

KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNDE TECİL UYGULAMASI VE UYUŞMAZLIK HALİ POST PONENT PRACTICING IN COLLECTING OF PUBLIC CLAIM AND CONFLICT SITUATION

Yrd. Doç. Dr. Seyfi YILDIZ

Gazi Üniversitesi, Çankırı İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

ÖZET:

Tecil, mükellef lehine düşünülmüş ve iyiniyet sahibi, fakat zor durumda olan borçluların borçlarını erteleme yetkisi veren bir müessesesidir. Tecil müessesesinin kamu alacaklısına, kamu borçlusuna ve piyasaya önemli etkileri bulunmaktadır. Vergi hukuku yanında borçlar hukuku, icra-iflas hukuku ve ceza hukukunda da yer alan bir uygulamadır. Bu uygulama, idare tarafından yapılan tek taraflı, sübjektif-bireysel bir işlemdir. Kamu borçlusundan tecil faizi alınarak borcun taksitlendirilmesi imkanı sağlanmaktadır. Kamu alacağının tecil edilip edilmemesi konusu idarenin takdir yetkisine bağlıdır. Ancak idarenin bu konudaki yetkisi mutlak olmayıp, keyfi hareket etme imkanına sahip değildir. Aksi halde takdir yetkisinin kullanımı yargısal denetim tabidir. Tecil müessesesinde tecilin şartları, tecil faizinin uygulaması ve idarenin takdir yetkisinde yapılacak düzenleme sonucunda kamu borçlusunu düzenli bir şekilde ödeyeceğinden vergi affı gibi vergi adaletini zedeleyen uygulamalara gerek kalmayacaktır. Bu çerçevede AATUHK' da tecil müessesesi tek madde ile değil geniş bir şekilde düzenlenmelidir.

ANAHTAR KELİMELEER:

Kamu Alacağı, Tecil Müessesesi, Çok Zor Durum Hali, Tecil Faizi, Kamu Borçlusu

ABSTRACT:

The postponement is an institution that gives a right to an indebted who actually does not have any wrong intentions; therefore, the postponement is an exemption for the tax payer who has a good intention. The institution of the postponement's public creditor and public debtor has significant effects on the market. This exemption is situated in tax law, criminal law, and fulfillment and bankruptcy law. This application which is carried out by governing is a subjective-individual process. This process provides a postponement to the public debtor by burdening additional interest rates. However, whether the postponement of the debt is dependent on governing blessing. But, governing appreciation is not absolute, meaning there is no any discretionary or arbitrary implications. If there is an opposite implication, the way of judgment will be opened. If this postponement process is established according to the law, there will not be forgiveness for the tax which damages the tax equity. Therefore, in this framework, the postponement

process should be arranged broadly, not in a one section.

KEY WORDS:

Public Claims, Post Ponoment Institution, Very Difficulty Cases Situation, Post Ponoment Interest, Public Debtor

1. GİRİŞ

Kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak için egemenlik gücüne istinaden vergilendirme yetkisine sahip olan Devlet, Anayasamızın 73 üncü maddesinde de belirtildiği üzere, ödeme gücü yeterli olan herkesten vergi almaktadır. Vergi ödemekle yükümlü olan mükellefin vergiyi uygun zaman ve uygun bir biçimde ödemesi uygunluk ilkesinin (Akdoğan, 1999, 190) gereğidir. Önemli olan kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak için kaynak yaratılması olup, bu noktada mükellefe önemli kolaylıklar sağlanması önem arz etmektedir. Mükellefin fazla zorlanması, ekonomiyi zorlamadan istenilen gelirin sağlanması vergileme açısından önemli unsurlardır.

Kamu alacaklarının tahsiline ilişkin halleri düzenleyen 6183 sayılı **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'** da (AATUHK) kamu alacağını güvence altına almak için teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve rüçhan hakkı gibi kamu alacakları-

nın güvenliğine ilişkin müesseseler yer alırken, kamu borçlusu lehine işleyen birtakım müesseseler de bulunmaktadır. Bunların başında kamu borçlusunun doğal afetler yüzünden zor durumda kalması ya da kamu alacaklısının kamu alacağını tahsil etmesinin gereksiz veya imkansız hale gelmesi durumunda terkin uygulaması yapılırken, zor durumda olan kamu borçlusu için de tecil imkanı getirilmiştir. Söz konusu tecil uygulaması ile belirli şartlar altında mükellefin ödeyeceği vergi borcunun ertelenmesi mümkün hale gelmektedir.

Bu çalışmada tecil uygulaması 6183 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilecek, mükellef ile bu konuda takdir yetkisine sahip idare arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlığın nasıl çözüleceği ifade edilecektir.

