

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TAKAS

Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL

1) Kavram ve Tanımlama:

Borçlar hukukunun tanıdığı bir müessese olan takas, vergi sistemlerinde de yer bulmuş, borçluluğu sona erdiren nedenlerden biridir. Takas (ödeşme), aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemidir. Borçlar Kanunumuza göre takas beyan edebilmek için "aynı cinsten" ve "muaccel karşılıklı iki alacağın varlığı gereklidir (m. 118). Kural olarak her iki alacak ta hukukça "geçerli ve dava edilebilir nitelikte" olmalıdır. İşte 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 olurlar¹. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda 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 (m. 23). 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 değildirler². Örneğin gelir vergisinde, yıllık beyannameye gösterilen toplam matrahın vergisinden yıl içinde tevkif yolu ile alınmış olan vergilerin indirilmesi bir mahsuptur. Oysa 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.

¹ Feyzi N. Feyzioğlu: Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Cilt II, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1977, s. 482.

²Op. cit., s. 483.

2) Vergi Uygulamamızda Takasın Tarihçesi ve Nitelikleri:

Takas müessesesinin vergi uygulamamıza girişi oldukça eski tarihlere uzanır. Osmanlı İmparatorluğu devrinde kabul edilip, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1954 yılında uygulamaya konuluşuna kadar yürürlükte kalmış olan 5 Ağustos 1909 tarihli Tahsili Emval Kanunu'nda takas hakkında bir hüküm yoktur. Daha sonra 23.12.1934 tarihinde kabul edilen 2656 sayılı "Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun"un 7 nci maddesi ile ilk kez bu konudaki düzenleme uygulamamıza girmiştir. Bu maddede "Eski senelerde tahsil edilip kanuni sebepler dolayısıyla reddi icap eden vergiler, mükelleflerin vergi borçlarına munzam kesirleriyle birlikte mal dairelerince mahsup edilmek suretiyle reddedilir..." denilmekteydi³. Bu hüküm Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesine kaynak oluşturmuştur.

Vergi hukukunda takas konusu şey, özel hukuktan farklı olarak, daima para alacağıdır. Oysa borçlar hukukunda, "aynı cinsten" olmak kaydıyla her türlü alacak takas konusu olabilmektedir. Buna karşılık her iki borcun muaccel olması koşulu vergi hukukunda da geçerlidir⁴. Bu nedenle, yükümlünün ihtilafli olduğundan dolayı henüz ödenmesi gereken duruma gelmemiş bir vergi borcu için idare takas dermeyan edemez. Gene aynı nedenle, bir yükümlü de düzeltme talebiyle idareden iadesini istediği, fakat hakkında henüz karar verilmiş alacağına karşılık, muaccel bir vergi borcu için takas beyanında bulunamaz⁵. Fakat yükümlünün idareden olan alacağı kesinlik kazanmış ve borcu da muaccel ise, vergisinin vadesi gelmeden önce yaptığı takas isteminin kabulü gerekir⁶. Hatta yükümlü böyle bir istemde

³ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Tefik Koral: Tahsili Emval Kanunu, Vergi, Resim ve Harçlara Ait Tahsilat Hükümleri ve Tatbikatı, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul 1941, s. 207-209.

⁴ Maliye Bakanlığı, 10.12.1976 gün ve 2161760-6462 / 66938 sayılı Mukteza: "...mükellefe iadesi gereken paranın muaccel hale gelmemiş üçüncü taksit borcuna mahsubu mümkün değildir..." (Şükrü Kızılot - Şükrü Avcı: Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları 1971-1978, Genişletilmiş Baskı, D.M.S. Doruk Matbaacılık Sanayii, Ankara 1979, s. 492).

⁵ DŞ. 7D., 10.10.1972., E. 1972 / 147, K. 1972 / 3287 (Danıştay Başkanlığı: Danıştay Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, 1965-1976, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara 1977, s. 28).

