

# VERGİ HUKUKUNDA TECİLİN İHLALİNİN ÖDEME VE TAHSİL KAVRAMLARI İLE İLİŞKİSİ VE TAHSİL ZAMANAŞIMINA ETKİSİ

## THE RELATIONSHIP BETWEEN INFRINGEMENT OF DEFERMENT AND THE CONCEPTS OF PAYMENT AND COLLECTION AND ITS IMPACT ON COLLECTION TIMEOUT IN TAX LAW

**Bünyamin ÇİTİL \***

### ÖZ

Vergi hukukunda borcun cebren tahsil edilebilmesi için öncelikle muaccel olması gerekir. Vergi borcunun mükellef tarafından ödenmesi idare açısından bir tahsildir. Ancak, her tahsil işlemine ödeme denilmesi mümkün değildir. Vergi borçlarının tecil edilebilmesi için borcun muaccel olması ve borçluyu zor durumda bırakması gerekir. Tecil işlemi borcun tahsil zamanaşımını kestiği gibi tecilin ihlali halinde de ödenen tutarların hükmen aktarılması işlemi tahsil zamanaşımını keser. Tecilin ihlali verginin tahakkuku gibi belirleyici işlem grubuna girer. Tecilin ihlali bir aşamayı ifade ettiğinden, ayrıca bir idari işlem tesis edilmesine gerek bulunmaksızın kendiliğinden tüm sonuçlarını doğurur. Tecilin ihlali sonrasında, tecil kapsamında ödenen tutarların sonraki dönemlerde borca fiilen mahsubu işlemi ise ayrıca tahsil zamanaşımını kesmez.

**Anahtar Kelimeler:** Tecil, Muacceliyet, Mahsup, Ödeme, Tahsil, Belirleyici İşlem, Zamanaşımı.

### ABSTRACT

The debt must be a due liability in order to be collected by force in accordance with the tax law. The payment of the tax liability by the tax payer is a collection for the administration. However, it is not possible to state that all collections are payments. In order for the tax debt to be deferred, the debt must be due and should leave the debtor in a difficult position. As the deferment process terminated the collection timeout of the debt, in the case of the infringement of the deferment, the process of the transfer of the amounts paid by default terminates the collection timeout of the debt. The infringement of the deferment falls into the group of decisive processes like the accrual of the tax. Since the infringement of the deferment refers to a phase, it results in all consequences without the need to establish an administrative action.

\* Sakarya Vergi Mahkemesi Başkanı, bunyamin.citil@adalet.gov.tr, Orcid: 0000-0002-3515-7679

Following the infringement of the deferment, the process of de facto appropriation of the amounts paid within the scope of deferment for the debt in the subsequent periods does not terminate the collection timeout.

**Keywords:** Deferment, Maturity, Appropriation, Payment, Collecting, Decisive Process, Timeout.

## GİRİŞ

Vergiler bir vatandaşlık ödevi olmakla birlikte, vatandaş olmayanlar da, ülke içinde veya ülke dışında elde ettikleri ticari kazançlar veya vergiye tabi diğer faaliyet, gelir ve işlemlerden dolayı vergilendirilirler. Bu nedenle, geniş anlamda vergilendirmenin bir vatandaşlık ödevinden daha fazlasını, ifade ettiği söylenebilir. Anayasamız, vergilendirmenin pasif tarafını ifade eden vergilendirilen kişi yönüyle konuya bakmak yerine, vergilendirmenin aktif tarafı olan devlet tüzel kişisi ile yerel idareler açısından vergi ilişkisini ele almış ve devletin egemenlik yetkisi alanındaki tüm faaliyetleri vergilendirmek için “herkes” kavramıyla geniş bir vergi mükellefi kapsamı belirlemiştir. Vergiye ilişkin hükümler, Anayasa’da “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünde “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu temel ilkeye göre vergi, her şeyden önce bir ödevdir; mali güce göre vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin, vergilendirmeye ihtiyari olarak katılması düşünülemez. Vergi bir bakıma, mükellefin siyasi haklarını kullanmanın bir bedelidir. Ancak, siyasi hakları kullanmada mali güce göre katılım söz konusu olmadığından, vergide mali güce göre tüm kamu giderlerinin finansmanına katılma ile bu anayasal hak arasında paralellik aramak mümkün değildir. Aynı husus, Türk vatandaşı olmayan birinin tam ve dar mükellefiyet esaslarına göre vergilendirmeye tabi tutulmasında kendini göstermektedir. Belirtilen bu durumlar vergilendirmede ana temanın mülkîlik olduğunu göstermektedir.

Türk vergi sisteminde, ödevlerin siyasi haklar ve ödevler başlığı altında incelenmesinin bir nedeni de vergilendirmenin, vatandaşlık bilinci içinde görülmesidir. Bu bilincin gereği olan sorumluluk, cebriiliğin yanında iradi ve gönüllülükle de sağlanmalıdır. İşte Türk vergi sisteminde vergilere gönüllü uyumun en somut belirtisi de beyan esasıdır. Vergilendirmede beyan esası kabul edilmiş olup, istisnalar dışında vergiler, beyana dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilir; mükellef veya vergi sorumluları tarafından süresinde ödenir. Bireylere tanınan beyan yetkisi, rızaya dayalı bir beyan olmamakla beraber, vergi ödevlerine uyumun hem bir ödev hem de bir siyasi hak kabul edilmesinin sonucu olarak,

bu hakkın kullanımı, ilke olarak mükellefe bırakılmış ve vergiye uyumun gönüllü gerçekleşmesi amaçlanmıştır.

Beyan gibi mükellefe kısmen sağlanan hak, vergilerin kanuniliği ilkesiyle de korunmuştur. Mükellef yönünden bu hak, idare yönünden bir yükümlülüktür. İdare, tüm vergilendirme işlemlerinde, hatta hazırlık işlemlerinde dahi kanunilik ilkesini ortadan kaldıracak şekilde hareket edemez. Kanunda düzenlenen bazı müesseselerin unsurlarının birleşiminden yeni bir hukuki düzenleme elde edemez.

Bu yazının konusunu, kanunilik ilkesi karşısında varlığı tartışılması gereken "tecil" hakkının ihlali sonucu ödenen tutarların mahsubunun, bir ödeme veya tahsil olup olmadığı ve borcun tahsil zamanlaşımı üzerinde ne şekilde bir etki doğurduğu hususu oluşturmaktadır.

## **1. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN NEDENLER**

### **1.1. Ödeme**

Vergi borcunu sona erdiren en önemli ve doğal neden ödemedir (Öncel vd., 2012: 123). Ödemeden bahsedilebilmesi için tahakkuk işleminde olduğu gibi muaccel hale gelmiş bir borcun bulunması gerekir. Vergi hukukunda borç, beyan üzerine tahakkuk veya re'sen, ikmalen ya da idarece yapılan bir tarhiyatın sonucunda doğar.

#### **1.1.1. Vergi Hukukunda Borçluluk ve Muacceliyet ile Ödeme İlişkisi**

Borçlar Hukukundan kaynaklı borç ilişkisinde, bir sözleşmede ecel şart kılınmadığı veya işlem mahiyetinden anlaşılmadığı müddetçe borcun ödenmesi derhal istenebilir. Genel olarak bir borcun ifasının istenmesi, muaccel olması şartına bağlıdır (Öncel vd., 2012: 123). Muacceliyet ise alacaklının borçludan, borçlanılan edimi talep ve dava edebilme yetkisidir (Eren, 2009: 1048).

Borcun ifası henüz istenemiyorsa muaccel bir borçtan söz edilemez. Borcun yerine getirilmesi vadeye bağlı değilse borcun doğması ile birlikte borç muaccel olur. Oysa vergiler kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenir; mükellefin iradesi bu konuda rol oynamaz (Öncel vd., 2012: 124). Mükellefin iradesi, beyan ile yapılan tahakkuk ile kesinleşen verginin kanunda gösterilen vadesine kadarki dönem olan muaccel borç döneminde, ödeme iradesi olarak kabul edilir. Yine

idarenin tek taraflı işlemleri ile tarh edilip ihbarname ile tebliğ edilen henüz muaccel vasıfta olan borçların, dava açma süresi dolmadan mükellefçe kabul beyanının bir göstergesi olarak ihtirazi kayıt konulmaksızın, muaccel olmadan da ödemesi mümkündür. Bu gibi durumlarda, borcun muaccel olması ile ortadan kalkması, aynı iradenin bir sonucu olarak birlikte gerçekleşir. Re'sen tarha konu vergi ve cezaların ödeme fiiline konulan ihtirazi kayıt ise borcun kabulü niteliğinde olmadığından, ödemenin, kanunda belirtilen ihtar ve vade bildirim işlemlerine kadar borcun muacceliyetine bir etkisi bulunmaz.

Kanunda gösterilen vadelerin dışında, alacaklı idarenin de borca muacceliyet katan bir serbest iradesi mevcut değildir. Zira tek taraflı idari işlem ile salınan vergilerin bir ödev olmasının yanında siyasi hak olmasının bir sonucu olarak, tarhiyat ile borçluluk, Borçlar Hukukunda borcun bağlandığı sonucun tüm unsurları gibi derhal doğmaz.

