

ÖZEL HUKUKTA MUACCELİYET VE TEMERRÜTÜN VERGİ HUKUKUNDAKİ TAKAS VE TAHSİLLE MUKAYESESİ

*A COMPARISON OF MATURITY AND DELINQUENCY IN CIVIL LAW WITH
BARTER AND DEBT COLLECTION IN TAX LAW*

Bünyamin ÇİTİL*

Öz

Kamu İcra Hukukunda amme alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan ve mahsup adıyla düzenlenen müessese, aslında bir takas müessesesidir. Tarhiyata konu edilen vergi ve cezaların, tahakkuk aşamasını tamamladıktan sonra ödeme emri veya 6183 sayılı Yasa'nın 37. maddesi uyarınca belirlenecek bir vade ile muaccel olması gerekir. Ancak bu idari işlemlerle muaccel olması gereken re'sen tarha konu vergi ve cezaların beyan edilmesi gereken döneme ait vadelerinin hatalı bir şekilde muacceliyet tarihi olarak kabulü ile takasa konu edilebildiği, uygulamada sıkça görülen bir durumdur. Cebri icra aşamasına gelmemiş borçların ancak rızaen ödenmesi mümkün iken, cebri icra şartlarının başlangıcı olabilecek ödeme emri veya 6183 sayılı Yasa'nın 37. maddesi uyarınca düzenlenecek bir bildirimden önce takas yöntemi kullanılmamalıdır. Bu gibi durumlarda takas yönteminin kullanılması, bu yöntemin istisnai özelliğinin aşılmasına ve haciz gibi genel tahsil yöntemine dönüşmesine, dolayısıyla hukuka aykırı sonuçlar doğurmasına yol açacaktır.

Anahtar Kelimeler: Borç, Mahsup, Takas, Muaccel, Güvence.

ABSTRACT

Deduction in public executive law, which aims to secure public receivables, is actually an interchange mechanism. Taxes and penalties, which are subjects of assessment, must be mature with a payment order or a maturity date identified according to Clause 37 of Law no. 6183 after the completion of accrual. However, it is a common occurrence in practice that these tax and penalties, which must be matured by administrative proceedings, can be a subject of interchange when the maturity dates of the period that should be declared are accepted as the date of the accrual by mistake. Although debts that are not subject to compulsory execution can only be paid willingly, interchange should not be employed before payment order or another form of notice prepared according Clause 37 of Law no. 6183, which can be considered as the origin of compulsory execution conditions. Employment of interchange in these cases will violate the principle of exceptional usage of this method causing it to become a generic collection method similar to seizure and will bear unlawful results.

Keywords: Debt, Deduction, Interchange, Maturity, Guarantee.

* Sakarya Vergi Mahkemesi Başkanı, bunyamin.citil@adalet.gov.tr

GİRİŞ

Tarihsel gelişim süreci içinde devletin görevlerinin artması üzerine devletin mülk gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanına yetmemesi sonucunda, devletler kamu harcamalarının finansmanı amacıyla gerek yeni vergiler ihdas etme gerekse mevcut vergi oran ve maktu tarifelerinde artış yapma yoluna gitmişlerdir. Bu nedenle, bireylerin genelde toplumsal isyana dönüşen dirençleri nedeniyle devletin vergilendirme yetkisine sınırlandırma getirilmiş ve vergilerin kanunla konulması, kaldırılması esası benimsenmiştir.

Vergilendirme işlemlerinden tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin detaylı ve keyfiliğe yer vermeyecek ölçüde düzenlenmesi modern devlet olmanın bir gereğidir. Kamu idaresinin vergi alacağı bazen hataen fazla tahsil edilebilmekte ve bu nedenle kamu borcuna dönüşen bedelin mükellefe belirli şartlarda iadesi gerekebilmektedir. Mükellef, bir yandan devletten alacaklı, bir yandan da vergisel faaliyetlerinin bir sonucu olarak vergi borçlusu olabilmektedir. Vergi hukukumuzda, mükellefle devletin karşılıklı borçlu olduğu durumlarda borcun giderimi için "mahsup" ve "takas" gibi yöntemler düzenlenmiştir.

Bu yazının konusunu, "mahsup" ve "takas" arasındaki fark ile tarh işleminin yükümlü üzerinde doğurduğu etkileri, borcun gerçek anlamda ne zaman doğacağı ve takasın şartları oluşturmaktadır. Mahsup ve takasın hukukiliği açısından öncelikle muacceliyet ve temerrüt kavramlarının özel hukukta ve vergi hukukundaki karşılığı, bu kavramların her iki hukuktaki uygulamayı farklılaştıran devletin vergilendirme yetkisi ile vergi ilişkisi, vergilendirmenin tarihi gelişimi içinde ele alınarak soruya cevap aranacaktır.

1. BORÇLAR HUKUKUNDA MUACCELİYET VE TEMERRÜT

1.1. Muacceliyet ve Temerrüt

Türk Borçlar Kanunu'nun 90. maddesinde; ifa zamanı taraflarca kararlaştırılmadıkça veya hukuki ilişkinin özelliğinden anlaşılmadıkça her borcun, doğumu anında muaccel olacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Yasa'nın 117. maddesinde ise; "Borcun ifa edileceği gün, birlikte belirlenmiş veya sözleşmede saklı tutulan bir hakka dayanarak taraflardan biri usulüne uygun bir bildirimde bulunmak suretiyle belirlemişse, bu günün geçmesiyle; haksız fiilde fiilin işlendiği, sebepsiz zenginleşmede ise zenginleşmenin gerçekleştiği tarihte borçlu temerrüde düşmüş olur. Ancak sebepsiz zenginleşenin iyiniyetli olduğu hâllerde temerrüt için bildirim şarttır." hükmü getirilmiştir.

Zikredilen Yasa'da "muaccel" ve "temerrüt" kavramlarına ilişkin tanımlamalara yer verilmediğinden bu kavramların açıklanması için öncelikle "borç" ve "borçlu" kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

Genel anlamda borç ilişkisi, iki taraf arasındaki hukuki bağıdır. Bu bağ gereğince, taraflardan biri olan borçlu, bir şey vermek, yapmak veya yapmamak gibi bir edimi yerine getirmek borcu altına girer. Görüldüğü üzere bir borç ilişkisinde üç unsur bulunmaktadır: 1. Bir edimi yerine getirmekle yükümlü olan borçlu, 2. Borçlunun borcunun konusu olan edim, 3. Borcun ifasını, edimin yerine getirilmesini istemek hakkına sahip olan alacaklı (Reisoğlu, 2013: 33). Borçlu temerrüdünde, muaccel olan bir borcun, ihtarın yapılmış veya belirli bir vadenin dolmuş olmasına rağmen borçlu tarafından ifa edilmemesi söz konusudur. Borçlunun temerrüdü, borç muaccel olmadan gerçekleşmez. Borcun muaccel olması ve borçlunun temerrüdü hali birbirinden farklı kavramlardır. Borcun muacceliyeti konusunda zaman önem arz eder. Borçta vade tayin edilmiş ise bunun dolması gerekmektedir. Çünkü borç henüz muaccel olmamışsa borçlu temerrüde düşmez. Temerrüdün ortaya çıkabilmesi için muaccel olan borcun borçlusunun, borcunu ifa etmemesi gerekir. Borcun muaccel olmasından amaç, ödeme zamanının, vadesinin gelmesidir. Öyle ki borçlu ifayı geciktirmek için artık herhangi bir sebebe dayanmayacak, alacaklı da borcun derhal ifasını istemek imkanına kavuşmuş bulunacaktır. İfa (ödeme) günü gelmiş olan borç "muaccel" olmuş (acelesi olan) borç demektir (Kocayusufpaşaoğlu vd., 1998: 56).

