaşmamakta; idarenin hukuka uygun işlemler tesis etmesi açısından çekinceler yaratmaktadır. Bağlı yetkide dahi, idarenin harekete geçeceği makul zamanı belirleme ve idari işlemin sebep unsurunun mevcut olup olmadığı hususunda⁴⁰⁰ takdir hakkının bulunduğu ifade edilmektedir.⁴⁰¹ Dolayısıyla otomatik takas, idarenin sebep unsuruna yönelik araştırma yükümlülüğü ve değerlendirme yetkisini elinden almaktadır. Bu nedenle takas odaları gibi bir ara yüz oluşturularak işlemi idarenin tesis etmesi, idare hukuku ve vergilendirme ilişkileri bakımından doğru görünmektedir.

Yukarıda eleştirilen vergi incelemesi koşuluna tabi tutulan alacaklar ise farklı değerlendirilebilir. Şöyle ki, fazla ve yersiz tahsil edilenlerin iadesi bakımından

³⁹⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 2, 3.

⁴⁰⁰ GÖZLER, s. 354.

⁴⁰¹ Bkz. **KAYA** Cemil, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2011, s. 90, 91.

inceleme geçiren mükellef alacakları, bu inceleme sonucunda kesinleşmektedir. Hem idare hem de mükellef için bir zaman kaybı yaratan inceleme sonrasında bir de takas istemi, kabulü ve gerçekleştirilmesi ya da idarenin takası kendiliğinden gerçekleştirmesi için beklenilmesi makul görünmemektedir. Ayrıca, takas için gerekli koşulların oluşması ya da bu koşulların varlığının tespiti bakımından bir yarar da sağlamamaktadır. Çünkü incelemeyle birlikte idare, bu koşulların varlığını tespit edecek imkana ve genel olarak mükelleflerin alacak ve borçlarına yönelik değerlendirmelerde bulunma olanağına sahip olmaktadır. Kamudan olan alacaklar, önerilen takas odalarına ise inceleme sonrasında aktarılacaktır. Bu bakımdan e-takas sisteminde yalnızca inceleme geçiren alacaklar için otomatik takas seçeneğinin de bulunması önerilmektedir. Söz konusu alacaklar, vergi idaresi tarafından takas odaları sisteminde "inceleme geçiren alacaklar" şeklinde ayrı bir kısma aktarılmalı ve mükellefler tarafından otomatik olarak takas edilebilmelidir. Aksi takdirde, mevcut usuldeki teminat ve inceleme koşuluna bağlı takaslardaki kadar olmasa da uzun zaman alacak takas işlemleri, mükellef ve idarenin çıkarlarını dengelemeyen bir takas sistemi yaratacaktır.

Elektronik takasta, mevcut durumdan farklı olarak takas isteminin ve tüm belgelerin ispat niteliğinin zayıf olmaması bakımından güvenli e-imzalı olarak elektronik ortamda alınması, elektronik ortamda yapılmayan takas istemlerinin hiç yapılmamış sayılması mümkündür. E-haciz ve e-defterde olduğu gibi gönüllülük esası yerine zorunluluk temelinde uygulamaya konulan e-takas, sistemin yerleşmesi bakımından kolaylık sağlayacaktır.⁴⁰² Elektronik takasın gönüllülük esasında

⁴⁰² Bu noktada teknik altyapının sağlam bir şekilde kurularak mükelleflerin yaşayabilecekleri problemlere çözüm getirebilir bir yetkinliğe sahip olunması, sistemin

tutulmayıp zorunlu hale getirilmesi ise, teknik donanımı olmayan ilgililerin katılımını engelleyecektir. Elektronik vergi yönetimi çerçevesinde yazılı iletişimi dışarda tutmak makul görünebilir ancak Anayasaya aykırı bir durum oluşturmaktadır.⁴⁰³ Bu nedenle, zorunluluk esasının işlevsel olabileceği düşünülmekle birlikte, takasa ilişkin yazılı istemlerin/dilekçelerin idari makamlarca kabulü yolunun açık tutulması önerilmektedir.

E-takas sisteminde, takas odalarında mükellefin kendisinden olan alacağının kesinleştiğini tespit eden idare, takas edebileceği istenebilir borç bulunmamaktaysa, iadeyi elektronik ortamda mükellefin hesabına aktarmalıdır. Bu tutum, hem takasın niteliğine ve düzenlendiği kanun hükmüne uygun olacak; hem de sistemin işlenirliğine katkı sağlayacaktır. Mevcut uygulamada genellikle katma değer vergisinde sahte faturayla yaratılan yüksek tutarlardaki iade istemleri sebebiyle vergi idaresi çoğunlukla nakden iade yapmak istememekte; bunun sonucunda takas sonrasında kalan tutarı elinde tutmakta, bazı durumlarda ise takas dahi yapmayarak iadeyi gerçekleştirilmemekte ve bu durum, sistemi tıkanık hale getirmektedir.

Söz konusu risk bağımsız bir problem olmakla birlikte, takas etmeme yönündeki bir tutumla değil; daha etkili bir denetimle aşılabılır. Bu amaçla Elektronik Vergi Denetimi, iadenin takas istemiyle gerçekleştirilmesinden iadenin

dikkatli bir şekilde uygulanması, idarenin bir taraftan alacaklarını tahsil ederken diğer taraftan mükellefleri mağdur etmemesi açısından önemlidir.

⁴⁰³ Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrasında idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmektedir. Bu düzenlemeyle dolaylı biçimde de olsa, idari işlemlerde *yazılılık* esasının kabul edildiği ifade edilmektedir. TAN Turgut, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, B. 3, Ankara 2014, s. 253; Elektronik ortamda verilen beyanların yazılılık ilkesini ne ölçüde karşılayacağı ise tartışmaya açıktır. Ayrıca söz konusu durum, Anayasa'nın 40. maddesinde belirtilen yetkili makamlara başvuru imkanının sağlanması hakkını da kısıtlamaktadır.

yapılmasına kadar tüm değerlendirme sürecinin analizine imkan veren KDV risk analizi⁴⁰⁴ uygulamaları geliştirilmiştir. Elektronik vergilemeye ilişkin bir çalışmada da "sahte fatura kullanımının elektronik ortamda tespit edilebilir hale gelmesi", VEDOP'un Gelir İdaresi'ne sağladığı faydalardan biri olarak belirtilmiştir.⁴⁰⁵ Bu bakımdan vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ve buna bağlı kılınacak e-takas sistemi, sahte fatura ihtimaline karşılık vergi dairelerinin yüksek tutarlı iadeleri takas yoluyla da olsa gerçekleştirmeme yönündeki yasaya

⁴⁰⁴ Söz konusu uygulamanın da hukuki bakımdan problemlili olan noktaları bulunmaktadır: *"KDV İndirim hakkının sınırlandırılması konusunda ulusal yargıçlar, kanunsuz fişleme yapılamayacağını, indirim hakkının reddini gerektiren olay ve koşullar bakımından, gerçeğin, tedarik zincirinin her safhasında ve alım-satım işlemlerinin her ikisini de içerecek şekilde iki yönlü olarak ortaya konulması gerektiğini, tedarik zincirinin safhaları arasındaki ilişki ve buna bağlı sonuçlar için vergi mükellefinin hukuka aykırı işlemlerle irtibatlı bulunması gerektiğini ve varsayım ve genellemeye dayalı işlem yapılamayacağını ortaya koymuştur. AB yargıçları da, AB içinde gerçekleştirilen KDV kaçakçılığı işlemlerinde, KDV Yönergesi bakımından, tedarik zincirinde yer alan mükellefler arasındaki ilişki ve buna bağlı olarak KDV indirim hakkının reddini, ancak söz konusu mükelleflerin kaçakçılığı bilmesi veya bilecek durumda olması koşulu altında uygun bulmuştur. İHAM yargıçları ise, indirim hakkının reddini mülkiyet hakkına bir müdahale olarak değerlendirmiş, bu müdahalenin meşruiyetini "orantılılık" kriterine bağlayarak, mükellef hakkında suiistimale doğrudan karıştıklarına veya bu konuda bilgilerinin bulunduğu dair herhangi bir belirti olmaksızın uygulanan düzenlemeleri orantısız ve aşırı bulmuştur. O halde, KDV risk analizi sistemi uygulamasının asgarileri bunlardır ve analize bağlı uygulamalar ancak bu koşullar altında meşru kabul edilebilir", (YALTI Billur, "Kod Listeleri'nden "KDV İadesi Risk Analizi'ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler", Vergi Sorunları Dergisi, S. 258, Mart 2010, s. 40).*

⁴⁰⁵ **GERÇEK Adnan, DEMİRBAŞ Tolga, GİRAY Filiz, YÜCE Mehmet, OĞUZLAR Ayşe**, "Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması", Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2012, C. 31, S. 1, s. 66.

aykırı tutumuna bir çözüm oluşturabilir. Bununla birlikte 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴⁰⁶ ile bazı mükellef grupları için zorunlu hale getirilen e-fatura uygulamasının yasal düzenlemesi yapılarak, tüm mükellefler arasında kullanımının sağlanması söz konusu sorunun çözümüne katkı sağlayabilir.