### **1.1.2. Vergi Hukukunda Vade ve Temerrütün Ödeme İradesine Etkisi**

Beyan üzerine tahakkuk eden verginin ödemesi gereken son günü borcun vadesidir ve borç, bu tarihten sonra muaccel olur. Tahakkukun sözcük anlamı "gerçekleşme" olduğundan tahakkuk ile borcun muaccel haline geldiği kabul edilir (Öncel vd., 2012: 124). Tahakkuk borcun muaccel olması için ilk şart olup, tek başına borca muacceliyet katmadığından, bizim de katıldığımız diğer görüşe göre, Kamu İcra Hukukunda muacceliyet ile temerrüt aynı vadede ve birlikte gerçekleşir. Bununla birlikte, tahakkukun nizalı ve belirlenmiş bir vadesi olmadan borca muacceliyet kattığı sonucunu doğuran takasa ilişkin aksi yönde görüşler de mevcuttur (Danıştay 10. D.,28.10.1994 gün, E:1993/700, K:1994/5216 sayılı karar) (UYAP, 2019). Tahakkuk eden verginin vadesi, kanunlarda gösterilen ödeme sürelerinin son günü olup, bu tarihe kadar Borçlar Hukukundaki gibi alacaklı idare, borcun ifasını, vergi borçlusundan derhal isteyemez.

İdarece, mükellefler adına tesis edilen ödemeye çağrı mektubu gibi işlemlerle, kanunun iradesinden ayrı, idarenin iradesine dayalı olarak borca hukuka uygun bir muacceliyet kazandırılmaz. Şayet idarenin iradesiyle, kanunda yer verilmeyen bir şekilde, borca hukuka aykırı olarak icrai vasıfla muacceliyet kazandıran bir işlem tesis edilmişse, yapılan bu işlem, icrai etkisi ölçüsünde, idari işlem hüviyeti kazanır ve bu ölçüde de hukuka aykırı telakki edilir (Sakarya Vergi M., 08.02.2017 gün ve E:2016/521, K:2017/57 sayılı karar) (UYAP, 2019).

Re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyatlarda borcun vadesi geçmiş bir döneme ait özellik taşıdığından, beyan dışı gerçekleşen bu tarhiyatların tahakkuku, tek başına vade taşıyan bir işlem olmayacaktır. Beyanın kesinleştirme özelliğini taşımayan re'sen yapılan vergi ve ceza tahakkuklarında, kanunda belirtilen genel vadenin, muacceliyet tarihi olarak kabulü mümkün değildir. Bu nedendir ki, verginin normal vade tarihinden, tarhiyat yoluyla tahakkuk edip muaccel olduğu döneme kadarki süreç için alınan vergi fer'ilerine, gecikme zammı yerine bilinçli bir tercihle yoksun kalınan kârı ifade eden gecikme faizi denilmiştir.

Tarhiyat yoluyla mükellef adına yapılan borçlandırıcı işlem, bir borcu sadece tespitle sınırlı olmayıp, borcun tüm unsurları ile varlığını şekli ve maddi tespitlerle ortaya koymakta bu özelliğiyle de, icrai ve inşai bir işlem niteliği taşımaktadır. Bu nedenle belirtilen işlem, ancak tespit tarihinden sonra borca muacceliyet kazandırır. Bir akite dayanmayan tek taraflı iradeyle borçluluk doğuran bir işlemin Borçlar Hukukuna ilişkin bu genel kuralı Vergi Hukuku için de geçerli kabul edilmelidir. Daha açık bir şekilde söylemek gerekirse, borcun tespit tarihinden geriye dönük olarak bir muacceliyet doğurma özelliği hukuk sistemimizde bulunmamaktadır. Belirtilen bu husus, bazı farklılıklara rağmen, her iki hukuk dalının bu temelde, aynı niteliğe sahip olduğunu gösterir.

Vergiyi doğuran olayın bağlandığı beyan döneminin, bildirimsiz olarak aşılması halinde, borcun beyan edilmesi gereken döneme ait kanunda belirtilen vadesinin yerine, tarh ve tahakkuk ettirilen verginin ödenmesi için verilen yeni vade, borcun muacceliyet tarihi olarak kabul edilebilir (Çitil, 2013: 67). Zira bu durum, sıkı kamu kuralları ile donatılan idarenin, vade günü verilmeyen bir işlem nedeniyle, özel hukuktaki gibi, borcun muaccel olduğu gerekmesiyle, derhal tahsili yoluna başvurmasını imkânsız kılmaktadır. Bu nedenle Kamu Hukuku'nun bir kolu olan Vergi Hukuku'nda, Borçlar Hukuku'ndan bu yönüyle farklı olarak, borcun muacceliyeti ve temerrütüne ilişkin şartlar aynı anda gerçekleşir; aralarında bir zaman fasılası olması ise mümkün değildir.

Beyan üzerine yapılan tahakkuk işlemindeki iradilik ise cebri icra aşamasına geçmeyi önlemekle sınırlıdır. Gerek beyan üzerine yapılan tahakkuk gerekse tarh işlemi sonucu ortaya çıkan vergi borcu; vadesi dolmadan ödenerek ortadan kalkabileceği gibi tahsil, zamanaşımı, uzlaşma, yargı kararı, af, takas ve terkin gibi nedenlerle de sona erebilir (Öncel vd., 2012: 132).

Muaccel olmadığı ve cebri aşamaya geçmediği müddetçe, vergi borçlusunun malvarlığından ödemekle ortadan kaldırdığı bu ödev, beyandaki gibi iradi ve rızaya dayalı, diğer bir deyişle gönüllü bir ödemedir. Bu aşamaya kadar yapılan vergi ödemeleri, ödemenin bağlandığı hukuki sonuçları doğurmak zorundadır. İlk akla gelen bir durumu örnek olarak vermek gerekirse, vadesi dolmadan mükelleflerce ödenen vergi, idare için cebri tahsil niteliği taşımadığından, cebriğin unsuru olan gecikme zammı tahsil tutarının içinde yer almaz (Öncel vd., 2012: 127). Öte yandan, vadesi dolan bir borcun henüz cebri icra hükümleri başlatılmamış veya borçlu mükellefin cebri icra işlemlerine ıttıla olmadan ödeme yapılmış ise, bu ödemelerin de rızaya dayalı teknik anlamda bir ödeme olduğu söylenebilir.

## **1.2. Tahsil**

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri de tahsildir. Mükelleflerce yapılan her ödeme, idare açısından bir tahsil olmakla birlikte, idarece yapılan her tahsil, mükellef açısından bir ödeme niteliği taşımayacaktır. Tahsil, vergi borcunun vadesinden önce bireylerce ödenmesiyle gerçekleşebileceği gibi bireylerin rızası ile ödenmediği durumlarda, vadesinden sonra, Kamu İcra Hukuku baskısı kullanılarak hukuki cebir yoluyla da gerçekleşebilir. Kamu İcra Hukukunun konusu olan tahsil ise, işte bu cebri aşamada gerçekleşen işlemler ve işlemlerin gereğinin yapılmasından oluşur.

Borçluyu alacaklıya karşı borçlandığı edimi ifaya, yani bir şey vermeye, bir işi yapmaya veya yapmamaya mahkûm eden davaya ifa (eda) davası denilir. İfa davası, muaccel ve yerine getirilmesi mümkün olan her türlü edimi kapsar. İfa davasının açılabilmesi için her şeyden önce alacağın muaccel olması gerekir (Eren, 2009: 987). İfa davasındaki ifa hükmüne rağmen borçlunun borcunu kendi arzusuyla yerine getirmediği takdirde, alacaklıya yetkili organlardan ifa hükmünün icrasını talep etme, kararı icraya koyma hakkı sağlanmıştır (Eren, 2009: 988). Borcun zorla yerine getirilmesi için resmi makamlara başvurma usulüne ise cebri icra denilir (Kuru vd., 2008: 26-27). Hemen belirtmek gerekir ki, Kamu İcra Hukukunda alacaklı ile borcun cebri tahsiline yetkili makam aynı olup, cebri tahsili yetkili kurumun, resmi makam hüviyetinden ziyade, alacaklı makam özelliği daha ağır basmaktadır (Çitil, 2013: 70).

Borcun mükelleften cebren tahsili işleminin, mükellef açısından bir ödeme olduğunu söylemek ise mümkün değildir. Vadesinde ödenmeyen bir borcun cebri

takip aşamasında mükellef tarafından ödenmesi, borcun cebri takibin bağlandığı sonuçlara göre tahsil edildiği gerçeğini değiştirmez. Zira ödemede, borçlunun rızası mevcutken; tahsilde, rıza dışılık ve zorlayıcılık vardır (Çitil, 2013: 68).

Vadesinde ödenmeyen vergi borcu, Kamu İcra Hukuku hükümlerinin düzenlendiği 6183 sayılı Kanun uyarınca cebri takip yöntemleriyle, borçlusundan tahsil edilir. Vadesinde ödenmeyen borcun vade ile tahsil tarihi arasında geçen süreler için gecikme zammı tatbik olunur (Çitil, 2013: 67).