1.2. Temerrüdün Kapsamı ve Sonucu

Temerrüdün alacaklı açısından olumlu etkisi, alacaklının temerrüt tarihinden itibaren gecikme faizine hak kazanması olarak gerçekleşmektedir. Yargıtay kararları, temerrüdün oluşması için borcun muaccel olmasını tek başına yeterli görmemektedir. Yüksek mahkeme bir kararında; "İcra takibinden önce temerrüde düşürülmemiş olan borçludan icra takibinde geçmiş günler faizi istenemez." gerekçesi doğrultusunda karar vermiştir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, 11.09.2013 gün, E:2013/12-K:2013/1077 sayılı karar). Bu nedenle, temerrüdün gerçekleşmesi için borçluya bir ihtar yapılması gerekmektedir. Ancak; Borçlar Kanunu'nun 117. maddesinde belirtildiği üzere ihtarın şart koşulmadığı borç ilişkileri de bulunmaktadır. Bu ilişki şekillerinde borcun ifa edileceği gün birlikte belirlenmiş veya sözleşmede saklı tutulan bir hakka dayanarak taraflardan biri usulüne uygun bir bildirimde bulunmak suretiyle belirlemişse, bu günün geçmesiyle temerrüt gerçekleşmektedir.

Bu durumda, borcun ifa tarihinin sözleşme taraflarınca ayrıca belirtilmemiş olması halinde temerrütten bahsedilemeyecektir. Vergi hukukundaki temerrüdün karşılığının bu "ifa tarihinin ayrıca belirtilmemiş olması halinde ihtarla belirleneceği"ne ilişkin kuralla ilişkilendirilmesi gerektiği, tarhiyatı muhtevi ihbarnamenin ihtar kavramıyla benzer olup olmadığı, ayrıca açıklanmayı gerektirmektedir. Yine tahakkukun ihtar özelliği bulunup bulunmadığının tespiti için, bir işlem ya da aşama özelliğinden hangisine sahip olduğu ile iki nolu ihbarnamenin ihtar şartlarını taşıyıp taşımadığının ortaya konulması gerekmektedir.

2. VERGİ İLİŞKİSİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergi ilişkisi, vergi borçlusu mükellef ile egemenlik gücüyle donatılmış vergi alacaklısı devlet arasında gerçekleşmektedir (Organ ve Karadağ, 2012: 67). Vergi ilişkisi vergiyi doğuran olayla başlar. Vergiyi doğuran olayla kurulan vergi ilişkisi vergilendirme işlemleri ile gerçekleşmekte olup, bunlar tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi temel vergilendirme işlemlerinden veya aşamalarından oluşmaktadır. Vergi ilişkisinin dayanağı devletin vergilendirme yetkisidir.

Devleti vergilendirme ilişkisinde hakim kılan rol, devlet kavramının içinde yatmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Öncel vd., 2002: 33). Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kendisinden beklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacının bulunması ve bu kaynakları ancak vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayabilmesi nedeniyle bu yetkiyi kullanması aynı zamanda bir zorunluluktur (Öncel vd., 2002: 3).

Tüm bireylerin aralarındaki ilişkiyi denetleme yetkisini bir üst iradeye bırakmasını ifade eden toplumsal sözleşmenin sonucunda devlet gerçeği ortaya çıkmaktadır. Devlet veya devletle özdeşleşen krala ait özel mülklerin işletme ve kira gelirleri gibi gelir kalemleri ile karşılanamayan kamusal hizmetler verginin önemini iyice arttırmıştır. Devletin zamanla artan fonksiyonları, vergi gelirlerine olan ihtiyacını iyice belirginleştirmiştir.

Tarihin ilk dönemlerinde gönüllülük esasları ağır basan vergilerin, kamusal giderlerin artışı ile zorunlu ölçüler olmaksızın karşılanamayacağı ortaya çıkmıştır (Kayan, 2000: 82). Devletin, mülk kavramı ile özdeşleştiği ortaçağda kralın tek taraflı olarak vergileri arttırması, halkta çeşitli rahatsızlıklara, hatta çoğu zaman ayaklanma şeklinde cereyan eden olumsuzluklara yol açmıştır. Verginin genel teorisinin açıklandığı İngiltere'de 1215 tarihinde kral ve halk adına baronlar ve

din adamları arasında Magna Carta Libertatum sözleşmesinin imzalanması ile kralın yetkileri sınırlandırıldığı gibi bu yeni toplumsal sözleşme ile vergilerin kanunla konulması, kaldırılması gibi esaslar kabul edilmiştir.

Her ülkenin ve toplumun vergi gelişimi farklı olmakla birlikte dünyada bugünkü vergi sisteminin oluşumu, Batı Avrupa'nın tarihi vergisel gelişimine dayandığından, genelde bu esaslar üzerinden konunun açıklanması gerekli görülmüştür. Daha çok Batı merkezli bir gelişimin ürünü olarak vergide "kanunilik" ilkesi genel kabul görmüş denilebilir. Vergilendirmede kanunilik ile toplumsal sözleşme kavramlarının ortak bir paydada buluşması üzerine, vergilerin kanunla konulması, konulan bu vergilerin bireysel idari işlemlerle salınması ve benimsenen bu ilkenin ortak yansıması olarak icrai vergisel işlemlerin mükellef aleyhine derhal sonuçlar doğurmaması şeklinde sonuçlar ortaya çıkarmıştır.

İdari işlemler, hukuki sonuçlarını hakim kararına ihtiyaç duymaksızın doğurur. İdari işlemde dolayı ortaya bir uyuşmazlık çıkması halinde, dava açması gereken idare değil, işlemin muhatabı olan kişidir. Haklarında idari işlem tesis edilen kişiler açtıkları bu davalarda işlemin hukuka aykırılığını ispat etmek zorundadır. Yine bu işleme karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz (Gözler, 2010: 283). Bireysel idari işlemlerin bir türü olarak vergilendirme işlemleri de idarenin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluğu karinesinden önemli ölçüde yararlanır ve bu idari işlemlere karşı dava açılmakla yürütme kendiliğinden durmaz. Ancak re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat gibi bazı vergisel işlemlere karşı açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durması, hukuka uygunluk karinesinin bu işlemlerle sınırlı olarak geçerli olmadığını göstermektedir. Vergilendirme işlemlerinden, mükellefin beyan dışı bıraktığı matrah farkları üzerinden re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durur.