⁶ DŞ. 7D., 10.4.1973., E. 1972 / 1049, K. 1973 / 1013: "İdareden alacaklı olan yükümlü ödeyeceği verginin taksit vadesi gelmeden mahsup isteğinde bulunduğu halde, bu isteğin reddi usulsüzdür (Taner Gelegen-O. Nuri Karabağ-Samet Tamer: Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları: 1971-1972-1973, Ayyıldız Matbaası, A.Ş., Ankara

bulunmasa bile idare, kendisinden alacaklı bulunan yükümlüye, muaccel olan vergi taksidini ödemediği için ödeme emri düzenlemeden önce, reddi gereken vergiyi muaccel olan vergi taksidine mahsup etmelidir⁷.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun takas beyanına kimlerin yetkili olduğu konusunda bir hüküm taşımamaktadır. Buna karşılık Borçlar Kanununun 123 üncü maddesi, devlet, il idareleri ve köyler lehine kamu hukukundan doğan alacakları, alacaklının rızası hilâfına takası mümkün olmayan alacaklar arasında saymaktadır⁸. Bu hükme dayanarak takas hakkının yalnız kamu alacaklısına tanınmış olduğu, vergi yükümlüsünün takas dermeyeran edemeyeceği fikri yazında kabul gördüğü gibi⁹, vergi idaresi ile yükümlüler arasında da uyumsuzluklar doğmuştur. Ancak, Borçlar Kanununun anılan hükmü sadece, vergi borcunun yükümlünün devletle olan bir başka ilişkisinden, örneğin özel hukuk ilişkisinden, doğan alacağı ile devletin rızası dışında takas edilmesini önler. Çünkü Borçlar Kanunu'ndan daha yeni ve daha özel bir yasa olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kamu borçları arasında takası mümkün görmektedir (m 23). Buna rağmen vergi idaresi uygulamada yükümlünün borcuna karşılık kendisinden olan alacağı için ne resen takas işlemi yapmış, ne de yükümlülerin bu konudaki isteğini kabul etmiştir. Bunun sonucu olarak yükümlüleri daima cebri icra yolu ile izlemiş, haciz yapmış, bu izlemeyi vergi borcuna gecikme zammı da ekleyerek yürütmüştür¹⁰. Danıştay'ın içtihatları bu uygulamanın hatalı

1974, s. 560; Hüseyin Çelikkol-Fevzi Özgeneller: Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları, Aksaray Matbaası, Ankara 1975, s. 52-53).

⁷ DŞ. 4D., 9.1.1975., E. 1973 / 5255, K. 1975 / 28; 9.12.1975., E. 1975 / 421, K. 1975 / 3244 (Kamer Genç-Taşın Yağmurlu-Bekir Aksoylu-Turan Falcioglu-Vahit Polatkan-Mehmet Bulut: Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ayyıldız Matbaası A.Ş., Ankara 1976, s. 636, 660; H. Çelikkol-F. Özgeneller: age, s. 51-52).

⁸ YG, 4 HD., 26.10.1944 T., E. 3084, K. 3021: "Veraset vergisi gibi Borçlar Kanununun 123 üncü maddesinin 3 üncü bendinde yazılı devlet alacakları, alacaklının arzusu hilâfında takas ile iskat edilemez" (Senai Olgaç: Kazai ve İlimi İçtihatlarla Türk Borçlar Kanunu ve İlgili Hususi Kanunlar, Cilt I, İsmail Akgün matbaası, İstanbul 1959, s. 1052, Not. 1803).

⁹ Bkz. Sadık Baklacioğlu: Vergi Hukuku Ders Notları 1965-66, Ankara, s. 100 (Teksir); Aksi fikir için bkz. Vural Arıkan : Gelir Vergisinde Takas Def'i, İktisat ve Maliye, Cilt 18, Sayı 2, Mayıs 1971, s. 65-68.

¹⁰ Fehamettin Ervardar: Mükelleflerin Vergi Borçları Alacakları ile Mahsup Edilebilir mi? Türkiye İktisat Gazetesi, 25 Nisan 1975, NO. 1134, s. 4, 7.

olduğunu açık biçimde ortaya koymaktadır¹¹. Yüksek Mahkeme, alacaklı ve borçlu bulunan vergi dairelerinin ayrı ayrı olmasının bile yükümlünün takas def'inde bulunmasına engel oluşturmayacağı görüşündedir¹². Gerçekten hazine birliği ilkesi gözönünde tutulduktaki, bu görüşün geçerli bir temele dayandığını kabul etmek gerekir.