Cebren tahsil, teminatın paraya çevrilmesi, borçlu kefil göstermişse kefilin takibi ya da borçlunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi yöntemlerinden biri ya da bir kaç ile gerçekleşir (Öncel vd., 2012: 129). Vadesi dolmakla muaccel hale gelen vergi ve cezanın, bu süre sonunda ödenmemesi durumunda ise, vergi borcunun kendiliğinden temerrüdünden bahsedilir (Öncel vd., 2012: 127). Kamu icra takibini başlatan ödeme emrinde; borcun cebri tazyik yoluyla, on beş (15) gün içinde ödenmemesi halinde, cebri tahsil hükümlerinin uygulanacağı ve mal beyanında bulunulmadığı takdirde üç (3) ayı geçmemek üzere, borçlunun hapis cezasına çarptırılacağına ilişkin yaptırımlar da belirtilir<sup>1</sup>. Bu nedenle cebri takip yetkilerinin başladığı bir dönemde gerçekleşen ödemenin, teknik anlamda bir ödeme olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp, cebri takibin bir yansıması olarak, borcun ancak tahsil ile ortadan kalktığıнын kabulü gerekir.

### **1.3. Mahsup ve Takasta Ödeme ve Cebri Tahsil Farkı**

Mahsup sözlük olarak, hesap edilmiş, hesaba geçirilmiş, alacağa karşılık tutulan biçiminde anlama sahiptir (Atalay,1980: 1). Mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesine izin veren bir sayışma işlemidir. Bazı koşullar ve durumlarda bir alacağın azalması sonucunu doğurur. Mahsup, bazı sebeplere dayanarak alacak miktarından indirim yapılması, alacaklının elde ettiği bazı menfaatlerin veya borçlunun katlanmak zorunda kaldığı bazı yükümlülüklerin talep edilen alacaktan indirilmesi şeklinde de gerçekleşir (Yılmaz, 1982: 147). Takas borçluluğu sona erdiren bir yoldur ve takasta karşılıklı alacak vardır; mahsup ise, bir alacağın (veya borcun) tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir ve mahsupta karşılıklı alacak yoktur (Günay, 2000: 3).

1 bkz. AATUHK'un 54. ve 55. maddeleri, "Belirtilen hükümlerde, ödeme emrinin düzenlenmesi gereken aşamanın aynı anda bir cebri takip ve cebri tahsil aşamasını başlattığı görülmektedir. Cebri takip alanının cebri takip işlemi ile çakışmadığı tek alan ise AATUHK'un 37. maddesine tabi vade belirleme işlemi ile verilen vade ile ödeme emrinin düzenlendiği tarih aralığında gerçekleşmektedir."

Öte yandan, mahsup bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka deyimle, verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde, takas ödeme ve/veya tahsil aşamasına aittir (Öncel, 1996: 8)<sup>2</sup>. Mahsup Vergi Özel Hukukunun konusu olarak her vergi kanununda düzenlenen mahsup kurallarına göre yapılmaktadır. Bununla beraber takas, genel vergi kuralları içinde tüm vergilerin tahsili ile ilgili olarak Kamu İcra Hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle tahsil aşamasına ait olduğu belirtilen takas, ödemenin karşı tarafını oluşturan idare açısından bir tahsil işlemi olarak değerlendirilmelidir.

Mahsup işleminde borcun muaccel olması gerekmez; takasta ise karşılıklı iki borcun da muaccel olması gereklidir. Verginin hesaplanması sırasında, önceki beyana dayalı olarak ödenen geçici verginin, kurumlar vergisinin bir matrah unsuru olarak beyan anında yapılan mahsubu, gerçek anlamda oluşmuş iki vergi borcu arasında bir mahsubu ifade etmez. Zira geçici vergiler, bağlı buldukları kurumlar vergisi ile gelir vergisinin erken tahsilinden ibaret olup, esasında farklı bir vergi türü değildir (Akdoğan, 1991: 224). Zira beyan edilecek kurumlar vergisi gibi kurum geçici vergisi de beyan ile tahakkuk edip kesinleştiğinden, kurumlar vergisindeki mahsup içerikli beyan, idarenin onayına ihtiyaç duymaksızın, ödenen geçici vergilerin mahsubu ile kalan tutar üzerinden kendiliğinden tahakkuk eder.

Geçici vergiler dışındaki mahsuba konu iadesi gereken vergilerde, vergi idaresinin kanundan kaynaklı muvafakatı, mükellefin de beyandan kaynaklı rızası, diğer bir deyişle, tarafların karşılıklı ve aynı yönde irade açıklamaları bulunmaktadır.

Mahsup ayrıca bir mükellef hakkı olmakla birlikte, bazı durumlarda, vergiden mahsup konusu yapılmak istenen vergi tutarlarının, idarece, doğruluğunun denetlenmesi de gerekebilir. Örneğin iadesi gereken katma değer vergisinin, mükellef tarafından diğer vergilere mahsubuna ilişkin talebin, idarece kabulü yoluyla, mahsup işlemi gerçekleştirilmektedir. Katma değer vergisinde, asıl olan verginin mahsubu veya iadesi yerine bir sonraki döneme ve/veya yıla devri olduğundan, borcun mükellef için bir muaccel alacak sıfatını kazanacağını söylemek zordur. Zira katma değer vergisinde, verginin gerçek yüklenicisi, nihai tüketici olup, mükellefin mal varlığını azaltıcı niteliği yarattığı değer üzerinden ödediği tutarla sınırlı kalmaktadır.

2 "Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre, takas 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesinde düzenlenen ve ihtiyati haciz gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlayan cebri alana ilişkin bir düzenleme olup, ihtiyati hacizden farklı olarak borcun bloke edilmesine hizmet etmeyen doğrudan borcu ortadan kaldıran bir işlem ve bu işlemin şartının da muacceliyet, muacceliyetin şartının da ödeme emri ve özel vade belirleme işlemleri olması nedeniyle, takasın ödeme aşamasına ait olmayıp, zaman yönüyle cebri tahsil aşamasına ait bir anda gerçekleşmektedir."



Ayrıca belirtilen alacağın mahsuba konu olması için kanun koyucu beyana bazı ek şartlar getirmiştir. Mükellefin, beyannameinde, iade edilecek katma değer vergisini bir alt beyan şeklinde göstermesi gerekse de bu yeterli değildir. Mükellefin ayrıca iadesini istediği katma değer vergisi için yeminli mali müşavir tasdik raporu veya tutulan defter ve belgelerle sınırlı olarak, mali müşavir tasdik raporu ile ikinci bir şekli ve maddi doğruluk taahhüdünde bulunması gerekir.

Öte yandan, iade alacağının doğması için üçüncü bir irade beyanı olarak, mevzuatın izin verdiği takdir yetkisi ölçüsünde vergi idaresinin de bunu uygun görmesi gerekebilir. İadesi talep edilecek tutara göre veya vergi idaresinin gerek görmesi halinde, vergi inceleme raporu ile iadesi gereken verginin doğruluk tespiti yapılarak, mükellefin iadeye hak kazandığı hususu, bir bakıma tescil edilmiş olur. Bu nedenle, iade alacağına, muaccel bir alacak sıfatı yüklenilmesi, ancak idarenin bunu uygun görmesi ile gerçekleşir. Daha somut bir şekilde aktarmak gerekirse, iadesi gereken alacaklarda mükellef ve sorumlunun irade açıklaması yeterli bulunmadığından, muaccel sıfatı kazanmayan bu alacakların, diğer vergilerden indirilmesi, bir takastan ziyade mahsup işlemidir.

Belirtilen şekilde ortadan kalkan verginin, cebren tahsilinden bahsetmek yerine, mükellef açısından ödeme, idare açısından ise tahsil olarak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır. Ancak belirtilen mahsubun tahsil niteliği, iadeye tabi katma değer vergisinin, başka vergilerle mahsubu halinde, belirginleşecektir.

Bir idari işlem olan mahsupta, mükellefin talebi, bu işlemin sebep unsuru iken, takasta mükellefin takasa yönelik talebi, idareyi takas işlemi tesis etmeye yönelten maddi bir sebep unsuru değildir. Bunun sonucu olarak, mahsupta mükellefin mahsup talebinin olmaması, mahsup işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirir. Takasta ise mükellef talebinin yerine getirilmemesi, işlemi tek başına hukuka aykırı hale getirmez. Ancak, borcun takas talep edilen tutardan karşılanması yerine, aynı tutarın, borçlunun malvarlığından tahsili amacıyla yapılan bir cebri takip işlemi hukuka aykırı hale getirir (Taner, 2016: 58). Diğer bir yönüyle belirtmek gerekirse, sebep unsuru olan mahsup talebi bulunmaksızın gerçekleşen bir mahsup işlemi, esasında hukuka aykırı bir takas işlemidir.

Nitekim Danıştay, bu konuda verdiği bir kararda mükellef tarafından mahsup talep edilmediği halde sırf zamanaşımını kesmek için yapılan mahsup işleminin, gerçek bir mahsup olmadığı için tahsil zamanaşımını kestiğinden bahsedilemeyeceğine hükmetmiştir (Arslan ve Biniş, 2015: 38) .

Diğer yandan, mükellefin vergi borcuna mahsup edeceği alacak kalemi, mükellefin hâkimiyetinde bulunmadığından, tek başına tasarruf edememenin bir sonucu olarak, ancak idarenin irade açıklamasının bir ürünü olan idari işlem ile mahsup edilir. Ancak, mahsuba konu mükellef alacağının varlığı ve mahsuba konu edilme şartlarının tespiti, tespit tarihi itibarıyla değil, mahsup talebinde bulunduğu tarih itibarıyla sonuç doğurur. Bu şekilde gerçekleşen bir işlemde, mükellef talebinin olmaması ve yine işlemin bir de zamanaşımını kesmek gayesiyle yapıldığının tespit edilmesi gibi hallerde, işlem amaç unsuru yönüyle de hukuka aykırı hale gelecektir. Zira tahsil zamanaşımı, kanunla mükellefe tanınmış bir haktır (Organ ve Bozdoğan, 2012: 173).