Vergilendirme işlemlerinden biri olan tarh işlemi, idari işlemlerin genel prensibi olan "hukuka uygunluk karinesi"nden birebir ölçüde yararlanamasa da tahakkuk ve tahsil işlemleri gibi işlemler bu karineden aynı ölçüde yararlanmaktadır.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacını taşıyan ve bir idari işlem olan "takas"ın yükümlünün mamelekinde doğrudan etki göstermesi nedeniyle idari davaya konu olabilmesi mümkündür. Bu nedenle "takas"ın hukuka uygunluk denetimi için hangi şartlarda uygulanması gerektiğine cevap bulunabilmesi, bu müessesenin borçlar hukukunda ve vergi hukukundaki karşılığının ortaya konulması ile mümkündür.

3. BORÇLAR HUKUKUNDA TAKAS

Borçlar hukukunda borçluluğu sona erdiren takas (ödeşme) yöntemi, AATUHK'ta farklı bir hukuki müessese olan mahsup ismiyle düzenlenmiş, ancak borçluluğu sona erdirmesi bakımından takas ile aynı hukuki sonuçları doğurmasını esas almıştır. Takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir. Borçlar Kanunu' muza göre takas beyan edebilmek için "aynı cinsten" ve "muaccel" karşılıklı iki alacağın varlığı gereklidir. Kural olarak her iki alacak da hukukça "geçerli ve dava edilebilir" nitelikte olmalıdır. Bu koşulları taşıyan iki alacağın sahipleri, birbirlerine olan borçlarını sırasıyla ayrı ayrı ifa edeceklerine kısa yoldan giderek, bir beyanla alacaklarını hesaben tahsil eder ve borç ilişkilerini böylece sona erdirmiş olurlar (Feyzioğlu, 1977: 482).

4. VERGİ HUKUKUNDA MAHSUP VE TAKAS

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)¹ da, kamu idarelerince yükümlüden fazla tahsil edilmiş olan ve bu nedenle red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunacağı belirtilmektedir. İlgili maddede her ne kadar "mahsup" terimi yer almakta ise de, söz konusu olan şey takas işlemidir. Çünkü mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesine izin veren bir sayışma işlemidir, bazı koşullar ve durumlarda bir alacağın azalması sonucunu doğurur; bu nedenle mahsup edilen miktarlar, takastan farklı olarak, karşılıklı birer alacak değildirler. Mahsup, bazı sebeplere dayanarak alacak miktarından indirim yapılması, alacaklının elde ettiği bazı menfaatlerin veya borçlunun katlanmak zorunda kaldığı bazı yükümlülüklerin talep edilen alacaktan indirilmesidir (Yılmaz, 1982: 98). Takas mutlaka karşılıklı iki alacağın varlığını gerektirir. Öte yandan, mahsup bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka deyimle, verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde, takas ödeme aşamasına ilişkindir (Öncel, 1996: 9). Mahsupta verginin muaccel olması gerekmez, takasta muaccel olan iki borç gereklidir. Bu nedenle, verginin hesaplanması sırasında yapılan mahsup, gerçek anlamda oluşmuş iki vergi borcu arasında bir mahsubu ifade etmez. Dolayısıyla bu mahsup şeklinde vergi idaresinin kanundan kaynaklı muvafakatı, mükellefin de beyandan kaynaklı rızası bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, mahsupta tarafların karşılıklı ve aynı yönde irade açıklamaları bulunmaktadır.

1 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Mahsupta, kanunla mükellefe verilmiş bir yetkinin mükellefçe kullanılması, takasta yasa ile idareye verilmiş bir yetkinin tek taraflı kullanılması söz konusudur. Takasta idarenin fazladan aldığı için reddiyat yapacağı kamu alacağının mükellefin muaccel olan borçlarına karşılık yapılması şartı bulunduğundan muacceliyet ve temerrüt gibi kavramların vergi hukukundaki yerinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Takasta, mükellef yerine kamu alacağını koruma amacı daha ağır basmaktadır. Ayrıca, takasta kamu alacağını koruyan bir yol varken mahsupta kamu alacağının korunmasına ilişkin bir amaç bulunmamaktadır (Çelik, 2000: 2). Yine, AATUHK'ta kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil edilmesi gereken önlemler benimsenmiştir. Bu önlemler Kanun'un 9 ve 36/A maddeleri arasında "Amme Alacaklarının Korunması" başlığı altında düzenlenmektedir (Öncel vd., 2002: 166). Bu başlığın altında olmak üzere 23. maddede düzenlenen takasın, sistematik bir yorumla kamu alacaklarının korunmasına yönelik bir güvence önlemi olduğu sonucuna varmak gerekir (Taner, 2016: 57). Takasa tabi olan amme borcunun ise "muacceliyet" şartına bağlanması ile tek taraflılığın idare lehine olan baskın karakteri hafifletilmek istenmiştir. Haklar dengesinin korunması için, kamu alacaklarının korunmasına ilişkin bu önlemin istisnai özelliği, ancak dar yorumla korunabilir.

5. VERGİ HUKUKUNDA MUACCELİYET

Vergi hukukunun kapsamına giren kanunlara bakıldığında tıpkı Borçlar Kanunu'nda olduğu gibi "muacceliyet" ve "temerrüt" kavramlarına yer verildiği, ancak bu kavramlarla ilgili herhangi bir tanımlama yapmaktan kaçınıldığı görülmektedir. Vergi hukukunda bu tanımların yapılabilmesi için ilgili hükümlerde geçen kavramların hüküm ve kanun bütünlüğü içinde çözümlemesinin yapılması gerekir. Ayrıca, hangi şartlarda "takas" yapılabileceği ve "takas"ın kapsamı ve konusunun tespiti için "amme borcu", "muacceliyet" ile "temerrüt" gibi tanımlara başvurulma gerekliliği doğmaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda muacceliyet, borçlar hukukundaki muacceliyete ilişkin tanımın yardımıyla açıklanabilir. Muacceliyet; borca ilişkin vadenin dolması ile bu borcun borçlusundan istenebilecek aşamaya geldiğini ifade eden bir kavramdır.

Vadenin ne olduğunun anlaşılabilmesi için vergi hukukundaki borç ve borçlu kavramının da ortaya konulması gerekmektedir. AATUHK'da amme borçlularının kimlerden oluştuğu ve hangi alacakların amme alacağı olduğu belirtilmiştir. Amme borcu, aynı anda idare açısından amme alacağını ifade ettiğinden, borcun ve amme borcunun anlaşılabilmesi için Yasa'da belirtilen "amme alacağı"

kavramına bakma ihtiyacı duyulmuştur. Ne var ki; AATUHK'un 3. maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanun'daki amme alacağı teriminin, 1. ve 2. maddeler şümulüne giren alacakları ifade edeceği belirtilmiş, ancak bu kamu gelirlerinin hangi aşamalar tamamlandıktan sonra amme alacağı sıfatı kazanacağına, diğer bir deyişle amme alacağının unsurlarına ilişkin bir bilgiye yer verilmemiştir.