3) Takas Konusu Borçların Niteliği ve Takasın Hukuki Sonucu:

Yükümlülerin ve idarenin her türlü muaccel borçları biribiri ile takas edilebilir mi? Yoksa takası istenilecek borçların vergi borcu olması zorunlu mudur? Bu sorunun cevaplandırılmasında gene Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yukarıda sözü edilen 23 üncü maddesinden yararlanmak gerekir. Bu maddede "fazla tahsil edilmiş olup, bu nedenle red ve iadesi gereken kamu alacakları"ndan söz edildiğinden, idarenin takasa konu olabilecek borcunun sadece fazla tahsil edilmiş kamu alacaklarına ilişkin olduğu açıktır. Bu nedenle örneğin bir mühendislik firmasının devlet adına inşa ettiği bir binanın bedelini henüz alamamış olduğu gerekçesiyle, muaccel kurumlar vergisi borcunun bu alacağı ile takasını istemesi düşünülemez. Kaldı ki, sözleşmeden, haksız fiil ve zenginleşmeden doğan borçlar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulama alanı dışındadırlar (Bkz. m. 1). Bu nedenle yükümlü muaccel vergi borcunun devletten olan özel alacağı ile takasını ancak Borçlar Kanununa dayanarak isteyebilir. Bununla birlikte Borçlar Kanununun 123 üncü maddesindeki kısıtlamayı da unutmamak gerekir. Bu madde, idare rıza göstermediği sürece, devlet lehine kamu hukukundan doğan borçların takas ile ortadan kaldırılması yolunu kapamıştır. Bu görüşlerimizi biraz daha açıklayıcı nitelikte olmak üzere şu sonuçları sıralamak mümkündür:

— Yükümlü ile idare arasındaki alacak – borç ilişkisi ikisi yönünden de kamu hukukuna dayanıyorsa bunlar, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kapsamına girmek koşuluyla, bu kanun hükümleri uyarınca takasa konu olabilmelidir.

— İdare ile yükümlü arasında iki taraf için de özel hukuk ilişkisinden doğan alacak ve borçlar, Borçlar Kanundaki takas hükümlerine tabidir; bunların eşitler arasındaki alacak – borç ilişkisinden farkı yoktur.

¹¹ DŞ. 13D., 28.12.1976, E. 1976 / 1253, K. 1976 / 3743 (Ş. Kızılot-Ş. Avcı: age s. 491); DŞ. 7D., 9.11.1967., E. 1967 / 2623, K. 1967 / 2554 (Muhittin Tanrı-Vural Arıkan-Polat Yalçın: İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Balkanoğlu Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara 1970, s. 61).

¹² DŞ. 7D., 24.2.1970., E. 1969 / 1340, K. 1970 / 520 (Danıştay Başkanlığı: Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, 1977, age, s. 27).

— Taraflardan biri için özel hukuk, diğeri için kamu hukukuna dayanan bir alacaklılık-borçluluk sıfatı söz konusu ise durum alacaklının ve borçlunun kimliğine göre değişecektir. Yukarıdaki örnekte olduğu gibi yükümlünün devletle özel hukuk ilişkisinden doğan alacağına devlete borçlu olduğu vergi ile takası Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde mümkün değildir. Bu işlemin Borçlar Kanununa dayanarak uygulanması da bu kanunun 123 üncü maddesindeki rıza koşulu ile sınırlıdır. Aksine yükümlünün alacağı, iadesi gereken fazla ödenmiş vergilerde olduğu gibi, kamu hukukuna dayanıyor, borcu ise özel hukuktan kaynaklanıyor olabilir. Örneğin yukarıda sözü edilen mühendislik firmasının, bu işler dolayısıyla devlete ödemeğe mahkum edildiği bir tazminat borcu bulunabilir. Bu durumda yükümlü, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna (m.23) dayanarak, devlete olan tazminat borcunun fazla ödemiş bulunduğu kamu alacağı ile takasını isteyemez. Gerçi 23 üncü maddede sadece yükümlünün “muaccel borçları”ndan söz edilmesi bu kavramın hem kamusal borçları, hem de özel borçları içereceği iddiasını haklı gösterebilir. Fakat “muaccel borçlar”a bağlı bulunan sıfat bu yorumu engeller. Çünkü fazla ödenmiş olan kamu alacağının ancak reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlar ile takası istenebilir ki, bunlar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kamu alacaklarından başkası olamaz.