## 2. VERGİ HUKUKUNDA TECİL

### 2.1. Tecilin Tanımı ve Vergi Hukukundaki Tecil Yöntemleri

Tecil Arapça kökenli bir sözcük olup, Türkçe’de erteleme anlamını taşır<sup>3</sup>. Öte yandan Mustafa Nihat Özön’ün Osmanlı Türkçe Sözlük adlı eserinde ise tecilin, Arapça kökenli ecel sözcüğüne dayandığı belirtilerek Türkçe karşılıklarının ise erteleme, belirli bir vakit ile sonraya bırakma, acele etmeme gibi anlamlara sahip olduğu belirtilmektedir (Tuncer, 2006: 1). Ayrıca, tecil gibi Arapça bir sözcük olan “muaccel” sözcüğü de aynı kökü ifade eden “ecel” sözcüğünden türetilmiş olup, her iki sözcüğün birbirleri ile ilişkisine en iyi örnek türediği bu kök sözcüğüdür<sup>4</sup>.

Tecil, doktrinde genel olarak, vergi uygulamasında, ödeme güçlüğüne düşmüş ve zor durumda bulunan bir mükellefi ferahlatmak için getirilmiş bir ödeme kolaylığı olarak nitelendirilmektedir (Tuncer, 2006: 1). Türk Vergi Hukukunda tecil müessesesi, birçok vergi kanununda “tecil” kavramı altında farklı düzenlemelere konu olmuştur. Bununla birlikte, vergi kanunlarında ayrı ayrı düzenlenen tecil müessesesi, birbirinden farklı özelliklere sahiptir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda düzenlenen tecil müessesesi, tarh ve tahakkuka ilişkin olup, tecil edilen verginin tahakkuku, bozucu yenilik doğuran bir şartın gereği olarak ertelenir. Taahhüt edilen üretim gerçekleştiği takdirde tecil edilen vergi terkin edilir.

3 Bkz. Sesli Sözlük-tecil (<https://seslisozluk.net>) (erişim tarihi: 12.10.2018)

4 Bkz. T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, Muaccel: İvedi, peşin; vadesi (eceli) gelmiş; ödenmesi gereken, hale gelmiş., [www.sozluk.adalet.gov.tr](http://www.sozluk.adalet.gov.tr) (erişim tarihi: 28.10.2018)

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda şartlı muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümlerde yer alan ertelemede, vergiyi doğuran olayın varlığı ile ilgili olmaksızın, verginin tarhi ertelenir. Bu erteleme ise bir tarhiyat aşamasının ertelenmesi veya şartlı sürede tüm şartların gerçekleştirilmesi sonucuna bağlı olarak, vergiyi doğuran olayın vergi alacağına dönüşmemesi halinin bir örneğini oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisindeki bu şartlı istisna, talik edici yenilik doğuran bir şart olduğu için, bu taliklik, diğer bir deyişle tarhin ertelenmesi, teknik anlamda verginin tecili niteliği taşımaz.

Öte yandan, AATUHK'ta düzenlenen tecil müessesesinde ise muaccel alacak, müeccel alacak haline gelmektedir (Tuncer, 2006: 1-2). Bununla birlikte, Katma Değer Vergisine ilişkin şartlı muafiyet ve istisna örneğinde verildiği üzere, borçlandırıcı işlemin ilk aşaması olan tarh ertelenmekte ve şarta ilişkin verilen süre içinde şartın ihlali gerçekleşmediği müddetçe, vergi müeccel hale bile gelmemekte, diğer bir deyişle geniş anlamda vergiyi doğuran olayın içinde yer alan teslim veya hizmet, bir vergi borcuna dönüşmemektedir.

## **2.2. AATUHK'ta Düzenlenen Tecilin Özellikleri**

AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen genel tecil müessesesi, Vergi Özel Hukuku'nun konusu olarak, vergi kanunlarında düzenlenen tecil yöntemlerinden farklı bir gayeyle, mükellefin ödeme güclüğü göz önüne alınarak tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeler getirmektedir. Bu genel tecil müessesesinde, kanun maddesinin aradığı belirli şartların doğması halinde, borcun türü değişmemek kaydıyla, vergiler; muacceliyet ve vade yönüyle farklılaştırmaya konu edilirler. Diğer bir deyişle, bu tecil yönteminde, borcun sadece vasfı değişmektedir.

Bu tecil yönteminde vergiler, muaccel ve temerrüte uğramış olsalar da, yeni bir vade belirlemeye tabi tutulur ve vadesi geçmemiş borç statüsü kazanırlar. Nitekim AATUHK'un 22'inci maddesi gereği "borcum yoktur yazısı" istenen durumlarda, aranan şartlardan biri de vadesi dolmuş bir kamu borcunun bulunmaması olup, tecil işlemi sonucu, yeni vadeye kavuşan borçlar "borcum yoktur yazısı" düzenlenmesine engel teşkil etmez.

AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen tecil müessesesinin, borcun ödenmesi konusunda temerrüde düşen mükelleflerin, bu borçlarının vadesinin ötelenmesi gibi bir fonksiyonu bulunmaktadır. Ayrıca, tecil müessesesinde, temerrüte uğramış verginin yeni bir vadeye bağlanması kadar, mükellefin ödeme güclüğüne düşmeden borcunu ödeyebilmesi için belirli taksitlere bölünerek,

borcun mükelleften tahsili sağlanır. Görüldüğü üzere, tecil ile taksitlendirme farklı müesseseler olmakla birlikte, taksitlendirme, tecilin amacının gerçekleştirilmesi için tecilden ayrılmaz bir parça olarak, birlikte düzenlemeye konu edilmiştir (Tuncer, 2006: 2).

AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen "tecil" sisteminde, mükellefin de korunması bir gaye olarak kendine yer bulmaktadır. Bununla birlikte bu genel tecil yönteminde, esas gaye, mükelleften ziyade verginin tahsilinin kolaylaştırılması ve güvenliğinin sağlanması olduğundan, tecilden yararlanabilmek için belirli tutarın üzerindeki borçlarda teminat gösterilmesi gerekir.

### **2.3. Tecilin İdari İşlemlerdeki Yeri ve Koruduğu Yarar**

Tecil işleminde mükellefin yazılı talebi, idarenin de bu talep karşısında, olumlu veya olumsuz bir işlem tesis etmesi gerekmektedir. Tecil talebinin reddi yolunda düzenlenen işlem de bir idari işlem olup, idari yargı denetimine tabi, iptale konu işlemler olarak kabul edilirler (Savaş, 2001: 4). Ayrıca tecil işlemi ile yeni bir hukuki durum oluşmakta ve kamu alacağının vadesi kanunda gösterilen vade yerine, talep üzerine ve idarenin takdir yetkisi çerçevesinde belirlenmektedir (Gülseven, 1999: 293).

Vergilendirme işlemlerinde idarenin takdir yetkisi olan işlemler sınırlı olup, AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen, verginin tecili müessesesi, bu sınırlı takdir yetkisine örnek olarak gösterilebilir (Arıkan, 2004: 23-24). Maliye İdaresi yetkisini kullanırken, takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uymalı, tecil istemini reddederken, haklı bir gerekçeye dayanmalıdır (Üstün, 2006: 273).

Ayrı bir husus olarak belirtmek gerekirse, tahsile ilişkin tecil yönteminin, infisahi (bozucu) şarta bağlı olarak cebri icra işlemlerini durdurucu özellik taşıdığı söylenebilir. Tecil işlemlerine uyulmadığı takdirde, tecil işlemi geçersiz hale gelerek, alacağın tamamı muaccel hale gelecek ve bunun sonucunda, idarece borcun derhal tahsili yoluna başvurulacaktır (Arıkan, 2004: 20). Bozucu şartın bir diğer sonucu ise, şartın tekemmülü halinde, hukuki durumun kendiliğinden ilgilinin hukukunda sonuç doğurmasıdır.

Tecilin bozulması anında borcun muaccel olması, borçlulukta geriye dönük bir muacceliyet yaratılmayacağına ilişkin, istisnası bulunmayan bir kuraldır. Bununla birlikte tecilin ihlali halinde, borçlunun temerrütü yeni vadeye göre değil, tecil öncesine ait borcun vafsinin hukuki sonuçlarının bağlandığı vadeye göre doğar. Bozucu şartın doğurduğu sonucun başka bir yansımaları vermek gerekirse,

temerrütün eski haline tevcihinden ibaret olan temerrütün zaman yönüyle geleceğe dönük etki göstereceğine ilişkin istisna, Vergi Hukukunda temerrüt ile muacceliyetin yapışık olmasına ilişkin kuralın da bir istisnasıdır.