Elektronik takas sisteminin doğurabileceği sakıncalar hususunda ise ilk olarak, güvenilirlikten bahsetmek gerekir. İdarenin ve mükellefin bilgilerine yetkisiz kişilerce erişilmesi riski, vergi mahremiyeti bakımından önemli bir problemdir. Bu nedenle elektronik ortamda gerçekleştirilecek takas işleminin, en azından klasik idari işlemin sağladığı güvenliği yakalaması gerekir. Elektronik idari işlemlerin yerine getirilmesi en zor olan fonksiyonunun güvenilirlik olduğu ifade edilmiştir. Güvenilirlik ise; kullanıcıyı tanıma, yapılan işleme onay verilmesi, bilgilerin üçüncü kişilerin müdahalesine karşı korunması, gizlilik, güvenlik gibi kriterlerden oluşmaktadır.⁴⁰⁷ Bu kriterleri sağlamak için önemli bir güvenilirlik aracı olduğu belirtilen e-imza; bunun yanında simetrik ve asimetrik şifreleme, giriş kontrolü, password, kimlik tespiti, kullanıcıların sesi, parmak izi, yüzü, göz retinası gibi çeşitli tanıma ve kontrol yöntemleri de kullanılabilir.⁴⁰⁸ E-imzayla birlikte bu yöntemlerin de uygulanacağı bir erişim biçimi, takas sisteminin güvenilirliğine katkı sağlayacaktır. Bu noktada takas isteminde bulanabilecek süjelerin oldukça çeşitli olması ve bunların her birine takas isteminde bulunma imkanının söz konusu sistem üzerinde nasıl verileceği sorunundan söz etmek gerekir. Mükelleflerin vergi kimlik

⁴⁰⁶ 14.12.2012 Tarihli ve 28497 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰⁷ **KESER BERBER** Leyla, İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 37.

⁴⁰⁸ **EREN** Hayrettin, E-Dönüşüm Sürecinde İdari İşlemler, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 138.

numaralarıyla ulaşabileceği sisteme mirasçılarının, kanuni temsilcilerinin, iflas idaresi ve vergi sorumlularının da bu yolla ulaşması vergi idarelerine karşı sorumlu olmaları bakımından mümkün olmakla birlikte alacaklıların ve iradi temsilcilerin sisteme entegre edilebilmesi açısından önemli sorunların çıkacağı açıktır.

İkinci olarak; elektronik belgelerin uzun süre muhafaza edilmesinde ortaya çıkacak problemlere değinmek gerekir. Takas istemlerinde de istenebilecek bir takım belgelerin elektronik ortamda kaydedilmesi, uzun süre sağlıklı ve korunaklı biçimde tutulabilmesi ve denetlenebilmesi kağıt belgelere göre oldukça zor ve karmaşıktır. İdareye aktarma veya değiştirme sırasında orijinal formatın bozulması, bilgi taşıyıcıların ilgili belgeyi bütünlüğü zarar görmeden koruyabilmesi için çok hızlı gelişen yeni teknolojinin takip edilmesi gerekliliği gibi durumlar, elektronik belgelerin fiziki olarak uzun zaman saklanabilmesinin önünde çıkacak sorunlardır. Elektronik aletlerin bozulmaya karşı daha duyarlı olması, bazı matematiksel ve dijital özellikleri dolayısıyla belgelerin içinde bulundurdıkları bilgilerin korunmasının zorluk arz etmesi nedeniyle kağıt belgelerin aksine elektronik olarak imzalanmış belgeler, zamanla ispat değerini kaybetmektedir. Ancak bu sorunların teknik sorunlar olup, e-arşivleme sistemiyle aşılabilesinin mümkün olduğu ancak dönüşümün hukuki altyapısının zayıf olduğu ifade edilmektedir.⁴⁰⁹ Bu noktada hangi belgelerin elektronik olarak kaydedileceği, nasıl ve ne kadar süre korunacağı ne zaman silineceği gibi konuların elektronik işlemlere ilişkin genel bir kanunla düzenlenmesinin, hukukileştirme sürecinde önem taşıdığı düşünülmektedir.

İdarenin elektronik ortamda yapacağı takas işleminin hukuki açıdan nereye oturtulacağı da fiili durumda mevcut olan elektronik idari işlemlerin

⁴⁰⁹ KESER BERBER, s. 208, 209.

hukukileştirilmesi sürecinde bir başka sorunlu nokta oluşturacaktır. İdarede yeni iletişim teknolojilerinin kullanılması gerektiği savlanmakla birlikte klasik idari işlem teorisinin yeni gelişmeler çerçevesinde ele alınması, bir ihtiyaç haline gelmiştir. Öncelikle elektronik takastan beklenen sonuçların ortaya çıkması için kağıt üzerindeki belgelerin doğurduğu sonuçların ve sahip oldukları fonksiyonların, elektronik belgeler için de gerçekleşmesi sağlanmalıdır. Örneğin; elektronik takas isteminin idarece yanıtı bırakılması durumunda, zımni red işlemine karşı açılacak davada, elektronik ortamda gönderilen takas istem ve belgelerinin işlevi ne olacaktır? Bu belgelere dayanılarak istemin gerçekleştirildiği kanıtlanabilecek, geciken iade alacağına ilişkin iade faizi istenebilecek; hatta idarenin takas istemini yanıtı bırakıp ödeme emri düzenlemesi ve e-haciz yoluna gitmesi durumunda, idarenin sorumluluğu iddiasında bulunulabilecek midir? Bu sorunun aşılması bakımından elektronik idari işlemlerle ilgili genel bir kanun ihtiyacı yanında, elektronik takasın kapsamı, koşulları, bu hükümden kimlerin yararlanabileceğine ilişkin düzenlemelerin özel hüküm niteliğinde olacak kanuni düzenlemeyle belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesine ilişkin sunulan değişiklik önerisine aşağıda yer verilmiştir.

Elektronik takas sistemine geçilmesinin ortaya çıkarabileceği teknik sakıncaların yanında bu sistemde tüm kamu kurumlarının alacak ve borçlarının takasına imkan verilmesi bütçe tekniği açısından bazı sorunlar yaratabilecektir. Şöyle ki, genel bütçe dışında yönetilen ve giderleri kendi özel gelirleri ile (ve genel bütçe ödenekleriyle) karşılanan⁴¹⁰ kamu kurumlarına ait alacakların genel bütçeye dahil başka bir kurumun borcuyla takas edilmesi, hem genel bütçe hem de söz konusu

⁴¹⁰ AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi Gazi Kitabevi, Ankara 1997, B. 6, s. 314.

kurumların özel bütçeleri arasında kurulmuş dengeyi bozabilecektir. Bu açıdan ilk aşamada, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulacak takas odaları sistemi içerisinde yalnızca genel bütçeye dahil kurumların alacak ve borçları takas edilebilir. Bununla birlikte sistemin yerleşmesi bakımından 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde öncelikle genel ve özel bütçeli kurumlar şeklinde bir ayırım yapılması; bunlar dışında kalan mahalli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ayrı başlıklarda ele alınarak her bir başlığa dahil olan kamu kurumlarının alacak ve borçlarının kendi aralarında takas edilmesi önerilmektedir. Buna göre örneğin; iki farklı belediyeye ait alacak ve borç, takas edilebilecek ancak belediyeye ait bir borçla üniversiteye ait bir alacak takas edilemeyecektir. Benzer şekilde Rekabet Kurumu'na ait bir alacakla Sermaye Piyasası Kurulu'na ait bir borç takas edilebilecek; ancak bunların alacakları sosyal güvenlik kurumlarının borçlarıyla takas edilemeyecektir. Genel ve özel bütçeli kurumların alacak ve borçları ancak kendi aralarında takas edilebilecek; 5018 Sayılı Kanun dışında kalan özel bütçeli kuruluşlara ait alacak ve borçların takası ise ancak aynı kuruluşa ait olduklarında gerçekleşebilecek; kuruluşlar arası takasa izin verilmeyecektir. Örneğin; TCDD'ye ait bir borç, İller Bankası'na ait bir alacak ile takas edilemeyecektir. Bütçe bölümlerinin esas alınacağı bu düzenlemeye, takas hükmüne ilişkin değişiklik içeren yeni madde önerisinde yer vermeye çalışılmıştır.

C. TAKAS SİSTEMİNİN UYGULAMASININ YERLEŞMESİNİN OLASI SONUÇLARI

Takas sisteminin vergi yönetimine sağlayacağı katkılar, mükelleflerin vergiye uyumu ve vergi ahlakıyla yakından ilgilidir. Vergi ödeme konusundaki içkin

motivasyonu⁴¹¹ ifade eden vergi ahlakı ve herhangi bir zorlama olmadan yasaların ruhuna ve anlamına uygun hareket etmeyi⁴¹² ifade eden vergi uyumu noktasında, bir ödeme biçimi olarak takasın işlerlik kazanması önem arz etmektedir. Genel olarak iyi devlet yönetimi, dar anlamda da iyi vergi yönetimi ile vergi ödeme eğilimi arasında yakın bir ilişki söz konusudur.⁴¹³ Vergi uyumu araştırmalarında iyi bir vergi yönetiminin ve vergi sisteminin basit ve anlaşılabilir olması gereğine sıklıkla vurgu yapılmaktadır. Vergi bürokrasisinin azaltıldığı ülkelerde vergi etğinin en yüksek düzeye ulaştığı ifade edilmektedir.⁴¹⁴

Vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergileme sonucunda kamu kesimi tarafından katlanılan idari maliyetler ile vergiye ilişkin yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkan mükellefin katlanmak zorunda olduğu işlem maliyetlerinin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir. Düşük maliyetler, vergiye gönüllü uyumu artırmakta ve uyumdan kaynaklanan yolsuzlukları sınırlandırmaktadır. Basitleştirme sürecinin, "vergi kanunlarının basitleştirilmesi" ve "vergi uygulamalarının basitleştirilmesi" şeklinde iki temeli bulunmaktadır. Vergi kanunlarının basitleştirilmesi kapsamında öncelikli olarak vergi sisteminde kullanılan hukuki yapının hak kayıplarına neden olmayacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi uygulamalarının basitleştirilmesi noktasında ise bürokratik işlemlerin

⁴¹¹ **TORGLER** Benno, "To Evade Taxes Or Not To Evade: That Is The Question", Journal of Socio-Economics, 2003, C. 32, S. 3, s. 297.