Alacaklılık ve borçluluk sıfatlarının birleşmesi sonucu yükümlünün takas isteminde bulunması ödemenin hukuki sonuçlarını doğurur; borç ortadan kalkar. Bu nedenle pişmanlık dilekçesi ile bildirilen bir vergi borcu için takas isteminde bulunurken, pişmanlık dilekçesinin kabulü için gerekli olan “borcun ödenmesi” koşulunun yerine getirilmesine gerek yoktur¹³. Gene aynı nedenle, kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir yükümlünün, bu borcuna karşı idareden olan vergi alacağı ile takas isteminde bulunması, ödeme emirlerine karşı yapılabilecek üç itiraz nedeninden “böyle bir borcum yoktur” veya duruma göre “borcumu kısmen ödedim” (AATUHK, m. 58) iddialarının kapsamına girer¹⁴.

¹³ DŞ. 4D., 24.6.1970., E. 1968 / 4834, K. 1970 / 3778 (Taner Gelegen ve diğerleri: age, s.514).

¹⁴ DŞ. 4D., 2.6.1976., E. 1975 / 2302, K. 1976 / 141Q (Kamer Genç ve diğerleri: age s. 638); DŞ. 9D., 22.2.1973., E. 1972 / 2149, K. 1973 / 432; DŞ. 4D., 29.12.1970, E. 1970 / 923, K. 1970 / 2521; DŞ. 7D, 23.3.1972., E. 1970 / 920, K. 1972 / 1222: Tahsil edilip kanunen reddi gereken kamu alacağının muaccel borçlara mahsubu yolundaki isteğin, borcum yoktur iddiası gibi kabulü ile, ödeme emrine yapılan itirazın incelenmesi gerekir. (Taner Gelegen ve diğerleri: age, s. 581, 583, 587).

4) Vergi Sorumluluğu ve Takas:

Vergi kesmek durumunda olanlar, vergi sorumlusu sıfatı ile yatırmak zorunda oldukları vergileri hazineden olan kendi vergi alacakları ile takas isteminde bulunabilirler mi? İlk bakışta vergi kesenin, takas istemine konu olacak vergi borcunun yükümlüsü olmadığı, yatırması gereken vergi kesintileri ile devletten olan kişisel vergi alacağı arasında takas hakkını tanımanın, onu, kesilen verginin kanuni yükümlüsü yerine koymak anlamına geleceği düşüncesi ile bu soruyu olumsuz cevaplandırmak gerektiği sonucuna varılabilir¹⁵. Ancak, mantıkî bir yorumla aynı sonucu kabullenmek güçtür. Çünkü Vergi Usul Kanunu “Yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesenlerin, verginin ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerden sorumlu” olduklarını belirttiği gibi (m. 11), Gelir Vergisi Kanunu da verginin tevkif yoluyla alınması halinde, yükümlü hesabına vergi kesmek zorunda olanların tarhiyatın muhatabı olacağını öngörmektedir (m. 107 / 3). Bu hükümlere göre, vergi kesintisi yapan bir kez vergiyi kestikten sonra kendisi yönünden bu parayı hazineye yatırma ödevi doğmakta, başka deyimle yatırılacak kesintilerin devlete karşı borçlusu durumuna girmektedir. Bu fikri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 3 üncü maddesi de doğrulamaktadır. Şöyle ki, “Kamu borçlusu” veya “Borçlu” kavramını tanımlayan bu maddede “Amme borçlusu veya borçlu, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu... ifade eder” denilmektedir. Borçludan kasıt yalnız vergi yükümlüsü olsa idi tanımlamada yükümlülerin yanında ayrıca sorumlulara yer verilmezdi. Bu hüküm uyarınca sorumlu kesintisini yaptığı paranın borçlusu olabileceğine göre, hazineye olan bu borcunu ondan olan vergi alacağı ile takas isteminde bulunamaması, yani Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’daki “Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi gereken amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur” (m. 23) hükmünden yararlanamaması için bir neden düşünülemez. Kaldı ki, bu maddede takas hakkının sadece vergi yükümlülerine tanındığını gösteren bir işaret de yoktur. Aksine, **hak sahibinin** idareye olan muaccel **borcundan** söz edilmek suretiyle yükümlüyü olduğu kadar sorumluyu da kapsayan geniş anlamlı “Borçlu” veya “Amme borçlusu” kavramına