Öte yandan, AATUHK'a 2017 yılında eklenen 48/A maddesiyle de tecil sisteminin özel nitelikli bir hali olarak uyumlu mükelleflere yönelik ayrı ve kriterleri daha somut düzenlemeler getirilmiştir (Acar, 2018: 1). Bu düzenleme ile bazı hallerde genel düzenlemeden daha farklı ve daha esnek taksitlendirme kuralları getirilmiş, mükellefin tecil talebi konusunda, idareye daha geniş takdir yetkileri verilmiştir. Bu yeni tecil düzenlemesinde, "vergiye uyumlu mükellef" kavramı getirilmiştir. Bu müesseseden yararlanabilmek için mükellefin tecil başvurusunda bulunduğu tarihten geriye dönük belirli bir zaman diliminde vergi yükümlülüklerini yerine getirmiş olması koşulu aranmıştır. Böylece tüm mükellefler için getirilen sınırlı bir tecil yönteminin yanında, vergi ödevlerini süresinde yerine getiren ancak, müzayakaya düşen mükellefler için ayrı tecil kolaylıkları da sağlanmıştır. Bu tecil yöntemi, genel tecil yönteminin aksine mükellef odaklı gayelerle Vergi Hukuku'na getirilmiş yeni bir yöntemdir.

Tahsile ilişkin özel tecil yönteminde, vergi alacağıının korunması da bir amaç olarak varlığını sürdürmekle birlikte, kanun koyucunun olumlu bir bakış açısıyla, vergiye uyumlu dürüst mükellefi özel olarak koruma gayesi birinci sıraya yerleşmiştir. Bu gayenin bir sonucu olarak, yeni düzenlemeyle borçlu mükelleflere, genel tecil müessesesinden daha iyi şartlara sahip borç taksitlendirmesi yapabilme imkânı getirilmiştir (Akbarak, 2017: 207). Yeni tecil sistemi bir bakıma, cezalarda tekerrürün ulaşmak istediği kamusal hedefe, ödül gibi farklı bir yaklaşımla ulaşılmayı gaye edinir.

## **2.4. Tecilin Konusu ve Şartları**

### **2.4.1 Tecilin Konusu Olan Kamu Alacakları**

AATUHK'ta yer verilen genel tecil kuralının konusunu, kurumlar vergisi, gelir vergisi, stopaj yoluyla alınan gelir ve kurumlar vergisi, damga vergisi, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları oluşturur (Arıkan, 2004: 16). Buna göre, VUK'un kapsamına giren kamu alacakları, Hazine ve Maliye Bakanlığının tahsile yetkili olduğu vergi ve cezalar ile belediyeler ve il özel idareleri gibi yerel idarelerin, takip ve tahsile yetkili olduğu vergilerden oluşur. Genel tecil kurallarının kapsamını, tahsil aşamasında olup henüz tahsil edilmemiş vergi ve cezalar ile fer'i alacaklar oluşturmakta iken Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan iç genelgeyle katma değer vergisi de tecilin kapsamına alınmıştır (Bıyık, 2016: 2).

AATUHK'un 48/A maddesinde getirilen özel tecil kuralının kapsamını ise sadece Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerinin takip ve tahsiline yetkili olduğu vergiler, cezalar ve vergi fer'ileri oluşturur. Bu özel tecil yönteminin konu yönüyle daha dar nitelikli olduğu görülmektedir.

#### **2.4.2. Muaccel ve Ödenmemiş Kamu Alacağı Olma Şartı**

Henüz muaccel vergi ve cezalar, tecil yönteminin konusu dışında kalır. Zira tecilde aranan zor durumda kalma hali, mükellefi zor durumda bırakan verginin bizzat kendisi için aranan bir şarttır. Bir verginin müeccel olması, mükellefin bu verginin ödenmesinden dolayı zor duruma düşme, diğer bir deyişle ödeme güçlüğü şartı için yeterli değildir.

Mükellefin muaccel olup vadesinde ödenmeyen vergi borçlarını gerekçe göstererek, müeccel borçların tecilini istemesi mümkün değildir. Yine tecil kapsamında olmayan bir vergi türünden dolayı düşülen zor durum hali, tecil kapsamındaki bir verginin tecili için de gerekçe olamaz.

Cezada indirim konu edilmiş vergi ve cezaların, ayrıca tecile tabi tutulması mümkün değildir (Arıkan, 2004: 17). Ancak indirim şartının ihlali ile eski miktarına dönüşen vergi cezasının, cezada indirim uygulanmamış halinin de tecil edilmesine engel bir hukuki durum yoktur. Uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezaların, uzlaşma sonrası oluşan yeni vadesinde ödenmemesi durumunda, düşülen zor durum nedeniyle tecil kapsamında taksitlendirme istenebilir (Özbalcı, 2003: 474). Tahsil edilmiş vergiler, tecile konu olamamakla beraber, mükellefin tecil talebinin reddinden itibaren 30 gün içinde vergi borcunu peşin ödemesi halinde, ödenen tutarlara, tecil talebinin reddinden ödeme tarihine kadar tecil faizi uygulanır.

#### **2.4.3. Teminat ve/veya Peşinat Ödeme Şartı**

Tecil işlemlerinde belirli tutarın üzerinde borçların tecil edilebilmesi için teminat gösterilmesi ve taksitlendirme yapılmışsa ilk taksitin peşin olarak yatırılması gerekir. Borcun tahsili için borçlunun malvarlığı üzerinde haciz yapılmışsa, haczedilen varlığın satışına kadar tecil isteminde bulunabileceğinden, haczedilen eşya veya değerlerin teminata çevrilerek haczin kaldırılması da mümkündür.

#### **2.4.4. Tecilin Borçların Vasfı Üzerindeki Etkisi**

Tecil kapsamına alınan borçların, muaccel ve temerrüde düşmüş bir borç vasfından çıkarak, müeccel bir borç haline dönüşmesinin bir sonucu da,

muaccel olan borcun borçluyu temerrüte düşürmesidir. Mevcut durumda, tecil başvurusundan itibaren temerrüt faizi niteliğindeki gecikme zammının yerine, borcun yeni vadesine kadar tecil faizi hesaplanarak ödeme koşulları değişmektedir. Böylece ihlal sonucu, tecil kapsamı dışına alınan borçlar, tecil faizi uygulanan süreleri de kapsayarak, gecikme zammı tutarları ile cebri tahsile konu edilecektir. Ancak, tecil faizli olarak ödenen tutarların da bu genel ödeme şartlarına tabi borç tutarından tenzili gerekir ki, bu da muaccel olmayan bir aşamada tecil yoluyla ödenen tutarların, borcun tecilden önceki ana tutarına ve fer'ilerine dağıtımının bir takas olmadığını ortaya koymaktadır.

Tecil kapsamında ödenen tutarların, tecil öncesi esaslara göre vergilere dağıtımının takas olmadığını ortaya koyan diğer bir husus da, takasta hak sahipliğinin, mükellef veya kamu idaresi olmasından kaynaklı karşılıklı iki kamu alacağı bulunma şartının, bu giderim işleminde gerçekleşmemesi nedeniyledir. Daha açık şekilde ifade etmek gerekirse, tecil kapsamında ödemeye konu edilen borç ile tecil kapsamından çıkan borç, aynı borçtur.

Cebri icra hükümleri çerçevesinde muaccel bir borcun temerrüt ilkeleri doğrultusunda tahsili için, ilk önce tecil kapsamında müaccel olan borca ilişkin ödemelerin dağıtımı ile başlanması, tecil müessesesinin tüm şartları ile ortadan kaldırılmasından başka bir şey değildir. Diğer bir deyişle, tecil kapsamında ödenen tutarların, tutar olarak kabul edilmekle birlikte, ödeme hüviyeti kabul edilmemektedir.

Ayrıca yapılan bu işlem, mahsup işleminde aranan mükellefin talebi şartını taşımadığı gibi mahsubun diğer unsurlarını da taşımamaktadır. Böylece, yapılan işlemin bir takas olmaması nedeniyle, takas işleminin gerçekleştiği anda bir tahsil olarak kabulü de mümkün değildir. Bunun yanında, mahsup işlemi için aranan fiili olarak yapıma şartı da mevcut dağıtım işleminde gerçekleşmemektedir.

Kanaatimize göre tecil kapsamında ödenen tutarların cebri icra hükümleri ile tahsilinden başka bir şey olmayan giderim veya aktarma işleminden ibaret bir mahsup, aslında teknik olarak mahsubun şartlarını taşımaktan uzaktır. Teknik anlamdaki mahsup, mükellefin talebi doğrultusunda idare için idari işlem tesisi zorunluluğunu belirten bir görev olmakla birlikte, tecilin ihlali halinde yapılan AATUHK anlamında teknik olmayan mahsup, sadece idarenin iç işleyişine yönelik bir emirdir. Zira tecilin ihlali anında, vergi ve cezanın eski şartlarına göre derhal muaccel olması için bir idari işlem tesisine gerek bulunmadığından, kendiliğinden

muaccel olan borca, tecil kapsamında ödenen tutarların mahsubuna ilişkin iç işlem, idari işlem niteliği taşımamaktadır. Tecil kapsamında ödenen tutarların muaccel borca aktarımı veya teknik olmayan anlamda mahsubunun yanlış yapılması ölçüsünde ilgilinin hukukunu etkileyen bir idari işlem olacağı ve bu ölçüde de hukuka aykırı olacağı tabiidir.