Muacceliyet sorusuna verilecek cevabın bulunması için vergilendirme işlemleri olarak kabul edilen tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinden hangilerine ait aşamada "borç" ve "borçlu" sıfatına ulaşıldığının incelenmesi gerekmektedir.

5.1. Tarh İşlemi ve Muacceliyet

Türk vergi sisteminde gelir, kurumlar, veraset ve intikal, özel tüketim vergisi gibi vergilerde beyan usulü asıldır. Beyan usulünde tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşir. Matrah bizzat yükümlüce saptanmış bulunduğundan, yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunmayacağı gerekçesiyle bu usulde vergi, tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılır; beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece vergilendirme sürecinin ayrı birer teknik aşaması olarak düşünülen tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır (Öncel vd., 2002: 96-97).

Beyan üzerine tarh edilen vergiler aynı anda tahakkuk ettiği için tahakkuk eden bu verginin kanunda belirtilen vadesi geldiği anda vergi muaccel olduğundan, vadenin dolması ile de borçlunun temerrüdünden bahsedilebilir. Ancak, beyan dışı bırakılan verginin sonradan idare tarafından re'sen, ikmalen veya idarece tarh yöntemleri ile tarh edilmesi durumunda tarh ve tahakkuk işlemleri birbirinden ayrılır.

Burada asıl üzerinde durulması gereken konu da tarhiyat işlemi ve bu işlemi temsil eden ihbarnamedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde ihbarnamenin tüm unsurları belirtilmiştir. Buna göre; 1. İhbarnamenin sıra numarası, 2. İhbarnamenin tanzim tarihi, 3. Verginin nev'i, 4. Mükellefin soyadı adı (Tüzel kişilerde unvanı), 5. Mükellefin açık adresi, 6. Vergilendirme dönemi, 7. Verginin matrahı, 8. Verginin hesabı, 9. Verginin miktarı, 10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarihini icabettiren sebepler, 11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi, 12. Vergi mahkemesinde dava açma şekli gibi hususlar ihbarnamenin zorunlu unsurlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, uzlaşma şartları varsa uzlaşmaya ilişkin hükümlerin gereği olarak ihbarnameye uzlaşma komisyonu ve uzlaşma sürelerine ilişkin bilgiler de yazılmak zorundadır.

Bu bilgilerden yola çıkıldığında, tarh işlemine konu ihbarnamenin mükellefi tek başına “borçlu” durumuna düşürmeyeceği ve borcun “muaccel” olduğu sonucunu ortaya çıkarmayacağı görülmektedir. Ayrıca, ihbarname içeriğinde, borcun vadesi bulunmamaktadır. Kaldı ki, borçluluk henüz mükellefin borçlu olduğuna ilişkin saygın bir iddia olmaktan öteye gitmemiştir.

Bu görüşü doğrulayan diğer bir husus ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olarak sayılan mali yüklerin tarh edilip ihbarnameyle yükümlüye tebliği işlemi üzerine açılan davalarda, İYUK’un 27/4. maddesi uyarınca yürütmenin kendiliğinden durmasıdır. Kanun’un dayanağı Fransız İdari Hukuk düzeninde idare-vergi davası ayırımı olmaksızın bu işlemlere karşı ilk derece mahkemelerinde açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durması (Akbaba 2014/2: 448), hukukumuzda, yürütmenin durdurulması müessesesinin tarhiyat işlemine münhasır ve tarhiyatın doğasından kaynaklı bir durum olduğu gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu ve AATUHK’un dayanağı Alman vergi sistemidir.

Vergi hukukunda tarhiyat işlemlerinin icrai etkisinin diğer vergisel işlemler ile idari işlemler kadar güçlü olmamasının “kanuni tercih” olduğu bir an için düşünülse bile bu yeterli değildir. Nitekim; bir uyuşmazlıkta; 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 245/3. maddesinde yer alan, “alınan kararlara karşı idari yargı mercine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz” hükmünün Anayasa’nın 2, 10 ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Başvuru üzerine; Anayasa Mahkemesi yürütmenin kendiliğinden durmayacağına ilişkin bu hükmü Anayasa’nın 10. maddesine aykırı bularak iptal etmiş ve iptal edilen kuralın Anayasa’nın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğuna ilişkin itirazın ise incelenmesine gerek görmemiştir (AYM 18.10.2005 gün, E:2003/7, K:2005/71 sayılı karar.). Yüksek Mahkemenin iptal kararına, Gümrük Kanunu’nda belirtilen “yükümlü” ile Vergi Usul Kanunu’nda yer verilen “mükellef” kavramının aynı olduğu, her iki mükellef grubuna ilişkin yapılan ek tahakkuk ve tarhiyat işlemlerinin iptali istemiyle açılan davalarda yürütme müessesesinin farklı sonuçları öngörmesinin “eşitlik” ilkesine aykırı olduğu gerekçesi, yön vermiştir.

Yüksek Mahkemenin Gümrük Kanunu’nun 245/3. maddesine ilişkin verdiği iptal kararından tarhiyatın Anayasa açısından ifade ettiği anlamı tek başına çıkarmasak da tarh işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durmasına ilişkin kuralın, artık “anayasal tercih” olduğu sonucunu çıkarabiliriz.

Ek tahakkuk olarak Gümrük Kanunu'ndan kaynaklı vergi ve cezaları muhtevi işlemlerin niteliği itibarıyla bir tarh işlemi olduğu açıktır. Bu nedenle, tarhiyat yoluyla yapılan bu vergi ve cezaların icrailik etkisinin genel olduğu ve bu etki nedeniyle verginin tahakkuk ettiği ve muacceliyet kazandığı düşünülemez. Zira, tahakkuk kelime anlamıyla "gerçekleşme"yi ifade ettiğinden, tahakkuk etmeyen, diğer bir deyişle tarh sürecini tamamlamayan bir verginin gerçekleştiğinden bahsedilemez.

5.2. Tahakkuk İşlemi ve Muacceliyet

Tahakkuk, idare tarafından yapılan vergilendirme işlemlerinden tarh, tebliğ ve tahsil işlemleri arasındaki bir aşamayı ifade eder. Türk Vergi Sisteminde vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade eden bu aşama, vergilendirme sürecinde hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır. Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir durumdur, saptamadır. Tarh edilen bir vergi borcu kendisine tebliğ edilen yükümlü ya bu borcu kabul edip öder ya da hakkında tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu kanısında ise belli hukuki yollara başvurur. Birinci durumda, yani otuz günlük süreyi dava açmadan geçirerek vergi borcunu kabul etmiş olan yükümlü bakımından vergi tahakkuk eder; aynı zamanda artık hukuken süresinde kullanılabilir herhangi bir yargısal başvuru olanağı kalmamış olduğundan tahakkuk eden vergi kesinleşmiş de olur (Öncel vd., 2002: 105).