⁴¹² **JAMES S., ALLEY C.**, "Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration", Journal of Finance and Management in Public Services", 2002, C. 2, S. 2, s. 32.

⁴¹³ **AKTAN** Coşkun Can, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", Vergileme Ekonomisi ve vergileme Psikolojisi içinde, (Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL), Seçkin Yayınları, Ankara 2006, s. 133.

⁴¹⁴ **PICUR** Ronald D., **BELKAOUİ** Ahmet R., "The Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance", Review of Accounting and Finance, 2006, C. 5, S. 2, s. 174.

azaltılarak mükellef-vergi memuru etkileşiminin en aza indirilmesi sağlanmalıdır. Bu bakımdan internet vergi dairesi, e-beyanname, ileride uygulamaya konulabilecek e-takas gibi yöntemler vergi bürokrasisinin azaltılması konusunda önemli fırsatlar sunmaktadır.⁴¹⁵ Takas sisteminin anayasal ilkelere uygun olan hukuki altyapısı temelinde elektronik ortamda yerleşmesinin olası sonuçları ve iyi bir vergi yönetimine sağlayabileceği katkılar, aşağıda incelenmeye çalışılacaktır.

1. Kamu Alacağı Tahsilatlarının Hızlanması ve Vergi Tahsil Masraflarının Azalması

Devletin elde ettiği vergi geliri, esasında söz konusu verginin toplanmasına ilişkin yönetim maliyetleri düşüldükten sonra kalan miktardır.⁴¹⁶ Tahsilatın devlete olan maliyeti, kamu alacağının gerçek değerini etkilemektedir.⁴¹⁷ Enflasyon değeri de göz önünde bulundurulduğunda, devletin kamu hizmetlerinin karşılığı niteliğindeki alacaklarını zamanında ve kısa sürede tahsil etmesi, tahsilatı verimli ve etkin kılacaktır. Bu bağlamda tahsil işlemlerinin teknolojik imkanlar kullanılarak

⁴¹⁵ **BENK** Serkan, **KARAKURT** Birol, "Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları", *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2010, C. 1, S. 4, s. 142.

⁴¹⁶ **AKTAN** Coşkun Can, **ÇOBAN** Hilmi, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", *Vergileme Ekonomisi ve vergileme Psikolojisi içinde*, (Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL), Seçkin Yayınları, Ankara 2006, s. 145.

⁴¹⁷ Örneğin; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2015 yılında 100 TL vergi toplamak için harcanan tutar 0, 53 TL olarak belirlenmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2015 Faaliyet Raporu, "Tablo 10. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması", Yayın No: 216, Şubat 2016, s. 141); Başka bir anlatımla, toplanan her 100 TL verginin 53 kuruş maliyeti, 99 Lira 47 kuruş da net getirisi bulunmaktadır.

yürütülmesi, kamu alacaklarının hızlı ve daha az maliyetli biçimde toplanmasına hizmet edecektir.

Teknik altyapısı güçlü bir elektronik takas sisteminde idarenin iş yükünün, işlem maliyetlerinin, takip ve kırtasiye masraflarının azalacağı ve zaman tasarrufunun sağlanacağı muhtemeldir. İdare, kamudan olan kesinleştirilen ve kesinleşen borçları, takas odalarına aktaracak ve borç takibini sürdüğü hak sahiplerinin istenebilir borcunun olup olmadığını araştıracaktır. İstenebilir bir borcun varlığını tespit etmesi halinde idare, elektronik ortamda bu borçla iade alacağını derhal takas edecektir. İadeye yönelik takas isteminde bulunan mükelleflerin bu istemleri ve ilgili belgeler de elektronik ortamda hızlı bir biçimde işlenebilecek ve idarenin tasarruf alanına ulaşabilecektir. Bu bakımdan e-takasın idareye sağlayacağı faydaların başında kamu alacaklarının hızlı ve masrafsız biçimde toplanmasını belirtmek mümkündür.

2. Kamudan Alacaklı Olanların Bu Alacaklarını Tahsil Sisteminin Hızlanması

Devletin vergi tahsil masraflarına benzer şekilde yükümlünün vergileme dolayısıyla kaybı, yalnızca ödemiş olduğu vergi miktarı değildir. İdareye benzer biçimde yükümlünün de katlandığı maliyetler, yükümlünün toplam kaybını oluşturmaktadır. Bu maliyetlerin büyük bir kısmı ise bilgi edinme faaliyetinden kaynaklanmaktadır. Yükümlünün bilgi edinme masrafının yüksekliği nedeniyle toplam vergileme maliyetinin artması, vergiye ilişkin algılamasını ve buna bağlı tutumunu değiştirecektir.⁴¹⁸ Bu noktada, gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde

⁴¹⁸ AKTAN, ÇOBAN, s. 145.

mahsup edilen miktarların ödenmesi gereken nihai vergiden fazla olması durumunda vergi dairelerinin çoğu zaman kanundaki düzenlemeye aykırı olarak tahsil edilen fazlalığı kendiliğinden mükellefe bildirmemelerine⁴¹⁹ değinmek gerekir. Mükellefin idareden olan alacağı, bir yıl içerisinde düzeltme fişiyle yapacağı başvuru üzerine kesinleşmektedir. Alacağının kesinleşmesi için mükellefin kaybettiği zaman, bir maliyet yaratmaktadır. Elektronik ortamda birbirine bağlı iade ve takas sistemleri, mükellefin bilgi edinme masraflarını ve süresini en aza indirecektir.

Yükümlünün vergilemeye ilişkin maliyetlerinin yüksek olmasının bir diğer sebebi, vergileme süreçlerinin karmaşıklığıdır.⁴²⁰ Öte yandan teknolojinin bütün olanaklarından yararlanan ve açık, anlaşılabilir ve kullanımı basit bir altyapıda sunulan elektronik iade ve takas sistemi, yükümlünün alacağına zamanında kavuşup, borcunu zamanında ödemesi konusunda önemli katkılar sağlayacaktır. Bu açıdan takas odalarıyla birlikte, kamudan alacaklı olanların alacağından çok kısa bir sürede haberdar olarak, talep ve belgelerini hızlı ve masrafsız biçimde idareye ulaştırabileceği ve kalan tutarların nakden iadesini isteme sürecinin hızlanacağı açıktır. Bu sürecin hızlanması da kamudan olan alacakların tahsilini hızlandırmakla birlikte, borçların süresinde ödenebilmesi ve nakden iadelerin muhataplarının tasarruf alanlarına kısa bir sürede geçmesini sağlayarak mahrum olunan kazanç kaybını engelleyecektir. Ayrıca, kamudan olan alacakların kesinleşmesiyle takas odalarına aktarılması, mükellefi iadenin kesinleştiğine yönelik belgeleri idareye ulaştırma yükümlülüğünden kurtaracaktır. E-fatura ve e-arşive entegre olmuş bir elektronik takas sisteminde mevcut halde her bir takas istemi için istenen fazla sayıda

⁴¹⁹ COŞKUN, s. 257.

⁴²⁰ AKTAN, ÇOBAN, s. 145.

ve ayrıntılı belgelerin sadeleştirilmesi de zamandan tasarruf sağlayacaktır. Bununla birlikte, inceleme geçiren alacaklar bakımından otomatik takas imkanının sağlanmasının alacakların tahsilatı sürecini oldukça hızlandıracağı düşünülmektedir.

3. Vergi İdaresine Güvenin Artması

Verginin keyfilikten uzak biçimde uygulanması, baskıya ve istismara karşı politik bir durum olarak özgürlükçü bir düzeni gerektirir ve vergi, keyfilikten uzak uygulandığında demokratik bir düzenin yaratılmasında temel rol oynar.⁴²¹ Bu noktada yalnızca verginin salınması değil; alınma aşamasının da keyfilikten uzak olması, idare ve birey arasında demokratik bir tutumun gelişmesine zemin hazırlar. Verginin politik bir kurum olarak düşünülmesi, idare ve birey arasında gelişen iyi ilişkilerin, güven ilişkisi bakımından önemini vurgular. Vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak mükelleflerle oluşan güven ilişkisi⁴²², hem fiziki konularda iyileşme sağlanması hem de mükelleflerin vergi idaresinin kararlarına güvenmesine bağlıdır. Bu noktada, kaliteli/iyi bir vergi yönetiminin muhatapları üzerinde güven yaratacağı söylenebilir.

Vergi yönetim kalitesi çok genel anlamda, teknolojinin bütün olanaklarından yararlanan, yükümlüyü müşteri kavramı içerisinde ele alarak onun vergileme süreci boyunca memnuniyetinin en üst düzeyde kalması konusunda çabalayan, şeffaf, bilgiye ulaşımı hızlandıran ve yükümlünün işlem sürecindeki karmaşıklığı en aza

⁴²¹ HUME David, "Of Taxes", Writing on Economics, Derleyen: Eugene Rotwein, The University of Wisconsin Press, Madison 1970, s. 88, 89.