Bu durumda tecilin ihlali halinde, hukuk âleminde mükellef hakkında tüm sonuçlarını doğuran teknik anlamda olmayan mahsup, idarenin iç işleyişine yönelik fiili bir aktarımdan ibaret ikinci bir işlemi idareye yüklemektedir ki, bu uygulama işlemi mükellefin hukukunda ikinci bir sonuç doğuran işlem değildir. Doğurduğu ölçüde bu sonuç, hukuka aykırı bir sonuç ve hukuka aykırı bir idari işlem olarak idari yargı denetimine tabi olacaktır.

İdareye ait bulunan mahsup yapma yetkisinin bir sonucu olarak, mahsubun idarece fiilen yapıldığı takdirde, ne bir ödeme ne de tahsil olarak, tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Yine adı geçen giderim işlemi, bir takas olmadığından; giderim veya yaygın kullanım nedeniyle ancak "teknik anlamda olmayan mahsup" şeklinde tanımlayabileceğimiz işlemin, takas gibi fiilen kullanıldığı anda tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Böylece, tecil kapsamında yapılan bir ödemenin, tecilin ihlali sonucunda ödemenin bağlandığı hukuki sonuçları doğurması da mümkün olmamaktadır. Öte yandan, ödeme vasfıyla ifa edilen borcun, ihlal sonrası cebri tahsil hükümleri doğrultusunda, borcun gecikme zamlı tutarlarına mahsubu işlemi de denilen teknik anlamda olmayan mahsubun, cebri tahsilin bir şekli olan takasın hukuki sonuçlarını doğurması da mümkün değildir. Tecilin geçersizliğinin tüm sonuçlarını, tecilin ihlali halinde doğurduğunu kabul etmemizi gerektiren husus da, tecil kapsamında ödemelerin, ödeme tarihinden itibaren gecikme zammına aktarılacağı kuralıdır (Üzümcü, 1993: 5).

### **3. TECİL KAPSAMINDA YAPILAN ÖDEMELERİN MAHSUBUNUN TAHSİL ZAMANAŞIMINDAKİ SEBEP ETKİSİ**

#### **3.1. Tahsil Zamanaşımını Kesen Sebepler**

Vergi alacağının güvence altına alınmasını düzenleyen 6183 sayılı AATUHK'nın amacı tahsil edilebilir hale gelen alacakların olabildiğince kısa sürede ve az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktır. Buna bağlı olarak AATUHK devletin kendi menfaatini koruyan ayrıcalıklı maddelerle donatılmıştır (Organ ve



Bozdoğan, 2012:179). Başka bir ifadeyle, Vergi İcra Hukuku'nda vergi idaresinin alacağını kolay elde edebilecek yöntemler geliştirilmiştir (Karakoç, 2001:129-130). Bu özelliklerin yansımaları olarak AATUHK'un 103'üncü maddesinde tahsil zamanaşımı süresini kesen pek çok hal düzenlenmiştir. Söz konusu durumlar, vergi idaresinin alacağına kavuşma olanağını önemli derecede artırmaktadır (Organ ve Bozdoğan, 2012:179).

AATUHK'ta düzenlenen tahsil zamanaşımı, borcun cebri icra yoluyla tahsili aşamasına geldiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beşinci yılın sonunda, tahsil edilemeyen kamu alacağını zamanaşımına uğratan bir müessesedir.

Kamu İcra Hukukunda zamanaşımına etki eden sebepler olarak çoğunlukla zamanaşımını kesen sebepler düzenlenmiş, istisnai konularda ise zamanaşımını durduran sebeplere yer verilmiştir. Zamanaşımının kesilmesi durumunda, kesilen zamanaşımı, kesilmeyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından başlayarak yeniden işler. Diğer bir deyişle, daha önce işlemiş bulunan süreler, zamanaşımının kanunda sayılan sebeplerle kesilmesi halinde, borcun zamanaşımına uğramasına hiç biri katkı yapmaz. AATUHK'ta düzenlenen Kamu İcra Hukukuna ilişkin tahsil zamanaşımı, sadece istisnai durumlarda durur; kalan süre, zamanaşımını durduran sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren yeniden işler. Bu istisnai durma sebepleri olarak, AATUHK'un 104'üncü maddesinde düzenlenen mükellefin yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi nedeniyle hakkında tatbikat yapılmasına imkân bulunmama halleri sayılabilir. Mevcut hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemeyecek, ortadan kalkması halinde ise zamanaşımı kaldığı yerden devam edecektir (Organ ve Bozdoğan, 2012:178-179).

Zamanaşımını kesen sebepler ise AATUHK'un 103'üncü maddesinde ayrıntılı ve tahdidi olarak sayılmıştır. Belirtilen zamanaşımı sebeplerinden; 1'inci bentte yer alan "ödeme", 3'üncü bentte yer alan "cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat", 8'inci bentte yer alan "amme alacağının teminata bağlanması" ve 11'inci bentte yer alan "amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması" şeklindeki zamanaşımını kesen sebeplerin tecil ile ilgili olma durumları bulunduğundan ayrıca bu sebeplerin tecil ile ilişkisinin irdelenmesi gerekir.

### **3.2. Tahsil Zamanaşımı Sebepleri İçinde Tecilin Yeri**

Borcun tecile konu edilmesine rağmen, taksit süreleri içinde ödenmemesi, diğer bir ifadeyle tecil hükümlerinin ihlal edilmesi halinde tecil şartları kaybedilecektir. Bu gibi durumlarda, tecil kapsamında ödenen tutarların, mükellef açısından bir ödeme, idare açısından da bir tahsil olduğundan kuşku duymamak gerekir. Tecil kapsamında yer alan kamu borçları yeniden müeccel hale geldiğinden, muaccel olan borcun, vadesinde ödenmemesi nedeniyle oluşan temerrüt şartları da ortadan kalkmaktadır. Bunun bir neticesi olarak, AATUHK'ta tipik bir temerrüt faizi niteliği taşıyan gecikme zammı yerine, daha düşük oranlı tecil faizi uygulanır. Ancak, tecil faiz oranlarını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiğinden tecil faiz oranı yıllara göre değişmektedir (Arıkan, 2004: 25). Tecil faizindeki değişkenliğe rağmen, istisnasız tüm zamanlarda tecil faizinin gecikme zammından daha düşük oranlı olmasının bir sonucu olarak, tecilin ihlali halinde fiili aktarım şeklinde bir mahsubun yapılması kaçınılmazdır.

Tecil ve bu müesseseye ilişkin zamanaşımını kesen sebeplere bakıldığında, tecile açıkça yer verilmediği görülmektedir. AATUHK'un zamanaşımını kesen sebepler arasında saydığı 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 11'inci bendinde yer alan, "Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması" şeklindeki zamanaşımı kesme gerekçesinin tecil için de geçerli olduğu kabul edilebilir. Ayrı bir açıdan bakmak gerekirse, ikinci ve somut bir gerekçe olarak da tecil işleminin unsurları yönüyle yapılan değerlendirmelerle, bu unsurlardan, teminat verme ve tecil şartlarına göre yapılan ödemenin, AATUHK'un 103'üncü maddesinde düzenlenen bağımsız zamanaşımı kesme sebepleri olarak, tahsil zamanaşımını kestiği savunulmaktadır (Akin, 2014: 4). Bu sonuca göre, tecil kapsamında teminat verilmesi halinde AATUHK'un 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 8'inci bendinde bentte yer alan "teminat gösterilmesi" hükmüne göre, yine tecil kapsamında peşinat yatırılması ve her taksit ödemesinde ise aynı maddenin 1'inci fıkrasının 1'inci bendinde yer alan "ödeme" sebebine dayalı olarak, tecilin ikinci ve dolaylı bir yönüyle de zamanaşımını kestiği kabul edilmektedir.

### **3.3. Tecilin İhlalinin Zamanaşımını Kesme Gerekçesi İçindeki Yeri**

Tecilin ihlal edilmesi durumunda, aynı maddenin 1'inci maddesinin 3'üncü bendinde yer verilen "Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat" hükmü uyarınca, ihlal tarihi itibarıyla ödenen tutarların kanunen cebren tahsil hükümlerine uyarlandığı tarihlerin zamanaşımını ayrı bir gerekçeyle

yeniden kestiği söylenebilir. Ancak bu tarihten sonra idarece tecil kapsamındaki ödemelerin tahsile çevrildiği muhasebe işlemlerinin bir iç işlem olması özelliği nedeniyle zamanaşımını kesme fonksiyonunun bulunmadığını kabul etmek gerekir. Aksi bir yorumun, vergilerin kanuniliği ilkesi içinde değerlendirilmek zorunda olunan zamanaşımı hükümlerini kıyas yoluyla ödeme ve cebren tahsilin unsurlarından yeni ve karma bir zamanaşımını kesme gerekçesi ihdas etmek gibi hukuka aykırı sonuçlar doğuracağı açıktır.

Tecil kapsamındaki ödeme ilişkisinin pasif tarafı olan idare açısından bir tahsil olması, idare açısından yeni ve artı bir değer tahsili niteliği taşımadığını göstermektedir. Borcun ve ödemenin sadece vasfının değişmesini ifade eden bu belirtici işlemin aktif bir işlem olan cebri tahsilin zamanaşımını kesme gerekçesinden faydalanamayacağı bir an için düşünülse bile, bunun hukuki bir sonuç olarak kabulü mümkün değildir. Şöyle ki, ödenen tutar, ödemenin tüm sonuçları ile birlikte ortadan kalkmakta, ödenen tecil faizleri de cebri takip hükümlerinin bir gereği olan temerrütün bedeli niteliğindeki gecikme zamlarına mahsup edilmektedir. Bu nedenle, ihlal anında gerçekleşen cebri tahsilin hükmen, diğer bir ifadeyle kendiliğinden bir cebri tahsil olarak tüm sonuçlarını doğuracağı açıktır.