Bir bakıma, tarhiyat işlemi ile salınan "askıda borç" ve "tartışmalı borçlu" kavramı, tahakkukla birlikte tıpkı borçlar hukukunda yer alan "borç" ve "borçlu" kavramı kadar somutlaşmaktadır. Borç ve borçlu ilişkisi belirginleşen vergilendirmenin bu aşamasında, vergi borcunun muaccel olması için yeni bir şart da gerekmektedir. O da tahakkuk eden verginin belirlenen vadesinin yükümlüye bildirilmesidir. Tarh işlemine karşı açılan davada vergi mahkemesince açılan davanın reddine karar verilmesi üzerine İYUK hükümleri doğrultusunda (İYUK, 28/5. md.)² uygulamada iki nolu ihbarname ile borcun vadesi de belirtilerek yükümlüye tebliği sağlanmaktadır. Yükümlüye yapılan bu tebliğ, aslında borçlar hukukunda ifa için borçluya yapılan "ihtar"a benzemektedir. Ancak, konunun çözümü bu kadar kolay değildir. Şöyle ki, yargı kararı üzerine düzenlenen iki nolu ihbarnamede yer alan "gecikme faizi" tahakkuk niteliği taşımaz; zira bu faiz yönüyle ilk işlem olduğu için iki nolu ihbarname içeriği gecikme faizine

2 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 28. maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca mahkeme kararının idareye tebliğinden itibaren 30 gün içinde yükümlü adına işlem tesis edilir.

karşı açılan dava, bu kamu alacağının tahakkuk sürecini de uzatır (Doğrusöz, 2009). İki nolu ihbarname, mahkeme kararında aleyhe hükmedilen vergi kısımları açısından vade belirleme ve ifa çağrısı içermediği müddetçe, borcun bu kısımları için “muacceliyet” şartını oluşturmadığı gibi borçluyu temerrüde de düşürmez.

Bu nedenle; tahakkuk işleminin bir aşama olması ve işlem niteliği taşımamasının tabii sonucu olarak borca ilişkin bir vade içermesi de mümkün değildir. Tarhiyata karşı açılan davanın reddi üzerine düzenlenen iki nolu ihbarnamenin de vade belirtmemesi nedeniyle “muacceliyet” şartını oluşturduğundan bahsedilemez.

Kaldı ki, gecikme faizinin yeni bir tarh işlemi olmasından dolayı bu kısım hariç olmak üzere, yargı kararındaki miktarı aynen taşıyan iki nolu ihbarname, kesin ve yürütülebilir bir işlem değildir (Danıştay, 9. D, 31.01.2007 gün E:2006/147, K:2007/261, sayılı karar)³. Bu nedenle da ihtar gibi kişinin hukukunu etkileyen işlem ile benzer yönü bulunmamaktadır (Yargıtay, 3. H. D, 09.11.2017 gün ve E:2016/7654, K.2017/15643 sayılı karar)⁴. Aksi yönde verilen mahkeme kararları (Danıştay 3. D., 6.3.2017 gün ve E:2016/3736, K:2017/1475 sayılı karar) da iki nolu ihbarnamayı icrai bulmakla beraber işlem içeriğinin sadece tarhiyata ilişkin mahkeme kararlarına uygunluğu yönünden inceleneceğini belirtmektedir.

Kısaca belirtmek gerekirse, iki nolu ihbarname mükellef hakkında yeni bir hukuki sonuç doğurmaz, bu işlem mükellefe açık bir vade bildirimini içermez. Bu durumda, tarh ve tahakkuk eden verginin artık bir “amme borcu”, mükellefin de “amme borçlusu” olduğunu söyleyebiliriz; ancak bu amme borcunun vadelenirilmemesi nedeniyle muaccel hale geldiğinden söz edemeyiz.

5.3. Ödeme Emri ve Muacceliyet

Vergilendirme işlemlerinden tahsilin dayanağı olan AATUHK'ta vadeye ilişkin iki ayrı hükme bakmakta fayda görülmektedir. Yasa'nın 37. maddesinde; kendi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş alacakların Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği, bu ödeme müddetinin son gününün amme alacağının vadesi/günü olduğu belirtilmiştir. Buna göre, Maliye Bakanlığınca belirlenen otuz (30) gün içinde borcun ödenmesine ilişkin tebligatın yapılması üzerine, tebliğ

3 Danıştayın ilgili kararıyla; “iki nolu ihbarnamenin kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar veren vergi mahkemesi kararı, aynı gerekçeyle onanmıştır.”

4 Yargıtayın ilgili kararında; “alacaklı ihtar tarihinden itibaren gecikme faizine hak kazanır, gerekçesiyle karar verilmiştir.”

tarihinden sonraki günden başlayarak, otuzuncu gün borcun muaccel olduğundan bahsedilebilir.

Öte yandan; kendi kanunlarında özel ödeme günü belirlenmiş alacakların ise tarhiyat yoluyla yapılabildiği ve tahakkuk aşamasını da tamamlamasından sonra amme alacağı sıfatını tam anlamıyla kazanması için ödeme emri düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

AATUHK'un 55. maddesinde;

"Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lazumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur." hükmü getirilmiştir.

Mükellef adına re'sen, ikmalen ya da idarece tarhiyat yoluyla tarh edilip tahakkuk aşamasını da tamamlayan amme borcunun "muacceliyet" için gerekli koşulu 6183 sayılı Yasa'nın 37. maddesinde düzenlenen vade bildirimini ile diğer durumda ise ödeme emrinin düzenlenmesi ile sağladığı görülmektedir.

5.4. Tecil ve Muacceliyet

Tecil müessesesi, AATUHK'un 48. maddesinde düzenlenmiştir. Bahse konu hükümde, "tecil" müessesesinin getiriliş gayesi, amme alacağının tahsilinin mükellefi zor durumda bırakması ihtimaline karşılık vadesi dolan ve cebri tahsil şartlarına uygun amme borcunun taksite bağlanması; diğer yandan da amme alacağının güvencesinin korunmasıdır. Tahakkuk eden verginin son ödeme gününün gelmesi ile borcun muaccel olduğunu belirtmiştik. Burada ise "muacceliyet" in, taksite bağlı yeni bir vadelenme ile ertelenmesi söz konusudur. AATUHK'un 23. maddesinde yer alan takas müessesesinin işlemesi için artık yeni vadenin dolmasına rağmen borcun ödenmemesi ve mükellefin tecil şartlarını ihlali sonucu tecilden çıkarılması gerekir. Tecil talebinin kabul edilmesi için gerekli koşullardan biri de tecil edilmesi istenilen kamu alacağı için teminat gösterilmesidir. Kamu alacağının güvence altına alınması için bu koşul zorunludur. Burada takasa konu amme alacağının güvencesi olarak, mükellefin reddiyata konu alacağı bulunduğundan, tecil şartlarından olan amme borcunun kısmen teminatlandırılması, bu reddiyat konusu edilebilecek alacakla sağlanabileceğinden, ancak reddiyatın üzerinde tecil için gereken tutara ulaşacak kadar teminat aranması hukuka daha uygun olacaktır.