⁴²² Güven ilişkisine bağlı değişkenlerin vergi idaresinin uygulamalarıyla vergi ahlakını nasıl oluşturabileceği ve yıkabileceği konusu hakkında vergi içgörüyü ilişkin bkz. TORGLER, s. 297.

indirme gayreti içinde olan vergi yönetim biçimini ifade etmektedir.⁴²³ Bilgiye ulaşımı hızlandırması ve kağıt üzerindeki çok sayıda belge ile zaman kaybı nedeniyle yükümlünün katlandığı maliyetleri azaltması işlevlerinden söz edilmekle birlikte, iyi altyapıya sahip bir e-takas sisteminde hata yapma ihtimali büyük ölçüde azalacaktır. Ayrıca elektronik takas uygulamasının yerleşmesi sonucunda duruma bağlı iade politikaları yerine kural hakimiyeti güçlenecektir. Kural hakimiyetinin güçlü olduğu bir uygulamada açıklık ve öngörülebilirliğin artmasıyla birlikte idare açısından daha geniş bir hesap verilebilirlik ortaya çıkacak; bu durum daha şeffaf bir vergi yönetimine büyük katkılar sağlayacaktır.

Alacakların hızlı ve daha az maliyetle tahsili, mevcut durumdan farklı olarak koşulların olduğu takdirde takasın uygulanacağından emin olmak ve incelemeye tabi tutulan mükellefler bakımından otomatik takas imkanı bulmak, vergi idaresine güveni artırarak daha adaletli bir sistem algısı yaratır. Bununla birlikte takas odaları sistemiyle takas işlemine yönelik idarenin görebildiği tüm belgelerin mükellefler tarafından da görülebilmesi, alacakların kesinleştiğinden haberdar olunması ve sürecin takip edilebilmesi de elektronik takasa ilişkin olumlu bir algı yaratacaktır. Mükelleflerin bu tutumu ise kayıt dışılığı ve vergi kaybını azaltacaktır. Mevcut durumda kağıt üzerinde verilen takas istemlerinin bir kez vergi idaresine verildikten sonra uzun süre haber alınamaması ve idarenin istemleri ne zaman yanıtlayacağına ilişkin bir belirsizliğin olması, mükelleflerin vergi idaresine ve takas uygulamalarına güvenini oldukça zedelemektedir. Takibin zor ve zaman almasının önlenmesi bakımından takas istemlerinin sisteme girildikten sonra akıbetlerinin takip edilebilmesi için sistemin idare tarafından etkin kullanılması, istemlerin yanıtsız

⁴²³ AKTAN, ÇOBAN, s. 146.

bırakılmaması ve güncel duruma ilişkin çeşitli açıklamalara yer verilmesi önem taşımaktadır.

Takas uygulamalarına ilişkin vergi idarelerine olan güven hususunda, bu uygulamaların yalnızca istenebilir nitelikteki vergi borçlarına yönelik olması gereğine de değinmek gerekir. İdarenin takas istemlerini bekleterek üç ayda bir gibi periyodik dönemler ile takas yapması, mükellefler üzerinde iki farklı olumsuz etki doğurmaktadır. Öncelikle takas odaları üzerinde kesinleşen alacaklarına ilişkin takas isteminin yapıldığı anda istenebilir vergi borcu olmayan mükellefin alacağına kavuşamaması, kamudan olan alacağının tahsilini geciktirmektedir. İkinci olarak, alacağının gelecekte istenebilir hale gelecek vergi borçları için tutulduğunu bilen mükellef, borcunu zamanında ödemek konusunda isteksiz olacaktır. Vergi idaresine yönelik olumsuz bir algı yaratan bu durumun engellenmesi için, istemin yapıldığı anda istenebilir alacağının bulunmadığını tespit eden idare, nakden ödeme yapmalıdır. Bu bakımdan e-takas, belirli dönemlerde değil, sürekli uygulanan bir kurum haline gelmelidir.

Elektronik takas sisteminde oluşabilecek teknik sorunlar ve mükelleflerin bu sorunları algılayış biçimine ilişkin olarak; sistemdeki veri güvenliğinin artırılarak, mükellef haklarının elektronik işlemler temelinde genişletilmesi, sistemin kullanımında yaşanan sorunların en aza indirilmesi ve mükelleflere bu sorunlara ilişkin hızlı ve yeterli teknik desteğin sağlanması gerekir. Bununla birlikte, sisteme kayıtlı bilgilerle mükellef bilgileri arasında farklılık olması veya yanlış bilgi girildiğinin tespiti halinde uyarma gibi otokontrol mekanizmalarının artırılması ve hizmetin işleyişinde görülecek aksaklıklar için ilgililerin kiminle ve nasıl iletişime

geçebileceğinin ilan edilmesi, sistemin sorunsuz işeyişine katkı sağlayacaktır.⁴²⁴

Takas odalarına erişim ve e-takas istemleri, kullanıcı kitlesinin yaş, eğitim durumu gibi farklı koşulları dikkate alınarak açık, anlaşılır ve kullanımı basit bir altyapıda sunulmalıdır. Ayrıca muhasebe programlarıyla uyumlu olmalı ve sistemin yalnızca iade ve ödemeyle değil, e-vergilendirme işlemlerinin tümüyle entegrasyonu sağlanmalıdır. Bu tür destek ve önlemlerle birlikte mükelleflerin sisteme dahil olmalarına ilişkin algılarının olumlu yönde etkileneceği ve vergi idaresinin uygulamalarına yönelik güvenlerinin artacağı düşünülmektedir.

4. Kanunda Yer Alan Amme İdaresi Kavramının Tüm Kamu Tüzel Kişilerini Kapsar Şekilde Anlaşılması

AATUHK'un 23. maddesinde reddiyatı yapacak amme idaresine olan muaccel borçlardan söz edilerek, takas edilebilecek alacaklardan idareye ait olan alacağın niteliği belirlenmiştir. Aynı kanunun 3. maddesinde amme idaresinden devlet, il özel idareleri ve belediyeleri anlamak gerektiği de ifade edilmiştir. Esasen devletten sonra yalnızca il özel idareleri ve belediyelerin kastedilmesinin, kanunun düzenlendiği tarihte kanun koyucunun amacına uygun olabileceği tahmin edilebilirse de geçen zaman içerisinde kamu hizmetlerini karşılamak üzere çok sayıda kamu tüzel kişisi ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte kamu alacaklarının takas edilerek sonlandırılmasına ilişkin yöntemin yalnızca devlet, il özel idareleri ve belediyelerdeki, ağırlığı vergiler olan kamu alacaklarıyla sınırlandırılması, söz konusu yöntemi oldukça dar bir alanda bırakmaktadır. İdarenin bağlı yetkiyle sınırlanmasına rağmen, takasa ilişkin hükmü hangi standarda bağlı kaldığı

⁴²⁴ DEMİRBAŞ, GERÇEK, GİRAY, YÜCE, OĞUZLAR, s. 80.

anlaşılmaksızın duruma göre uygulaması, söz konusu yöntemi fiili olarak çıkmaz bir sokağa dönüştürmüştür.

Bu bakımdan e-takas sisteminin tüm kamu tüzel kişilerini kapsayacak şekilde anlaşılması ve gerekli yasal düzenlemelerin sağlanarak bu kurumların otomasyona dahil edilmesi, takasın uygulama alanını genişletecek ve ona işlerlik kazandıracaktır. Ayrıca AATUHK'dan yaklaşık 30 yıl sonra yürürlüğe giren KDV Kanunu'ndan da anlaşılacağı üzere kanun koyucunun ve buna bağlı olarak idarenin niyeti de aynı yöndedir. Takas sisteminin, yerleşmesi açısından devletle birlikte tüm kamu kurumlarını kapsaması, hem mükellef hem söz konusu idareler açısından oldukça önemlidir. Kamu kurumlarının alacak ve borçlarının bütçe tekniğine uygun biçimde nasıl takas edilebileceğine yönelik açıklamalara önceki bölümde yer verilmiş olup, önerilen kanuni düzenlemeler aşağıda ifade edilmeye çalışılacaktır.

III. 6183 SAYILI KANUN'UN 23. MADDESİNDE DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ

A. YENİ MADDE

Önceki bölümlerde vergi hukukunda takasa ilişkin genel açıklamalar yapılmış; kimlerin takas isteminde bulunabileceği, koşullar ve hukuki sonuçlar belirlenmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte AATUHK'da yer alan takasa ilişkin hükmün idare ve yargı organları tarafından ne şekilde anlaşıldığı irdelenmiş ve her iki anlayışın da onu dar bir alana sıkıştıran noktalarının olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, bazı durumlarda idarenin düzenleyici işlemlerini dahi uygulamadığı keyfi tutumu, takası uygulaması neredeyse olmayan bir kurum haline dönüştürmüştür. Tahsil-i Emval Kanunu'ndan bu yana vergi hukuku içerisinde konumlanan takas, bu nedenlerle ve teknolojik gelişmelerin hukuki ve idari sistemler üzerindeki etkisi

dolayısıyla, bazı yeniliklere muhtaçtır. 23. maddede yapılması gerektiği düşünülen değişikliklerle birlikte, önerilen hüküm şu şekildedir:

"Devlet, mahalli idareler, özel bütçeli kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme dışında bir sebepten dolayı alacaklı olanların bu alacakları, istenebilir nitelikteki kamu borçlarıyla elektronik ortamda takas odaları aracılığıyla tahsil dairesi tarafından kendiliğinden takas edilir.