İdareye sınırlı takdir yetkisi veren genel tecil yöntemi ile yine tecilin özel bir şeklini oluşturan ve nispeten idarenin daha geniş takdir yetkisine sahip olduğu özel tecil yöntemindeki mevcut takdir yetkisi, tecilin ihlali sonucunda, ödenen tutarların, cebri icra hükümlerine göre mahsubunun ne zaman yapılacağı konusunu kapsamaz. Tecilin ihlali anında ödenen tüm tutarların tahsilin hüküm ve sonuçlarını derhal doğuracağı açık olup, idarenin sonradan yapacağı aktarma veya teknik olmayan anlamda bir mahsubu, sadece hukuken gerçekleşmiş bir olayın hesaplarda düzeltilmesinden başka bir şey değildir. Ayrıca vurgulamak gerekirse, tecil işleminin ihlali ile borcun vasfı kendiliğinden değişmektedir.

Ayrıca, konunun belirleyici işlem yönüyle de ortaya konulması çözüme katkı yapacaktır. Vergi Hukukunda, idarenin bir işlem tesis etmesinin gerekmediği, sadece bir aşamayı ifade eden belirleyici idari işlem türüne tahakkuk örnek verilebilir (Balta, 1970: 156). Belirleyici işlemin bir diğer örneğini de tecilin ihlali ile ödenen tutarların mevzuatın öngördüğü şekilde gecikme zamlı borca, bir aşamanın sonucu olarak hükmen aktarımı işlemi oluşturur. Bu nedenle, tecil kapsamında ödemededen dolayı mükellefin zaten tasarrufunda bulunmayan bedellerin, vasfın değiştiği anda ilgilinin hukukunu etkilediği ve fiilen yapılan aktarma işleminin ise mükellefin mal varlığında bir azalmaya neden olmadığı ve borcunda da kanuna uygun bir azaltım yaptığı müddetçe ilgilinin hukukunu

etkilemeyeceğini kabul etmek gerekir. Bu nedenle, fiili aktarım tarihinin tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün değildir.

Öte yandan fiili aktarımın hukuka aykırı yapılmış olması halinde, bu aktarım işlemi idari işlem hüviyetine kavuşmakla birlikte, işlemdeki hukuka aykırılığın bir de mükellefin borcu yönünden tahsil zamanaşımını kestiği şeklinde ikinci bir hukuki sebep yaratması mümkün değildir. Bu nedenledir ki, tecil kapsamında ödenen tutarların, ihlal üzerine yeniden cebri icra vasfını kazanmış, borcun ödenmemiş kısımlarına hükmen aktarılması şeklindeki bir cebri tahsilin, bir diğer cebri tahsil şekli olan takasa konu olmadığı için takas için gerekli olan fiili ve inşai bir aktarma yerine belirtici bir idari işlemle kendiliğinden gerçekleştiği sonucunu kabul etmek gerekecektir. Zira takas, bir aşama olmadığı gibi idarenin takdir yetkisine dayalı olarak zamanının da idarece belirlendiği idari ve inşai işlem özelliği ile borçluluk ve alacaklılığa ilişkin sonuçlar doğurur. Tecilin belirtici bir işlem olması nedeniyle, aktarma şeklindeki fiili bir işlem alacaklılık ve borçluluğa yeni bir etkide bulunmaz.

Tecilin ihlali ile tecil kapsamında ödenen tutarların idarece borcun gecikme zamlı tutarlarına aktarılması şeklinde bir işlemin, tahsil zamanaşımına etkisi konusunda yapılan bir yargısal değerlendirmeyi paylaşmak konuya ışık tutmak açısından yararlı olacaktır. Ödeme emrine karşı çıkarılan bir uyuşmazlıkta, vergi mahkemesince; tecil kapsamında ödenen tutarların borcun eski haline döndürülmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin zamanaşımını kesen ödeme olarak görülemeyeceği gibi tahsil olarak da kabul edilemeyeceği, tecil kapsamında yapılan ödemelerin, ihlalin gerçekleşmesiyle kanun gereği borcun ilk vasfına hükmen ve derhal aktarılarak tahsil edildiği ve bu an itibarıyla cebri tahsilin zamanaşımını kesme özelliğinden bahsedilebileceği gerekçesiyle borcun zamanaşımına uğradığına hükmedilmiştir (İzmir 4. Vergi M., 07.11.2012 gün, E:2012/707, K:2012/1316 sayılı karar)<sup>5</sup> (UYAP, 2018).

5 Mahkeme kararındaki gerekçeyi kısaca vermek gerekirse: “..Bakılan davada; 11/1999-01/2000 ve 02/2000 dönemine ait beyannameye istinaden tahakkuk edip ödenmeyen amme borcunun tahsili amacıyla 2000 yılında ödeme emri düzenlenmek ve akabinde haciz tesis edilmek suretiyle tahsil zamanaşımının kesildiği, ayrıca 14.03.2001 tarihinde davacı tarafından tecil talebinde bulunulduğu, tecilin ihlali üzerine, tecil kapsamında ödenen tutarların, düzeltme fişi ile 25.03.2003 tarihinde ve yine 18.10.2005 tarihli ayrı bir düzeltme fişiyle diğer borçlara mahsuben ödendiği ve bu ödemenin tahsil zamanaşımını kestiği iddia edilse de, tecil başvurusunda bulunulup ödenen tarih itibarıyla zamanaşımını kesme fiili söz konusu olduğundan, 2005 yılında idarece yapılan mahsubun tahsil zamanaşımını kestiğinden bahsedilemeyecektir. Tecil başvurusunun yapıldığı 2001 yılını takip eden yıldan itibaren 5 yıl içinde zamanaşımını kesen herhangi bir işlem tesis edilmediğinden, borcun zamanaşımına uğradığının kabulü gerekir.. Mahsuben ödemenin, mahsup talebi olmadığından, ödeme olarak kabul edilmesi mümkün olmadığı gibi vergi borcunu azaltıcı bir tahsil olarak da değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Aksi bir yorum, tecilden yararlanan mükellefin, idarece istenen tarihte tecilin ihlal edildiğinden bahisle, tecil kapsamında ödenen tutarın mahsup yoluyla ödenmesi zamanaşımını kesmeye yönelik subjektif bir uygulamaya yol açacağından, mahsuben ödemenin bir ödeme sayılması mümkün görülmeyerek, borcun zamanaşımına uğradığının kabulü ile işlemin iptali gerekmektedir.”

Öte yandan, tahsil veya ödeme olarak kabul edilsin, mahsup işleminin tecilin ihlali anında zamanaşımını kestiğine hükmeden mahkeme kararına karşı yapılan itiraz da Bölge idare Mahkemesince reddedilerek karar aynı gerekçe ile onanmak suretiyle kesinleşmiştir (İzmir BİM. 08.04.2013 gün, E: 2013/1929, K:2013/1872 sayılı karar) (UYAP, 2019).

Mahkeme kararına konu olan uyumsuzluğu bir başka açıdan değerlendirirsek öncelikle tecil kapsamında yapılan ödeme tutarlarının, tecilin ihlali nedeniyle yersiz bir ödeme olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını da belirtmek gerekir. Zira ancak yersiz ödenen ve/veya yersiz tahsil edilen tutarlar, iadeye konu edilmesi gereken tutarlardır. Oysaki mevcut durumda, kanunun zor durumda kalan borçluya, tanıdığı yeni bir borç ödeme takvimine göre ödenmesi, ancak tecilin doğurduğu bozucu yenilik doğuran şart olan ihlalin gerçekleşmesiyle, ödenen tutarların gecikme zamlı tutarlara, borçlunun talebi olmaksızın kanun gereği hükmen mahsubu söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle, bozucu yenilik doğuran şart müessesesinin doğası gereği, şartın gerçekleşmesi ile herhangi bir işleme gerek kalmaksızın şartın bağlandığı tüm sonuçlar doğmaktadır. Bu durumda borç, tecil öncesinde olduğu gibi muaccel olmuş ve temerrüte uğramış bir borç olarak, Kamu İcra Hukukunun konusunu oluşturacaktır. Bu nedenle, bozucu yenilik doğuran şartın gerçekleşmesi üzerine, borcun eski haline tevcihi şeklindeki bir işlemin de cebri tahsilden farkı bulunmamaktadır.

Tecil işleminin kurulması sonucu doğan şartın gerçekleşmesi üzerine, şartın gerçekleştiği tarih yerine, işlemin kuruluş tarihinden itibaren, diğer bir ifadeyle geriye dönük olarak gecikme zammının sonuç doğurması, mevcut müessesenin taliki yenilik doğuran bir şart olarak kabul edilemeyeceğini göstermektedir. Şartın ihlalinin bağlandığı sonuca cebri tahsil denilmesi, bu yönüyle de haklı bir tespit olarak görülmelidir.