6. TAKASIN KAPSAMI

6.1. Alacakların Niteliği Yönüyle Kapsam

AATUHK'un 23. maddesi, takasa konu olabilecek alacakları, idare yönünden "fazla tahsil edilen amme alacakları"; yükümlü yönünden de "reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlar" şeklinde sınırlandırmıştır. Takasa konu reddiyatı yapılacak borcun amme borcu olduğu belirtilmekle beraber, takas edilecek mükelleften olan alacağın özel hukuk alacağı mı yoksa kamu hukuku alacağı mı olduğunun AATUHK'un 23. maddesinde belirtilmediği görülmektedir. Doktrinde, her iki alacağın da kamu hukukundan doğması gerektiği savunulmaktadır (Öncel vd., 2002: 147). Yani, 23. madde uyarınca takas işleminin yapılabilmesi için, kamu borçlusundan tahsil edilen bir paranın kanuni sebeplerle geri verilecek olması; geri verilecek bu paranın da kamu alacağı, ayrıca mükellefin kamu idaresine borcunun da bir amme alacağı niteliğinde bulunması gerekir. Nitekim; Danıştay, özel hukuk ilişkisinden doğan elektrik ücreti alacağının kamu alacağı niteliğinde olan elektrik tüketim vergisi borcuna takas edilemeyeceğine karar vermiştir (Candan, 2007: 140-143). Bu kararlar, sonucu itibariyle "takas" müessesesinin istisna bir yöntem olduğu vurgulanmıştır (Danıştay 9. D., 29.12.1994 gün ve E:1994/179, K:1994/5451 sayılı karar). Belirtilmesi gereken diğer bir husus da, mükelleflerin, reddiyatı yapacak olan kamu idaresinden başka bir kamu idaresine olan muaccel borçlarının da takasa konu olması gereği ortaya çıkmaktadır. Nitekim Danıştay da bu görüştedir (Çelik, 2000: 6). AATUHK amme icra hukukuna ait bir mevzuat içerir. İcra İflas Kanunu bir külli icra hukuku olup, bu hukukta borç ilişkisinin çözümüne kamu gücü karışmamaktadır. Bu nitelik göz önüne alınınca, vergi icra hukuku teriminin her türlü tahsil için kullanıldığı görülmekle birlikte, en doğru ve teknik anlamıyla bu terim, amme alacağının yalnız zorla tahsil usulünü düzenlemektedir (Öncel vd., 2002: 156).

Kanımızca, özel hukuk alacağı ile kamu hukukundan kaynaklı alacağın takası, AATUHK'un cüz'i icra hukuku formundan dolayı amme icra hukuku kapsamında ödemeye izin vermemesinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, fazladan alındığı için reddiyat yoluyla iade edilecek amme alacağının tanımlamasını bir kamu icra dairesi olan idarenin yapmasında açık bir engel bulunmamakla birlikte, mükellefin idareye olan özel hukuk borcunun muacceliyetini, temerrüt durumunu tanımlama yetkisinin cüz'i icra hukukuyla donatılmış idareye bırakılması hukuka uygun düşmemektedir.

Şayet iki karşılıklı alacaktan birisi özel hukuk alacağı ise ödeşmenin idarenin icra yetkileri konusunda hakim olmadığı, sadece eşit bir taraf olduğu genel icra

hukuku yetkilerine sahip icra mercilerince yapılması daha doğru olacaktır. Adli icra mercileri, karşılıklı alacakların niteliğini tanımlamada daha tarafsız ve hukuki tespitler yapabilecektir.

Bu nedenle, alacaklı ve tahsil dairesi sıfatının birleştiği AATUHK kapsamında yapılan takasta, mükellefin idareden olan özel hukuk alacağını takas kapsamında değerlendirmeyen yargı bakışı ile ağırlıklı doktrin görüşünün her iki icra hukukunun birlikte değerlendirilmesi halinde ne kadar isabetli olduğu görülecektir.

6.2. Kamu Alacağının Vadesi ve Tarafı Yönüyle Kapsam

Borçlar hukukunda takas beyanı, tek taraflı ve yenilik doğurucu bir hukuki işlem olup, muhatabın beyanı kabul etmiş olması gerekli değildir (Taner, 2016: 129). Ancak, takasın etkisini göstermesi için külli icra hukukunun geçerli olduğu, bir icra makamına ya da yargı kararına ihtiyaç duyulmaktadır. Amme icra hukukunda ise bu, bir irade beyanından çok, tek taraflı icrai bir işlem olarak doğar. İdare açısından takas beyanı takas işlemi ile yapışık durumda olduğundan alacaklı amme idaresinin işlemi ile takas, tahsilin tüm sonuçlarını doğurur. Cüz'i icra hukuku olan AATUHK kapsamında yapılan yargısal itiraz, sadece mükellef üzerinde doğan cebri sonucun ortadan kaldırılmasını ve mükellef mamelekinin eski haline getirilmesini sağlayabilir.

Öte yandan kamu hukuku çerçevesinde mükellefin takas talebi, yenilik doğurucu bir işlem değildir. Bu nedenle; vadesi gelmediği halde istenebilir bir borcun mahsubu talebinin ise; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu açısından devreden katma değer vergilerinin mükellefin kamu borçlarına mahsuben iade ve kalan kısmın nakden iadesinde olduğu gibi AATUHK'un 23. maddesinde yer alan takas müessesesi ile ilgisi bulunmadığından, mükellefin yenilik doğurucu beyanı, mahsup talebi çerçevesinde alacağın giderimi olarak sonuç doğurabilmektedir.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan geçici verginin ilgili olduğu kurumlar vergisine mahsubu şekli de mükellefin irade beyanına bağlı olduğundan takas müessesesiyle bir ilgisi bulunmamaktadır.

Her iki örnekte de; mükellefin iradesi şartları varsa mahsup yapılmasına yönelik bir beyan, şartları bulunmadığı takdirde rızai bir ödeme olarak kabul edilmelidir. Mükellef talebine rağmen, takasın yapılmaması veya talepte bulunulmadığı halde başka bir borçtan dolayı ödeme emri aşamasına geçilmesi durumunda, mahsubun yapılmaması ödeme emrini gecikme zammı hesabı yönünden kusurlandıracaktır.

Öte yandan, 520 ve 523 seri nolu Muhasebat Genel Tebliğlerinde takasa ilişkin mükellefin başvurusu ve bunun prosedürü belirtilmiştir. Takas başvurusu için yeterli tutarda ödeme emri bulunması, şartlar arasında bulunmaktadır (Çelik, 2000: 4). Bu nedenle idarenin tek taraflı olarak harekete geçmesi ile gerçekleşen takasta, mükellefin idareye alacaklı olduğu tutarların bildiriminden yapılmasından ibaret olan başvuru ile mükellefin haciz işlemlerinden korunması da Tebliğle mükellef adına eklenen diğer bir amaç olarak kendini göstermektedir.