İncelemeye tabi tutulan alacaklar, hak sahipleri tarafından elektronik ortamda kendiliğinden takas edilebilir.

Genel bütçeden reddedilen paralar arasında özel idarelerle belediyelere ait olan kısımlar, ret ve mahsup olunduğu yılda, Hazine tarafından bu idareler adına ve hesabına ayrılacak paylarla takas edilir."

Söz konusu öneriye temel olan düşünceler, aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

B. ANALİZLER

Takasa konu olabilecek alacakların taraflarının yalnızca mükellef ile devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak anlaşılması, takas uygulamasının oldukça dar bir alanda kalmasına sebep olan nedenlerden biridir. Bu bakımdan, vergilendirme sürecinde ilişkinin tarafları bakımından idare, önerilen hükümde tüm kamu tüzel kişilerini kapsayacak şekilde yeniden belirlenmiş; idarenin karşısında konumlanan borçlu ise söz konusu kamu kurumlarından "alacaklı olanlar" şeklinde, birçok hukuk

süjesini içine alabilecek biçimde ifade edilmiştir. Bu bağlamda, her ikisi de kamu hukukundan kaynaklanmak üzere, idareden alacaklı olan ve idareye borcu bulunan diğer kamu kurumları da takas hükmünden yararlanabilecektir. Vergilendirme ilişkisinde idarenin karşısında yer alan hukuk süjelerinin sayma yöntemiyle belirlenmesi yasama yetkisinin genelliği çerçevesinde mümkün görünebilirse de gerekli olduğu düşünülmemektedir. Esasen böyle bir belirlemenin hükmün kapsamını daraltacağı da muhtemel olmakla birlikte, kimlerin takas hükmünden yararlanacağı bir ölçüde bakış açısına dayanmaktadır. Bu bakımdan, hükmün anlamının sınırlayıcı olmaması ve önceki bölümlerde istihkak sahibi niteliğinde oldukları düşünülen ilgilileri kapsamaması yeterlidir.

Takas edilebilecek alacakların niteliği hususunda yalnızca fazla tahsil edilmiş kamu alacaklarına ilişkin sınırlama ortadan kaldırılarak, söz konusu kamu kurumlarından olan tüm kamu hukuku kaynaklı alacakların takas edilebilmesi amacıyla "geri verilmesi gereken" ifadesine öneride yer verilmemiştir. Başka bir deyişle, öneriye uygun takas sisteminde takasa konu olabilecek alacaklar, çoğunlukla geri verilmesi/iade edilmesi gereken alacaklar olmakla birlikte, yalnızca bunlarla sınırlı değildir. Takasa konu olabilecek alacakların geniş bir yelpazeye sahip olması, takas sisteminin yerleşmesine katkı sağlayacak; hem idare hem muhatapların alacaklarına kavuşması bakımından kolaylık sağlayacaktır.

Takas edilebilecek alacaklara ilişkin bir diğer husus, aynı kamu idarelerinden kaynaklanma zorunluluğunun öneride büyük ölçüde ortadan kaldırılmasıdır. Yürürlükte olan takas hükmünde "reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan muaccel borçlar" ifadesiyle alacaklı ve borçlu bulunan idarelerin aynı olma zorunluluğu açık biçimde belirlenmiştir. Önerilen hükümde böyle bir belirlemeye yer

verilmemesi, bütçe tekniğine uygun olduğu ölçüde farklı kamu idarelerine olan borçların takasına imkan vermektedir. Bu açıdan yalnızca hükmün içerdiği kamu kurumlarına olan borçların istenebilir nitelikte olması şart koşulmuştur. Karşılıklı alacakların istenebilir nitelikte olması, takasın özünü ifade etmekte olup, yürürlükteki muacceliyet şartının korunması gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu hüküm, takas kurumunu değil; başka bir işlemi düzenleyecektir.

Düzenleyici işlemler ve görüş bildirilen sirküler ve özelge metinleriyle birlikte tahsil sürecine ilişkin uygulamalardan anlaşılabacağı üzere takas hususunda bağlı yetkiye sahip olduğu anlayışı vergi idaresinde yerleşmemiştir. Bu bakımdan esasen "takas edilir" ifadesi yeterli olmakla birlikte, söz konusu kronikleşmiş problemin ortadan kaldırılması amacıyla alacakların tahsil dairesi tarafından istem aranmaksızın kendiliğinden takas edileceği belirtilmiştir. Takas işlemlerinin bütünüyle elektronik ortama aktarılması ve takas odalarının kurulması; başka bir ifadeyle elektronik takas sisteminin benimsenmesi ancak bir yasa hükmüyle mümkün olduğundan; önerilen hükümde takasın elektronik ortamda gerçekleştirileceği de ayrıca ifade edilmiştir.

Usul ve esasları belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi, hem esasların kanunla belirlenmesi zorunluluğuna aykırı olarak söz konusu kanun hükümlerini hem de bu hükümlere dayanılarak çıkarılan genel tebliğlerde yeni kurallar getiren düzenlemeleri, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı hale getirmektedir. Bu açıdan öneride, e-takas hususunda usul ve esasları belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte, teknik ayrıntıların Bakanlık tarafından belirlenmesine yönelik bir düzenleme de getirilmemiştir. Esasen, kanunların uygulamasını göstermek ve kanunlarda

belirlenen hususlar hakkında görüş bildirme bakımından çeşitli imkanlara sahip olan idarenin bu olanaklarından yasa hükmünde bahsedilmesinin bir anlamı bulunmamaktadır. İdare bu olanaklarından yararlandığı takdirde, ortaya çıkardığı düzenlemeler ve görüş metinlerinin anayasal ilkelere uygunluğu, kanunlarda verilen yetkilerden bağımsızdır.

Takasın bir bütün olarak teminat veya incelemeye bağlı kılınması doğru bulunmamaktadır. Ancak takas istemine bağlı olmaksızın incelemeye tabi tutulan mükelleflere yönelik otomatik takas imkanının yasal düzenlemeyle sağlanması, sistemin hızlı işlemesi ve zamanın sebep olduğu hak kayıplarını önlemek bakımından önemlidir. Bu bakımdan önerinin ikinci fıkrasında inceleme geçiren alacakların hak sahipleri tarafından elektronik ortamda idarenin kabulü ya da değerlendirmesine bağlı olmaksızın takas edilebileceği benimsenmiştir.

Son olarak, yürürlükteki takas hükmünün ikinci fıkrası, önerinin üçüncü fıkrasında daha sade bir dille yeniden ifade edilerek, aynen korunmuştur.

SONUÇ

Tarih boyunca sürekli değişim gösteren verginin temelindeki kamu alacağının zamanında ve eksiksiz olarak elde edilebilmesi ve bu amaç için kullanılan tahsil araçları önemli bir hususu teşkil etmektedir. Vergi hukukunda takas, Tahsil-i Emval Kanunu'ndan beri kamu alacaklarının tahsiline ilişkin yasal düzenlemelerin arasında yer bulmuş, oldukça eski bir kurumdur. Bu kapsamda hem mükellef hem de idare açısından kamu alacaklarının tahsilinde doğrudan bir yol oluşturan takas, araştırmaya uygun görölmüştür. AATUHK'un 23. maddesinde "mahsup" olarak ifade edilmesinin, bazı durumlarda takasın niteliğinin yanlış anlaşılmasına yol açabileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda, kamu kurumlarından olan alacakların, istenebilir vergi borçlarının bulunmaması halinde, gelecekte bu niteliğe kavuşacak borçlar için bekletilmesi, 23. maddeyi mahsup kavramına yaklaştırmaktadır. Böylece takasın şartlarından borçların karşılıklı ve istenebilir olması şartı, geniş yorumlanmaktan öte göz ardı edilmektedir. Bu bakımdan, yeni düzenlenebilecek kanun metninde takas deyimine yer verilmesi, önemli bir adım oluşturabilir.

Vergi hukukunda takasa ilişkin sistem ve bu sistemin yargı organları ve vergi idaresi tarafından algılanış biçimi incelendiğinde, takas isteminde bulunabilecek süjelerin ve farklı vergi dairelerinden olan borçların takası olanağının dar yorumlanabildiği görölmektedir. Buna karşın, takas isteminin karara bağlanması noktasında 23. maddede idareye verilen bağlı yetkinin iadenin nakden ya da takas yoluyla yaptırılmasına ilişkin ifadeler nedeniyle aşıldığı düşünülmektedir. Ayrıca idarenin düzenleyici işlem ve metinlerinde zaman zaman takas isteminde

bulunulmasının şart koşulması, idarenin takası resen gerçekleştirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kanunun uygulamasını göstermek ve uygulamada çıkabilecek tereddütleri gidermek amacıyla alt düzenleyici işlemler ile iade ve özel olarak takas sistemine yön vermektedir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan vergilerin yasallığı ilkesi temelinde düşünüldüğünde katma değer, gelir ve kurumlar vergilerinin iadelerine ilişkin ilgili kanunlarda yürütme organına verilen çeşitli yetkiler dikkat çekmektedir. Bunlar genel olarak "usul ve esasları belirleme" yetkisi şeklinde ifade edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın söz konusu yetkileri kullanırken ortaya koyduğu genel tebliğler veya VUK 413. maddeye dayanarak çıkardığı sirküler ve özelgelerin bağlayıcılığı tartışma konusu olmakla birlikte, var olan kuralları genişletip daraltabildikleri veya yeni kural getirebildikleri düşünüldüğünde yargı organları tarafından denetlenebilmelidir. Ayrıca takas hükmüne ilişkin önerilen değişikliklerin öncelikle kanunla yapılması ve ortaya konulacak her düzenlemenin vergilerin yasallığı, yasama yetkisinin devredilmezliği, hukuk devleti, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkelerine uygunluk bakımından bir süzgeçten geçirilmesi gerekmektedir.