## **SONUÇ**

Vergi Hukukunda, borcun muaccel olması için vade bildiren bir ihtara gereksinim bulunduğu ve Borçlar Hukukundaki gibi borçlunun derhal ifaya zorlanamayacağı, zira vergi borcunun bir akitten kaynaklanmayıp, doğrudan kanundan kaynaklandığı, verginin beyan edilmemesi veya ödenmemesine ilişkin eylemin haksız fiil benzeri bir borçluluk yarattığı, ancak bu yaratma eyleminin borcun kaynağına ilişkin değil, borçluluk statüsünün güçlenmesine hizmet ettiği, cebri icra hükümlerinin uygulanma alanına geçildiği anda borcun muaccel hale geldiği kabul edilmelidir.

Muaccel hale gelip de ayrıca vadesinde ödenmeyen borcun, temerrüt faizinin vergi hukukundaki yansıması olan gecikme zammı konusunda da alacaklı vergi dairesine hak kazandırdığı görülmektedir. Ayrıca, muacceliyet ile vadenin kaynaşmasının bir sonucu olarak, muaccel olan bu borcun, yine aynı anda temerrüt hükümleri gereği cebren tahsil edileceği gibi, cebri icra baskısı altında ödenmesinin de, borcu ortadan kaldırma sebebi olan, tahsil niteliğini değiştirmeyeceği açıktır. Bununla beraber ödenen tutarların tahsil hükümlerini doğurması için cebri icra işlemlerinden borçlunun muttali olması da gerekmektedir.

Borcun muaccel ve temerrüte uğramadan ifası ise teknik anlamda bir ödemedir. Borç muaccel olmadan yapılan mahsup işleminde bu nedenle borçlunun rızası aranmalıdır; zira mahsup yoluyla ifası istenen vergi borcu muaccel olmadığı müddetçe, mahsuba konu edilecek mükellef alacağı, hala mükellefin tasarrufundadır. Ancak bu tasarruf, mükellefin alacağını dilediği şekilde değerlendirmesi olarak değil, mahsup veya iade talebinde bulunma hakkıyla sınırlı bir tasarruftur. Öte yandan borcun muacceliyet ve temerrüt şartlarını kazanmasının sonucunda, cebri tahsil hükümleri uyarınca, mükellef alacağının artık mükellefin tasarrufunda bulunduğu bahsedilemez. Belirtilen aşamadan sonraki mükellefin talebi, mahsubun sebep unsuru olarak görülmemelidir; çünkü takas yetkisinin doğduğu bu dönemde mükellefin mahsup talebi takas işleminin zorunlu unsuru bile değildir.

Muaccel olan bir vergi borcunun tahsilinin mükellefi zor durumda bırakacağı bir durumda idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde, borç tecil edilerek belirli taksitlere bölünebilir. Bu durumda, borç muaccel ise artık müeccel borç haline gelecek ve ödeme taksitleri ihlal edilmediği müddetçe cebri icra hükümleri etkili olmayacaktır. Bunun bir sonucu olarak da muacceliyetten doğan ve temerrütün müeyyidesi olan gecikme zammı yerine, tecil süresi boyunca geçerli olmak üzere, daha düşük oranlı tecil faizi alınacaktır.

Öte yandan, tecil kapsamında vergi borcunun ifası bir ödeme iken, tecil şartlarının ihlali sonucunda, ödenen tutarların, cebri icra hükümleri uyarınca gecikme zamlı olarak, mahsuben aktarım işlemi, tahsil işleminin uygulanma işleminden ibarettir.

Belirtilen mahsup veya aktarım işlemlerinin fiilen ileri bir tarihte yapılması halinde, bu uygulama işlemi, mahsubun maddi unsurlarını taşımadığı gibi özellikle mükellefin talebinden ibaret olan sebep unsurunu da taşımamaktadır. Bunun için

ihlalin gerçekleştiği an itibariyle hükmen yapıldığı kabul edilen mahsubun, borcun eski vasfına göre fiili aktarımdan ibaret olan teknik olmayan anlamdaki mahsup yoluyla yeniden zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Zira mahsup yoluyla cebri tahsil yapılması mümkün değildir. Ayrıca, ihlal edilen tecil koşulları nedeniyle, ödenen tutarların cebri icra hükümlerine uyarlanması ve aktarılması sadece idare açısından bir iç işlem olduğu için aktarmanın yapıldığı tarihteki bu iç işlem takas yoluyla borcun tahsili olarak da değerlendirilemez. Bu nedenle, tecil koşullarının ihlali ile kanun gereği cebri tahsil hükümlerinin derhal sonuçlarını doğurduğu Vergi İcra Hukukunda, bu sonucun muhasebe yöntemleriyle aktarılmasının yeni bir zamanaşımı kesme gerekçesi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Acar, Remzi (2018), "Uyumlu Mükellef misiniz?", 26.02.2018 , (www.ismmmd.org.tr) (Erişim Tarihi: 12.10.2018).
- Akbayrak, İbrahim (2017), "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Getirilen Vergisel Avantajlar", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 144.
- Akdoğan, Abdurrahman (1991), "Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165, İİBF Yayınları No: 54.
- Akın, Emre (2014), Vergi Hukukunda Tahsil Zamanaşımı, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık S: 132, <http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-tahsil-zamanasimi/> (Erişim Tarihi: 22.09.2018).
- Atalay, Özcan (1980), "Uygulamada Takas ve Mahsup" <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1980-1/1.pdf> (Erişim Tarihi: 12.10.2018).
- Arıkan, Zeynep (2004), "Vergi Borçlarında Tecil", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. Seri/Yıl, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan, İstanbul.
- Arslan Mehmet, Mine Biniş (2015), "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt II, Sayı 24.
- Balta, Tahsin Bekir (1970), "İdare Hukukuna Giriş", Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara.
- Bıyık, Recep (2016), "Vergi Borçlarının Tecili ve Taksitlendirilmesi", Dünya Gazetesi, (<https://m.dunya.com/kose/yazisi/vergi-borclarinin-tecili-ve-taksitlendirilmesi/28770>) (Erişim Tarihi: 14.10.2018).
- Çiğil, Bünyamin (2013), "İhtirazi Kayıtlı Ödemelerin Vergi Hukuku'nda Yeri ve Sonuçları", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 576.
- Danıştay 10. Dairesi 28.10.1994 gün, E:1993/700, K:1994/5216 sayılı Karar, [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr) (Erişim Tarihi:14.01.2019).
- Eren, Fikret (2009), "Borçlar Hukuku Genel Hükümler", Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul.



- Gülseven, Mustafa (1999), "Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun", 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Günay, Binnur (2000), "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm> (Erişim Tarihi: 11.10.2018).
- Karakoç, Yusuf (2002), "Genel Vergi Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kuru Baki, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz (2008), "İcra ve İflas Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara.
- Organ, İbrahim ve Doğan Bozdoğan (2012), "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", Vergi Dünyası, Sayı 367.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan (2012), "Vergi Hukuku", 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, Mualla (1996), "Türk Vergi Hukukunda Takas", AÜHFD, C. 35, S. 1-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/307/2935.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.08.2018).
- Özbalcı, Yılmaz (2003), "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Savaş, Hasan Hüseyin, (2001), "Kamu Alacaklarında İptal Davası" Mevzuat Dergisi, Yıl: 4, S48, [www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm](http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm), (Erişim Tarihi: 15.01.2019)
- Sesli Sözlük-tecil (<https://seslisozluk.net>) (Erişim Tarihi: 12.10.2018).
- Taner, Selda (2016), "Vergi Hukukunda Takas, Yüksek Lisans Tezi", [acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/32080/Taner.pdf](http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/32080/Taner.pdf). (Erişim Tarihi: 16.10.2018).
- T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, "Muaccel: İvedi, peşin; vadesi (eceli) gelmiş; ödenmesi gereken, hale gelmiş", [www.sozluk.adalet.gov.tr](http://www.sozluk.adalet.gov.tr) (Erişim Tarihi: 28.10.2018).
- Tuncer, Selahattin (2006), "Vergi Hukuku Açısından Tecil Taksitlendirme", Yaklaşım Dergisi, Sayı 162, [www.muhasibetr.com>Ozel\\_Bolum\\_022\(1\)](http://www.muhasibetr.com/Ozel_Bolum_022(1)) (Erişim Tarihi:13.10.2018).
- UYAP (2018), İzmir 4. Vergi Mahkemesi, 07.11.2012 gün ve E:2012/707, K:2012/1316 sayılı Karar, [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr) (Erişim Tarihi: 09.09.2018).

UYAP (2019), İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 08.04.2013 gün ve E: 2013/1929, K:2013/1872 sayılı Karar, [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr) (Erişim Tarihi: 11.09.2018).

UYAP (2019), Sakarya Vergi Mahkemesi, 08.02.2017 gün ve E:2016/521, K:2017/57 sayılı Karar, <http://vatandas.uyap.gov.tr> (Erişim Tarihi:14.01.2019).

Üstün, Ümit Süleyman, (2006), "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 14, Sayı 1.

Üzümcü, Mustafa (1993),"Amme Alacaklarının Tecil ve Taksitlendirilmesi", Mali Çözüm, Sayı 21, [archive.ismmmo.org.tr](http://archive.ismmmo.org.tr) (Erişim Tarihi: 16.10.2018).

Yılmaz, Ejder (1982), "Medeni Yargılama Hukukunda Islah", Kazancı Matbaacılık, İstanbul.