Ancak, burada belirtilen takas adlı yöntemin AATUHK'un 23. maddesinde düzenlenen "takas" müessesesi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Şöyle ki; tebliğ ile düzenlenen konularda mükellefin amme borçlarına karşı ve cebri icra baskısı altında kaldığı hallerde ilişkili şirketlerin idareye olan amme borcuna takas edilmek üzere fazladan alındığı için iadesi gereken alacağın temlik edilerek aynı ekonomik bütünlük içinde yer alan şirketin amme borcu ile takas edilmesini düzenlediğinden, takastan ziyade hacze dayalı cebri tahsilde kolaylık sağlayan ve idarenin onayına bağlı bir yöntem olarak kabul edilmelidir (12 sıra nolu Muhasebat Genel Tebliği).

Bu nedenle, vergi yasalarında mahsuba ilişkin hükümlerin bulunması halinde, işlemin mahsup, mahsup şartları olmadığı takdirde mükellefin rızası doğrultusunda işlem kabul edilmesi gerekir. Ancak, ikinci durumda gerçekleşenin ise cebri tahsilden ziyade bir ödeme olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, idarece reddiyatı gereken kamu alacağının muaccel olan vergi borçlarıyla ödemesini tek taraflı icrai bir işlem olan "takas" olarak değerlendirilmelidir. Böyle bir yorum ise cebri özelliğe sahip tahsil ile ödeme yöntemlerinin birbirleriyle çıkışmasını, düzenleme alanlarına müdahaleyi ve kavramsal tartışmayı da engelleyecektir.

İdarenin idari işlem yoluyla yaptığı tarhiyatlarda borç, tahakkuk aşamasından sonra amme alacağı niteliği kazanmakla beraber AATUHK'un 37. maddesinde belirtilen bildirim ile veyahut ödeme emri ile vadelenildiğinden, bu tek yanlı işlemler sonucu salınan vergi ve cezaların normal beyan ve ödeme vadeleri ile ilişkilendirilerek ilgili yasalarında önceden belirlenmiş vadelerin, borcu muaccel hale getirdiğinin kabulü mümkün değildir (Danıştay 9. D. 31.05.2016 gün, E:2016/1603,K:2016/5306 sayılı karar)⁵.

Şöyle ki, vergisel idari işlemlerde hukuka uygunluk karinesinin diğer idari işlemler kadar güçlü olmaması nedeniyle muacceliyet, tahakkuk eden vergiler yönüyle idarece yapılan bildirim sonucu gerçekleşmektedir. Buna karşın,

5 Danıştay ilgili kararında; şirket borcunun, ortak ve kanuni temsilci sıfatına sahip davacı için muaccel haline gelmesi için şirket hakkında yapılan cebri takip işlemlerinin sonuçlanması ve davacı adına ödeme emri düzenlenmesi şartına bağlayarak takas koşullarının oluşmadığına hükmetmiştir.

yasalarda beyan ve ödeme süreleri objektif olarak tüm yükümlüler için belirlenen durumların, idarenin re'sen gerçekleştirdiği tarhiyatlarda da borcun muacceliyet tarihi olarak esas alındığı Yüksek Mahkeme kararları da mevcuttur (Danıştay 10. D., 03.07.2017 gün ve E:2014/223, K:2017/3465 sayılı karar)⁶.

Ancak; bahse konu kararın "kamu payı"na ilişkin bir uyuşmazlığa yönelik olduğu ve bu kamu gelirinin vergisel bir işlem olarak kabul edilmeyerek idare mahkemesinin görev alanında kabul edilmesi sonucu "idari işlemlerin hukuka uygunluğu" karinesinden tam yararlandığı düşünüldüğünde, bu kararın bir toplumsal sözleşmenin ürünü olan tek yanlı icrai nitelikli vergisel işlemlerin yükümlüyü hemen borçlu statüsüne sokmayacağı teorisiyle çelişkili olmadığı görülmektedir.

6.3. Takasa Konu Vergi ve Cezaların Zaman Yönüyle Uygulanma Aralığı

Yukarıda yer verildiği üzere, idarece fazladan alınan ve iadesi gereken kamu alacağı gibi takasa konu karşıt borç olan mükelleflerin kamuya olan borcunun takas kapsamında olduğu ve iadesi gereken bu borçla ödeştirilmek istenen borcun muaccel bir borç olması gerektiği belirtilmiş idi. Normal beyan döneminde beyan edilen ancak ödenmeyen mükellef borcu ile normal dönemde beyan edilmediği için idarece yapılan tespit sonucu re'sen salınan vergi ve kesilen cezalara ilişkin takas zaman aralığı farklılık gösterir.

Birinci durumda, takasa konu vergiden oluşan amme borçları, normal döneminde beyan edilerek tahakkuk etmiş bir borç ise, bu tarihten haciz düzenleme şartlarının oluşmasına kadar takasa konu edilmesi gerekir. Bu şekilde yapılan tahakkukların zaman yönüyle takasa konu edilme alanı geniştir.

İkinci durumda ise, normal beyan döneminde beyandan kaçınıldığı yükümlünün beyan iradesinin katılmadığı tek taraflı tarhiyat yoluyla salınan vergi ve cezaların AATUHK'un 37. maddesi gereği düzenlenen bildirimlerde tebliğden itibaren 30. gün veya aynı Yasa'nın 54. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emirlerinde ödeme emrinin düzenlendiği tarihten, haciz işlemlerinin şartları oluşuncaya kadar ki zaman aralığında takasa konu edilmesi gerekir. Bu ikinci durumda takasa konu edilen mükellef borcunun takas şartlarını taşıdığı zaman

6 Danıştay ilgili kararında; İnceleme raporu ile tahakkuk ettirilen kamu payının normal vade tarihi ve kamu payının eksik yatırıldığından borçlu tarafından bilinmesi nedeniyle normal vade tarihinden itibaren borcun tahakkuk ettiği kabul edilerek ödeme emri ve 6183 sayılı Yasa'nın 37. maddesindeki sıradışı vade belirleme yönteminin "muacceliyete" etkisi olmayacağı sonucunu yaratan karar verilmiştir.

aralığının dar olduğu görülmektedir. Yukarıda yer verilen takas başvuru şartlarının arasında yeteri derecede ödeme emri bulunması da takasın zaman yönüyle kapsamı hakkında ayrı bir fikir vermektedir.