Kamu alacaklarının takasına ilişkin mevcut yasal düzenlemenin kavranması ve bu kuruma idarenin ve yargının bakış açısının incelenmesi sonucunda ideal takas sistemine ilişkin çeşitli fikirlere yer verilmiştir. İdari işlemlerin gelişen teknolojiyle uyumlaştırılması sürecinde kamu alacaklarının tahsiline ilişkin pek çok işlem elektronik ortama aktarılmaktadır. Bu sürece uygunluk bakımından elektronik ortama aktarılabilecek ve bu ortamdaki diğer tahsil işlemlerine entegre edilecek bir takas sisteminin yaratılması önem taşımaktadır. Bu sistemde vergi hukukunun ve idari

işlemlerin niteliği bakımından otomatik takasın kabul edilmemesi ancak idarenin aktif olarak dahil olduğu, inceleme geçiren alacaklara otomatik takas imkanının tanınması gerektiği düşünülmektedir. Kamu alacaklarının elektronik takası, özel hukuktaki takas odalarından esinlenilebilecek, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulabilecek ve mükelleflerin de tam erişiminin sağlanacağı bir takas odaları birimiyle gerçekleştirilebilir. Güvenilirliğin sağlanması, idarenin ve mükelleflerin bilgilerine yetkisiz kişilerce erişilmesi riski ve elektronik takasın, mevcut takasın hukuki sonuçlarını doğurabilmesi noktasında çeşitli sakıncalar oluşmakla birlikte, klasik idari işlem teorisinin ve mükellef haklarının yeni iletişim teknolojileri çerçevesinde ele alınması ihtiyacı da doğmaktadır. Bu bakımdan elektronik idari işlemlere ilişkin genel bir kanun ihtiyacına vurgu yapılmakla birlikte, takas özelinde kapsam, koşullar ve hükümden kimlerin yararlanabileceği hususlarına ilişkin kanuni düzenlemelerin gereği de belirtilmiştir. Takas sisteminin tüm kamu idarelerini kapsamaması ve yalnızca aynı idareye ait borçların takas edilmesi esasının ortadan kaldırılmasında bütçe tekniğinin göz önünde bulundurulması önemlidir. Bu nedenle 5018 Sayılı Kanun'a göre farklı cetvellerde sınıflandırılan kurumların alacak ve borçlarının ancak kendi sınıflarında yer alan kurumlara ait alacaklarla takası imkanının tanınması gerekmektedir. Tüm bunları içerecek bir kanun değişikliği önerisi verilmeye çalışılmıştır.

Konu vergi olduğunda, *şeylerin sonuçlarının ilk bakışta beklenenlere taban tabana zıt olabileceği*⁴²⁵ hatırd tutulmakla birlikte, sakıncaların giderilmesine yönelik önlemlerin yer aldığı iyi teknik altyapı ve anayasal ilkelere uygun hukuki

⁴²⁵ "Bu konuyu şu gözlemle sonlandırıyorum: Vergiler söz konusu olduğunda siyasal kurumlarda sıklıkla olan bir durumla karşı karşıyayız; şeylerin sonuçları ilk bakışta beklediklerimize taban tabana zıt olabilir", HUME, s. 88.

altyapıyla takas sisteminin elektronik ortamda yerleşmesinin sonuçlarına ilişkin bazı savlarda bulunulmuştur. Bu sistemde kamu alacakların hızlı tahsil edileceği ve tahsil masraflarının, idarenin iş yükünün, ilgililerin kaybedeceği zaman ve iadeyi elde etmek için gösterecekleri çabanın azalacağı düşünülmektedir. Bu durum, vergi bürokrasisini azaltacak, vergi sistemini basitleştirecek ve şeffaflığı artırarak vergi idaresine olan güvene olumlu katkılar sunacaktır.

ÖZET

Esasen özel hukuka ait bir kavram olan takas, vergi sistemlerinde de yer bulmuş, borçluluğu sona erdiren sebeplerden biridir. Karşılıklı ve istenebilir nitelikteki alacakların küçük olanı oranında sona ermesini sağlayan takas vergi hukukunda, kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kurala bağlanmıştır. Burada mahsup deyimine yer verilse de istenebilir nitelikteki borçlara ilişkin olması bakımından normda düzenlenen kurum, takastır.

Çalışmanın birinci bölümünde takas kavramı, hukuki niteliği ve benzer nitelikteki kurumlardan farkı incelenmiştir. İkinci bölüm, Türk vergi hukukunda takasa ilişkin nasıl bir sistem öngörüldüğüne ilişkindir. Üçüncü ve son bölümde ise olması gereken hukuk bakımından takas kurumu ortaya konulmaya çalışılmış; mevcut takas hükmüne (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesine) ilişkin değişiklik önerisinde bulunulmuştur. Takas sisteminin elektronik ortama aktarılması önerisiyle birlikte, bu türden bir sistemin yerleşmesinin olası sonuçları da bu bölümde irdelenmiştir.

ABSTRACT

Set off is an institution particularly used in the field of private law. The term *set off* could be found in tax systems as well, and it is one of the legal grounds which could end being a debtor against tax authorities. Set off, which puts an end to mutual and due debt at the rate of the smaller one, is legislated in Law on the Procedure of Collection of Public Receivables in tax law. While this legislation involves *offset*, the institution legislated in the norm is *set off* in respect to regarding due debts.

In the first part of the study, legal characteristics of *set off* and its differences from similar institutions are examined principally. The second part is reserved to find out what kind of legal procedure is envisaged for *set off* in Turkish tax law system. The last part attempts to describe *set off* in terms of ideal law. It also offers an amendment in the current *set off* provision (Article 23 of the Law on the Procedure of Collection of Public Receivables). In addition to proposing the current *set off* procedure to transferring into an electronic environment, possible consequences of the settlement of the system are handled in this section.

KAYNAKÇA

- **AKBULUT** Emre, Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 256.
- **AKÇAOĞLU** Ertuğrul, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Ulusal ve Uluslararası Perspektiften, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012.
- **AKDOĞAN** Abdurrahman, Kamu Maliyesi Gazi Kitabevi, B. 6, Ankara 1997.
- **AKINTÜRK** Turgut, Borçlar Hukuku, Beta Yayınları, B. 12, İstanbul 2006.
- **AKİPEK** Jale G., **AKINTÜRK** Turgut, Eşya Hukuku, Beta Basım Yayın, İstanbul 2009.
- **AKKAYA** Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", AUHFD, C. 46, S. 1-4, 1997, s. 185-208.
- **AKMANSU** Mehmet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954.
- **AKTAN** Coşkun Can, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", Vergileme Ekonomisi ve vergileme Psikolojisi *içinde*, (Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL), Seçkin Yayınları, Ankara 2006, s. 125-136.
- **AKTAN** Coşkun Can, **ÇOBAN** Hilmi, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", Vergileme Ekonomisi ve vergileme Psikolojisi *içinde*, (Editörler:

Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL), Seçkin Yayınları, Ankara 2006, s. 137-157.

- **ARAL** Fahrettin, Türk Borçlar Hukukunda Takas, Yetkin Yayınları, B. 2, Ankara 2010.
- **ARSLAN** Mehmet, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, B. 5, Ankara 2006.
- **ARSLAN** Mehmet, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- **ASLAN** Memduh, "Mirasçılarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Vergi Hukuku Toplantısı Özel Sayısı, C. 17, S. 3-4, 2011, s. 127-144.
- **AY** Hakan, **ALPASLAN** Mustafa, **KAYA** Eda, Vergi Uygulamalarında E-Tebliğat ve E-Haciz, Seçkin Yayınları, Ankara 2014.
- **BAKLACIOĞLU** Sadık, Vergi Hukuku Ders Notları, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara 1965-66.
- **BARLAS** Nami, Para Borçlarının İfasında Borçlunun Temerrüdü ve Bu Temerrüt Açısından Düzenlenen Genel Sonuçlar, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1992.
- **BELLEN** Herdem, Barter Sistemi, Hukuki Yapısı, İşleyişi, İstanbul 2007.
- **BENK** Serkan, **KARAKURT** Birol, "Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fısatlar ve Mücadele Yolları", İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2010, C. 1, S. 4, s. 133-148.