¹⁵ DŞ. 4D., 3.3.1977, E. 1975/2947, K. 1977/616: “Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi borcunun, mükellef sıfatıyla ödenip kanuni sebeplerle iadesi gereken vergi ile mahsubu mümkün değildir”. (Danıştay Dergisi, Yıl 8, Sayı 28-29, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1978, s. 289-290).

yer verilmektedir. Maddede yükümlüden söz edilse bile, gümrük vergisi dışında bütün vergiler için geçerli ve uyulması gerekli hükümler koyan usul yasası, bu yasadaki maddelerde yer alan mükellef (yükümlü) deyiminin sorumluları da kapsadığını belirttiğinden (m. 8/4), aksinin amaçlandığı açıkça öngörülmedikçe vergi yasalarında yükümlülere tanınmış olan hakları sorumlulara da tanınmak gerekir. Esasen vergi kesintisi yapana hazineye yatırmak zorunda olduğu paranın, hazineden olan alacağı ile takası olanağını tanımak ne kesintinin kanuni yükümlüsünün, ne de hazinenin haklarını zedeler. Çünkü, yukarıda da belirtildiği gibi, takasın hukuki sonucu borcun kalkmasıdır; başka bir deyimle takas ödemenin eşiti olmaktadır. Sorumlunun görevi de kestiği paraları hazineye ödemektir. Nitekim ödeme emirlerine karşı takas def'iyle yapılan itirazları reddeden itiraz komisyonu kararlarını yerinde bulmayan Danıştay'ın, takas isteminin "borcum yoktur" veya "borcumu kısmen ödedim" iddiası anlamına geldiği gerekçesi ile söz konusu kararları bozması, Yüksek Mahkeme'nin de bu eşitliği kabul ettiğini göstermektedir.

Mantıki yorum bu sonuca götürdüğü gibi, ekonomik bakış açısından da sorumluya bu hakkın tanınması gerekir. Çünkü, kişinin bir taraftan kestiği paraları hazineye yatırıp öte taraftan aynı miktarda reddedilmiş vergiyi hazineden alması ile, bu iki miktarın takasını istemesi arasında hazineye girecek para açısından hiçbir fark yoktur. Ol- sa olsa bir sürü formalite içinde boğulan vergi dairelerinin işlerini hafifletir; iyiniyetli yükümlüleri borcuna karga, alacağına şahin Maliye- nin kapısını aşındırmaktan kurtarmış olur. Aynı şey, kesintinin asıl sa- hibi olan yükümlü için de geçerlidir. Yani sorumlunun, takas istemin- de bulunmakla, kendisini tevkif ettiği verginin yükümlüsü yerine koy- duğu veya onun haklarını kullandığı ya da zedelediği savunulamaz. Çünkü, bir ay içinde yükümlüden kesilen paraların en geç ertesi ayın yirmisine kadar sorumlu tarafından vergi dairesine yatırılması zorunlu- dur. Kesintiyi yatırmakla ödevli olan sorumlunun, bu paranın yerine kendisinin hazineden olan alacağını ikame etmek suretiyle yaptığı iş de bundan başka bir şey değildir. İdare ile yükümlüler ya da sorumlu arasında çıkabilecek uyuşmazlıklar normal ödemede nasıl çözümleni- yorsa gene aynı şekilde giderilir. Çözümün sonucuna göre fazla mik- tarlar, düzeltme yoluyla, bu üçlü ilişkinin hak sahibi olan tarafına ve- rilir veya eksik miktarlar haksız olana tamamlattırılır. Kesintinin ya- tırılması takas yoluyla oldu diye hukuki ilişkilerde değişiklik doğacak değildir.