AATUHK'un 62. maddesi ve diğer maddelerinde düzenlenen haciz ile ilgili şartların oluşması halinde, takas yerine haciz işleminin uygulanması gerekir. Öte yandan; takas işleminin de haciz gibi tek yanlı karşı tarafın iradesine ihtiyaç duyulmaksızın gerçekleşen bir tahsil işlemi olması nedeniyle yapılan işlem her halikarda haciz işlemi özelliği kazanacaktır. Zira; yargı merci, idarenin yargılama aşamasında işlemin takas olduğuna ilişkin sunacağı gerekçeyle bağlı değildir. Mahkemece re'sen araştırma kapsamında yapılan incelemeyle işlemin haciz unsurlarını taşıdığı tespit edildiği takdirde, gerekçeyle bağlı kalınmaksızın hukuka uygunluk denetimi yapılması mümkündür. Bu nedenle, haczin zaman yönüyle düzenleme alanında gerçekleşen takas işleminin, tek başına hukuka aykırılık nedeni olarak kabul edilmesi mümkün değildir; zira artık bu işlem, güvence maksadıyla getirilip sınırlı tahsil özelliği de taşıyan bir takas işlemi değil, genel tahsil işlemi özelliği taşıyan bir haciz işlemi olarak değerlendirilmelidir. Ancak, bu yorum fazladan tahsil yapıp mükellefe iade etmesi gereken kurumun, ayrıca mükelleften alacaklı kurum olması halinde bir anlam ifade edebilir. Fazladan alındığı için artık mükellefe karşı borçlu hale gelen kamu kurumu ile mükelleften alacaklı kamu kurumunun farklı olması halinde takas işlemi haczin zaman yönüyle düzenleme alanında gerçekleşse bile bu bir takas işlemi olarak hüküm ifade eder. Çünkü, haciz işlemini sadece mükelleften alacaklı olan kamu kurumu gerçekleştirebilir.

SONUÇ

Vergi hukukumuzda 6183 sayılı Yasa'nın 23. maddesinde "mahsup" düzenlemesiyle yer alan "takas" idarenin tek yanlı bir idari işlemi ile gerçekleşmektedir. Takasa konu alacaklar fazladan alındığı için mükellefe karşı borç niteliğine bürünmesi nedeniyle reddiyatı gereken kamu alacakları ile mükellefin kamuya borcunu ifade eden kamu alacaklarından oluşmaktadır. Takasa konu alacakların AATUHK'un 1. maddesi kapsamındaki tüm kamu alacaklarından oluştuğu, tek taraflı yükümlü adına salınan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile idari para cezalarının hatta idare mahkemesinin konusuna giren diğer kamu alacaklarını kapsadığı görülmektedir.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunlarla ilişkili vergi cezaları ve bunların fer'ilerinin tarhiyat yoluyla belirlenmesi ve yükümlüye

ihbarnameyle tebliğ edilmesi, bu yükümlülükleri hemen amme borcuna dönüştürmez. Bu nedenle vergilerin bu özelliği diğer amme alacaklarından farklılık gösterdiği, bu tarhiyata konu tek taraflı işlemlerden tarh ve tebliğ işleminin, işlem içeriği borcu amme borcu haline getirmeyeceği düşünülmektedir.

Tebliğ edilen vergi ve cezaların tahakkuk aşamasının tamamlanması ile artık bir amme borcu niteliğine bürüneceği, ancak tahakkukun bir işlem olmaması bir aşamayı ifade etmesi nedeniyle tek başına borca muacceliyet katması mümkün değildir. Öte yandan ilk derece mahkeme kararı üzerine yükümlü aleyhine hükmedilen vergi ve cezaların karar üzerine tahakkuk etmesi sonucu yükümlüye bildirilen iki nolu ihbarnamenin bir borç saptaması niteliği taşıdığı ancak borcun ödenmesine ilişkin bir vade belirlemediği ve ihtar şartlarını taşımadığı ve amme borcunu muaccel haline getirmediği, AATUHK'un 37. maddesi ve 54. maddesi gereği düzenlenen ödeme emirleri ile borcun muacceliyet kazanacağı tarafımızca savunulmaktadır.

Ayrıca; kamu alacağını güvence altına almayı sağlayan takas müessesinin ihtiyati haciz ve haciz arasında bir yer aldığı ihtiyati haciz gibi güvence özelliği taşımakla birlikte haciz gibi cebri tahsil özelliğine sahip olduğu, ilgilinin rızası halinde takasın tahsil özelliğinin değil ödeme özelliğinin ağırlık kazanacağı, takas işleminin zaman yönüyle uygulama alanını, amme alacağının muacceliyet tarihi ile haciz şartlarının tüm unsurlarıyla oluşması öncesine ait zaman aralığının oluşturduğu, haczin şartları oluştuktan sonra, takas işlemi yapılamayacağı, şayet yapılmışsa hacze ilişkin hukuka uygunluk denetimi kriterlerinin esas alınması gerektiği tarafımızca düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKBABA, Ahmet (2014), Fransız İdari Yargı Sistemine Bakış, Ankara Barosu Dergisi, S. 2014/2.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.10.2005 tarih ve E:2003/7, K:2005/71 sayılı karar, 22.02.2006 tarih ve 26088 sayılı Resmi Gazete.
- Candan, Turgut (2007), "Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun" Ankara,
- Danıştay, 9. Dairesi, E. 1994/179, K. 1994/5451, 29.12.1994 sayılı Kararı.
- Çelik, Binnur, "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm, (Erişim Tarihi: 23.11.2017).
- Danıştay 9. Dairesi, 29.12.1994 gün ve E:1994/179, K:1994/5451 sayılı Karar, www.basarmevzuat.com, (Erişim Tarihi: 03.04.0218).
- Danıştay 9. Dairesi, 31.01.2007 gün E:2006/147, K:2007/261 sayılı Karar, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19.12.2017).
- Danıştay 9. Dairesi, 31.05.2016 gün ve E:2016/1603,K:2016/5306 sayılı Karar, www.Uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 09.12.2017).
- Danıştay 3. Dairesi, 6.3.2017 gün ve E:2016/3736, K:2017/1475 sayılı Karar, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi:19.12.2017).
- Danıştay 10. Dairesi, 03.07.2017 gün ve E:2014/223, K:2017/3465 sayılı Kararı, www.Uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi:12.12.2017).
- Doğrusöz, Bumin, "İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu", 13.07.2009 günlü Referans Gazetesi, (Erişim Tarihi: 23.11.2017).
- Feyzioğlu, Feyzi Necmettin (1977), Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Cilt II, İstanbul.
- Gözler, Kemal (2010), İdare Hukuku Dersleri, Bursa.
- Kayan, Ahmet (2000), "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", Maliye Dergisi, sayı 135.
- Kocayusufpaşaoğlu, Necip, Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı (1998), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul.

- Organ, İbrahim ve Neslihan Coşkun Karadağ (2012), "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II", ÇÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 21, Sayı 3.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan (2002), Vergi Hukuku, Ankara.
- Öncel, Mualla, "Türk Vergi Hukukunda Takas" <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/307/2935.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.11.2017).
- Reisoğlu, Safa (2013), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul.
- Taner, Selda (2016), Vergi Hukukunda Takas, Yüksek Lisans Tezi, acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/32080/Taner.pdf, (Erişim Tarihi: 23.11.2017).
- Temlik ve Vergi Borçlarına Takas Konulu Muhasebat Genel Tebliği, (12. Seri Nolu), 20.02.2004 tarih ve 25379 -1 Mükerrer Resmi Gazete.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, 11.09.2013 gün ve E: 2013/12-K:2013/1077 sayılı Karar, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=193&t=44458>, (Erişim Tarihi: 17.11.2017).
- Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 09.11.2017 gün ve E: 2016/7654, K.2017/15643 sayılı Karar, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 03.01.2018).
- Yılmaz, Ejder (1982), "Medeni Yargılama Hukukunda Islah", İstanbul.