- **BEYAZKILIÇ** Recep, **KAYA** Suriye, **SEVER** Murat, **GÜLER** Ali, **YİĞİT** Ümit, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2006.
- **BULUTOĞLU** Kenan, Türk Vergi Sistemi, Ogun Kardeşler Matbaacılık, C. II, B. 6, Ankara 1979.
- **CANDAN** Turgut, "Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu I," Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, S. 39, Mart 1996, s. 16-22.
- **CANDAN TURGUT**, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, B. 3, Ankara 2006.
- **CANDAN** Turgut, "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi IV", Maliye Postası, S. 193, 1988, s. 40-45.
- **CANDAN** Turgut, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.
- **CANYAŞ** Oytun, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Yayın No: 2, Ankara 2012.
- **ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:389, Sevinç Matbaası, Ankara 1975.
- **ÇAĞAN** Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

- **ÇAĞLAYAN** Ramazan, "Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi (AUEHFD), C. VII, S. 3-4, s. 171-208.
- **ÇELİK** Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, İş Bankası Kültür Yayınları, B. 1, İstanbul 2002.
- **ÇELİKKOL** Hüseyin, **ÖZGENELLER** Fevzi, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları, Aksaray Matbaası, Ankara 1975.
- **COŞKUN** Mahmut, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, B. 2, Ankara 2013.
- **ÇUHACI** Şemseddin, "Takas ve Mahsup Kavramları Üzerine Bir İnceleme", Prof. Dr. Tahir Çağa'nın Anısına Armağan, İstanbul, 2000.
- **DEVELİOĞLU**, Hüseyin Murat, Takas, Vedat Kitapçılık, B. 2, İstanbul 2012.
- **DİNÇER** Güven, **ÇIRAKMAN** Erol, **NECİPOĞLU** Nejat, Danıştay Kararları: 1967-1969 II. Kitap, Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara 1969.
- **EREN** Hayrettin, E-Dönüşüm Sürecinde İdari İşlemler, Adalet Yayınevi, Ankara 2010.
- **FEYZİOĞLU** Feyzi Necmettin, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. 2, İstanbul 1977.

- **GELEGEN** Taner, **KARADAĞ**, O. Nuri, **TAMER** Samet, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1972-1973, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974.
- **GERÇEK** Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", AÜHFD, C. 54, S. 3, 2005, s. 157-193.
- **GERÇEK** Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- **GERÇEK** Adnan, **DEMİRBAŞ** Tolga, **GİRAY** Filiz, **YÜCE** Mehmet, **OĞUZLAR** Ayşe, "Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması", Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2012, C. 31, S. 1, s. 59-84.
- **GINALI** Ayşe, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu", Mali Çözüm, S. 103, Ocak-Şubat 2011, s. 231-238.
- **GİRİTLİ** İsmail, **BİLGİN** Pertev, **AKGÜNER** Tayfun, **BERK** Kahraman, İdare Hukuku, Der Yayınları, B. 5, İstanbul 2012.
- **GÖKER** Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, B. 1, Ankara 2013.
- **GÖKER** Cenker, "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen 'Usul ve Esasları' Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 299, Ağustos 2013, s. 60-66.

- **GÖKER** Cenker, Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 243, C. II, 2009, s. 1033-105.
- **GÖZLER** Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, B. 9, Bursa 2010.
- **GÖZÜBÜYÜK** Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, B. 31, Ankara 2011.
- **GÜNDAY** Metin, İdari İşlemlerin Hukuki Rejimi, Ankara 1989.
- **GÜNDAY** Metin, İdare Hukuku, Kalkan Matbaası, B. 10, Ankara 2011.
- **GÜNDAY** Metin, "1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları", I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Danıştay Yayınları, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, s. 139-148.
- **GÜRİSOY** Celal, Barter El Kitabı, Göksu Matbaacılık, İstanbul 1998.
- **HATUNOĞLU** Zeynep, **BİLGİNER** Mesut, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Barter", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2003, C. 12, S. 12, s. 69-80.
- **HUME** David, "Of Taxes", Writing on Economics, Derleyen: Eugene Rotwein, The University of Wisconsin Press, Madison 1970, s. 83-89.
- **İSPİR** Ekrem, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, İstanbul 1991.

- **JAMES S., ALLEY C.**, "Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration", Journal of Finance and Management in Public Services", 2002, C. 2, S. 2, s. 27-72.
- **KANETİ Selim**, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, B. 2, İstanbul 1989.
- **KAPLAN Recep**, "Takas Müessesesi ve Vergi Hukukundaki Yeri", Vergi Dünyası, S. 368, Nisan 2012, s. 191-201.
- **KARAHANOGULLARI Onur**, Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim), Turhan Kitabevi, B. 2, Ankara 2004.
- **KARAHANOGULLARI Onur**, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, Ankara 2012.
- **KARAKOÇ Yusuf**, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, B. 1, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- **KARAKOÇ Yusuf**, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.
- **KARAKOÇ Yusuf**, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, B. 4, Ankara 2007.
- **KARATEPE Şükrü**, "İdarenin Takdir Yetkisi", TİD, S. 329, Yıl: 63, Eylül 1991, s. 63-119.
- **KAYA Cemil**, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2011.

- **KESER BERBER** Leyla, İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.
- **KILIÇOĞLU** Ahmet M., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, B. 12, Ankara 2009.
- **KIRATLI** Metin, "Danıştay'ın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, S. 6, 1967, s. 31-33.
- **KIRKBAŞ** Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, B. 17, Ankara 2006.
- **KIZILOT** Şükrü, **ŞENYÜZ** Doğan, **TAŞ** Metin, **DÖNMEZ** Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- **KORAL** Tevfik, Tahsili Emval Kanunu, Vergi, Resim ve Harçlara Ait Tahsilat Hükümleri ve Tatbikatı, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul 1941.
- **KORNPOBST** Bruno, "Bağlı Yetki", (Çev. Aydın H. TUNCAY), İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1972, s. 159-182.
- **KUMKALE** Rüknettin, Vergi Sözlüğü, As Yayınları, B.1, Ankara 2001.
- **KUMRULU** Ahmet G., "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara 1981, s. 647-668.
- **KURU** Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, C. 4, İstanbul 2001, s. 3097.

- **KÜSMENOĞLU** İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, C. 1, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.
- **MUTLUER** Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, B. 1, İstanbul 2006.
- **OKTAR** Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, B. 3, İstanbul 2008.
- **OKTAR** Ateş, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 1997, S. 25 (Özel Sayı), s. 63-105.
- **OĞUZMAN** Kemal, **ÖZ** Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Vedat Kitapçılık, B. 7, İstanbul 2009.
- **ONAR** Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, Maarif Matbaası, B. 3, İstanbul 1966.
- **ÖNCEL** Mualla, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, No: 522, 1983, 39-55.
- **ÖNCEL** Mualla, "Türk Vergi Hukukunda Takas", AÜHFD, 1978, C. 1-4, S. 35, s. 9-15.
- **ÖNCEL** Mualla, **KUMRULU** Ahmet, **ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, B. 24, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.

- **ÖZ** Semih, "İnternet Vergi Dairesi Uygulamasında Yeni Bir Adım: İnternette Vergi Bildirim Alımı", Yaklaşım Dergisi, Mart 2003, Yıl: 11, S. 123, s. 34-38.
- **ÖZ** Ersan, **AKDEMİR** Tekin, "Elektronik Devlet Ve Vergi Yönetimi-I", Vergi Sorunları, S. 187, Nisan 2004, s. 132-137.
- **ÖZ** Ersan, **GÜLER** Ahmet, "Barter Sistemi ve Vergilendirme", Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, Editörler: Nihat EDİZDOĞAN, Özhan ÇETİNKAYA, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2011, s. 199-221.
- **ÖZAY** İlhan, İdari Yaptırımlar, İÜ Yayınları No: 691, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul 1985.
- **ÖZBALCI** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaası, İstanbul 1988.
- **ÖZBALCI** Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008.
- **ÖZDEN** Murat, "Kamu Alacakları İçin Bir Güvence Önlemi: Takas", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 1987, C. 3, S. 1-2, Gazi Üniversitesi Yayın No: 119, İİBF Yayın No: 48, s. 231-239.
- **ÖZGEN** Ferhat B., "İnternet-Bilgisayar Teknolojilerinin Önemi ve Türkiye'de E-Vergilendirme Sistemi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 21, Ağustos 2001, s. 195-204.
- **ÖZTÜRK** Burak, Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

- **PEHLİVAN** Osman, Vergi hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon 2006.
- **PICUR** Ronald D., **BELKAOUİ** Ahmet R., "The Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance", Review of Accounting and Finance, 2006, C. 5, S. 2, s. 174-180.
- **SABAN** Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, B. 6, İstanbul 2014.
- **SABAN** Nihal, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991.
- **SARIASLAN** Osman, "Düzeltilme (ve Şikayet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar", Vergi Dünyası, Temmuz 2012, S. 371, s. 118-126.
- **SARILI** Mustafa Ali, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004.
- **SOLAK AKMAN** İnci, "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", Ankara Barosu Dergisi, 2016, S. 2, s. 265-285.
- **ŞAHİN ORKUNOĞLU** Işıl Fulya, "Elektronik Vergilendirme (E-Vergilendirme)", Vergi Sorunları, S. 334, Temmuz 2016, s. 144-168.
- **ŞAMLIOĞLU** Şevket, **ÖZBALCI** Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1984.

- **ŞENYÜZ** Doğan, **YÜCE** Mehmet, **GERÇEK** Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, B. 2, Bursa 2011.
- **ŞİMŞEK** Edip, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, B. 2, Alfa Yayıncılık, İstanbul 1996.
- **TAN** Turgut, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, B. 3, Ankara 2014.
- **TANCI** Muhittin, **ARIKAN** Vural, **YALÇINER** Polat, İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1970.
- **TAŞKIN** Yusuf Ziya, Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2010.
- **TEKŞEN** Ömer, Barter İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesinin Yeni Finansal Tekniklerle Karşılaştırılarak İncelenmesi: Bir Araştırma, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul 2006.
- **TORGLER** Benno, " To Evade Taxes Or Not To Evade: That Is The Question", Journal of Socio-Economics, 2003, C. 32, S. 3, s. 283-302.
- **TORRES** Lourdes, **PINA** Vicente, **ACERETE** Basilio, "E-Government Developments On Delivering Public Services Among EU Cities", Government Information Quarterly, C. 22, S. 2, 2005, s. 217-238.
- **TOSUN** M. Umur, **CANYAŞ** Oytun, **TOSUN** A. Nil, "Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının Belirlenmesinde İdarenin Takdir Yetkisi Sorunu: İktisadi ve Hukuki Bir Analiz", Maliye Dergisi, S. 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 204-222.

- **TUNCER** Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003.
- **TURAN** Aykut Hamit, **ÖZGEN** Ferhat Başkan, "Türkiye'de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Değerlendirme", Doğu Üniversitesi Dergisi, C. 10, S. 1, 2009, s. 134-147.
- **TURMANGİL** Civan, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", AÜHFD, C. 39, S. 1-4, 1982-1987, s. 125-156.
- **YILMAZ** Ejder, "Davada Takas ve Mahsup Talebi", Medeni Ve İcra İflas Hukuku Dergisi, Legal Kitabevi, 2010/2, S. 16, 247-284.
- **ULER** Yıldırım, "Yönetmelik Yargıda Dava Süresi", I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Birinci Kitap İdari Yargı, Danıştay Yayınları, Ankara 1990, s. 209-262.
- **ÜNLÜ** Cengiz, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, Ankara 1995.
- **ÜSTÜN** Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- **ÜSTÜNDAĞ** Saim, İcra Hukukunun Esasları, Alfa Yayınları, B. 6, İstanbul 1995.
- **YALTI** Billur, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", Vergi Sorunları Dergisi, S. 152, Mayıs 2002, s. 156-165.

- **YALTI** Billur, "Kod Listeleri'nden “KDV İadesi Risk Analizi'ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 258, Mart 2010, s. 21-40.
- **YILMAZ** Kazım, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınevi, B. 1, İstanbul 2015.
- (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005, s. 217-220).
- Danıştay Dergisi, Başbakanlık Basımevi, Yıl: 8, Sayı: 28-29, Ankara 1978, s. 289, 290).
- Türk Hukuk Lügatı, Türk Hukuk Kurumu, Başbakanlık Basımevi, B.3, Ankara 1991.
- Danıştay Dergisi, S. 38-39, Aralık 1947-Mart 1948.
- Danıştay Yedinci Daire Kararları, 1. Kitap: 1965-1967, Güneş Matbaacılık, Ankara 1977.
- "Tasarının Maddeleri Üzerinde Yapılan Hüküm ve İfade Değişiklikleri Madde 46, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları", Millet Meclisi S. Sayısı: 286 (1/464).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2015 Faaliyet Raporu, "Tablo 10. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması", Yayın No: 216, Şubat 2016.

YARARLANILAN YARGI KARARLARI

- Dan. 3. D., E. 66/219, K. 66/249, 13.6.1966.
- Dan. 3. D., E. 1995/4820, K. 1996/630, 06.03.1996.
- Dan. 3. D., E. 1995/4839, K. 1996/1154, 03.04.1996.
- Dan. 3. D., E. 2000/4685, K. 2003/1082, 12.03.2002.
- Dan. 3. D., E. 1999/5040, K. 2001/1184, 4.4.2001.
- Dan. 3. D., E. 1999/4634, K. 2001/764, 27.02.2001.
- Dan. 3. D., E. 1994/2322, K. 1994/4265, 29.6.1995.
- Dan. 3. D, E. 1992/880, K. 1992/3999, 23.12.1992.
- Dan. 4. D., E. 1984/82, K. 1988/3435, 27.9.1984.
- Dan. 4. D., E. 1995/3804, K. 1996/1619, 10.04.1996.
- Dan. 4. D., E. 1982/2324, K. 1982/2778.
- Dan. 4. D., E. 1993/546, K. 1993/3379, 30.06.1993.
- Dan. 4. D., E. 1982/1646, K. 1982/3675.
- Dan. 4. D., E. 1979/1321, K. 1979/2995.
- Dan. 4. D., E. 1975/2302, K. 1976/1410, 2.6.1976.

- Dan. 4. D., E. 1970/923, K. 1970/2521, 29.12.1970.
- Dan. 4. D., E. 2000/2022, K. 200072809, 14.06.2000.
- Dan. 4. D., E. 1993/1469, K. 1994/546, 8.2.1994.
- Dan. 4. D., E. 1973/5255, K. 1975/28, 9.1.1975.
- Dan. 4. D., E. 1990/1311, K. 1991/246, 22.1.1991.
- Dan. 4. D., E. 1987/5166, K. 1988/1330, 31.3.1988.
- Dan. 4. D., E. 1968/4834, K. 1970/3778, 24.6.1970.
- Dan. 4. D., E. 1975/2947, K. 1977/616, 3.3.1977.
- Dan. 7. D., E. 1970/920, K. 1972/1222, 23.3.1972.
- Dan. 7. D., E. 1972/1049, K. 1973/1013, 10.4.1973.
- Dan. 7. D., E. 1969/1340, K. 1970/520, 24.2.1970.
- Dan. 7.D., E. 1968/380, K. 1968/837, 26.4.1968.
- Dan. 7. D., E. 2005/340, K. 2009/498, 27.01.2009.
- Dan. 7. D., E. 1988/3282, K. 1993/1620, 22.4.1993.
- Dan. 9. D., E. 1994/179, K. 1994/5451, 29.12.1994.
- Dan. 9. D., E. 2005/5079, K. 2007/2349, 20.06.2007.
- Dan. 9. D., E. 1972/2149, K. 1973/432, 22.2.1973.

- Dan. 9.D., E. 1988/2271, K. 1990/526, 20.02.1990.
- Dan. 9. D, E. 2001/937, K. 2004/687, 27.1.2004.
- Dan. 13. D., E. 1979/1104, K. 1979/2708, 26.9.1979.
- Dan. 13. D., E. 1980/2316, K. 1981/2073.
- Dan. VDDGK, E. 1994/284, K. 1994/106, 31.3.1994.
- Dan. VDDGK, E. 1996/117, K. 1997/449, 24.10.1997.
- Dan. VDDGK, E. 2011/560, K. 2013/114, 27.03.2013.
- Dan. VDDGK, E. 2000/313, K. 2001/53, 09.02.2001.
- AYM, 25.05.1976, E.1976/1, K.1976/28.
- AYM Kararı, E. 1990/29, K. 1991/37.

Maliye Bakanlığı Özelgeleri (Muktezaları)

- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, 25.10.2011 Tarihli, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.32-1869 Sayılı, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İade Alacağının Kendi Vergi Borcu Varken 3. Kişilere Temlikinin Mümkün Olup Olmadığı Hakkında" Özelge.
- Defterdarlık KDV Genel Müdürlüğü, 24.12.2001 Tarihli, B.07.0.GEL.057/68590 Sayılı "Mahsup İşlemlerinde Öncelik Hakkının Ne Şekilde Uygulanacağı Hakkında" Mukteza.

- Defterdarlık KDV Genel Müdürlüğü, 09.12.2003 Tarihli, B.07.4.DEF.0.34.19/12148 Sayılı "6183 Sayılı Kanunun 23. Maddesine Muaccel Borçlar Mahsup Edildikten Sonra Temlik ve Hacizlerde Sıralama Yapılacağı Hakkında" Mukteza.
- Defterdarlık KDV Genel Müdürlüğü, 24.12.2001 Tarihli, "B.07.0.GEL.057/68590" Sayılı "Mahsup İşlemlerinde Öncelik Hakkının Ne Şekilde Uygulanacağı Hakkında" Mukteza.
- Defterdarlık, Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü, 11.02.2002 Tarihli, B.07.0.GEL.0.49/4929-334/006988 Sayılı, "Teminat Mektubunun İbraz Edildiği Tarihe Kadar Gecikme Zammı Alınacağı, Mahsubun Bu Tarih İtibariyle Yapılacağı Hakkında" Mukteza.
- Defterdarlık, 21.09.2000 Tarihli, B.07.4.DEF.0.34.19/9341 Sayılı, "Mahsup" Konulu mukteza.

Maliye Bakanlığı Sirküleri

- Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2016 Tarihli GVK-99/2016-1 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.
- Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 03.06.2014 Tarihli, 2014/65 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri.
- Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 23.10.2008 Tarihli, 2008/171 Sayılı Sosyal Güvenlik Prim Borçlarının KDV İade Alacağından Mahsup Edilmesi Suretiyle Ödenmesi Hakkında Sirküler.

İnternet Kaynakları

- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.57865badf2c9a9.43834793, Erişim: 01.02.2016).
- **ÇELİK** Binnur, "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", Mevzuat Dergisi, Mart 2000, Y. 3, S. 27, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>, (Erişim: 01.05.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0ST%C4%B0HKAK, (Erişim: 20.06.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0YEL%C4%B0, (Erişim: 09.07.2016).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergimi Kolayca Nasıl Öderim?" Broşürü, 2007, s. 9, 10, 12,20,http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergimi_kolayca_nasil_oderim.pdf, (Erişim: 25.10.2016).
- IRS Unveils Strategic Plan for Electronic Tax Administration, 03.12.1998, <http://www.unclefed.com/Tax-News/1998/nr98-72.html>, (Erişim: 25.10.2016).