2. TECİL KAVRAMI, TANIMI ve NEDENLERİ

A- TECİL KAVRAMI ve TANIMI

Türkçe karşılığı "**erteleme**" olan "**Tecil**" kelimesi bir Arapça kelime olup "**ecel**" kökünden gelmektedir. Tecil edilmiş kamu alacağına "müecel alacak" denilir. Eski dilde "**tecil**" yeni deyimle "**erteleme**" denilen bu kelime önemli bir hukuki deyim ve kavramdır ve zamanlama ile ilgili olarak hukukun bütün dallarında yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Tuncer, 2006, 9).

Vergi hukuku açısından bir tanımlama yapılırsa tecil, kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması ya da haczolanmış malların paraya çevrilmesi borçluyu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı talebi ve teminat göstermesi üzerine yetkili makamlar ya da onların yetki devrettiği makamlarca kamu alacağının ertelenmesi işlemidir (Kırbaş, 2002, 142-143). Yani öz olarak kamu borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini ifade etmektedir (Özden, 2000, 57). Bu çerçevede Devletin mükellefe tanıdığı olduğu bir kolaylık sağlayıcı müessesedir. AATUHK' nın 48 inci maddesinde düzenlenen tecil uygulaması sadece vergileri değil aynı zamanda harç, resim, gecikme zammı gibi diğer kamu alacaklarını da kapsayıcı niteliğe sahiptir.

Tecil kavramı özel ve kamu hukukunun bazı alt dallarında dolaylı veya dolaysız olarak uygulanan bir müessesedir. Özellikle borçlar hukuku, icra ve iflas hukuku ve ceza hukukunda bu müessesenin kullanıldığı söylenebilir.

Buna göre özel hukukun alt dalı olan borçlar hukukunda tecil uygulaması dolaylı ifadelerle uygulanabilmektedir. Borçlar Kanunun' da tecil sözleşmesine ilişkin bir hüküm bulunmamasına karşın, borçlar hukukunun genel ilkelerinden hareketle tecil kavramı

nın esaslarını belirleyebilirdi. Bu çerçevede borçlar hukukunda tecil, borcun vadesinin taraflar arasında yapılacak bir anlaşma ile uzatılması işlemi olarak tanımlanabilir. Tecil, borç ilişkisinin içeriğinde değişiklik yapan bir sözleşme niteliğinde olduğu için, sadece alacaklının tek taraflı beyanı ile gerçekleşmez; bu beyan borçlu tarafından da kabul edilmiş olmalıdır (Dönmez, 1998, 229).

Özel hukukun alt dalı olan icra ve iflas hukuku da tecil müessesesine benzer uygulama getirmiştir. Buna göre özel hukuk ilişkilerinden doğan borçların cebri takip usullerini düzenleyen İcra ve İflas Kanunu da (İİK) icra takibi sırasında belirli koşullarla borcun taksitle ödenmesine imkan tanımak suretiyle tecil müessesesi uygulanmaktadır. Burada taksitle ödeme hacizden önce ve hacizden sonra olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Buna karşılık gerek hacizden önce gerekse hacizden sonra, borcun taksitle bağlanmasına rağmen, borçlu taahhüt ettiği bu taksitlerden birini zamanında ödemezse, icra takibine borcun tamamı için kaldığı yerden devam edilmektedir (İİK.m.111/3).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 15.03.2002 tarih, E. 2002/13 ve K. 2002/173 sayılı kara-

meda belirttiği üzere tecil uygulaması, ceza hukukunda da uygulanan bir müessesedir. Tecil, ceza hukuku doktrininde kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların yerine konmuş bir hukuki müessese olarak tanımlanmaktadır. Tecilde hakim olan fikir, fail hakkındaki cezanın infazından, belirli süre içinde göstereceği iyi hal neticesi feragat edilmesi, onun cezaevine konmasına yine kendi gayreti ile engel olunmasıdır. İlk defa suç işleyenlere (veya böyle kabul edilenlere) karşı daha merhametli davranılması, serbest hayatta tekrar tecrübe edilerek ceza infaz edilmeden dahi ıslah olmalarına yardım edilmesi fikri, müessesenin yapısını oluşturur. Deneme süresi iyi hal ile geçirenin, nefsinin ıslah ettiği düşüncesine dayanılmakta ve cezanın infazına gitmeden de düzenli bir hayat sürmeye alışmış olduğu karinesi kabul edilmektedir. Tecilin gayesi üç esasta toplanabilir. Bunlar, tecilin iyi bir ceza siyaseti olması, cezaların ferdileştirilmesi vasıtası bulunması ve kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların mahzurlarını bertaraf etmesidir.

Görüldüğü üzere, tecil kavramı gerek özel gerekse kamu hukuku tarafından kullanılmaktadır. Hepsinin ortak yönü bu müessesenin hem uygulanan hem de uygulayan taraflar açısından bir takım olumlu yönlerinin

bulunmasıdır. Bu çerçevede vergi hukukunun alt dalı olan vergi icra hukuku da tecil kavramını diğer hukuk dallarından ithal ederek kendi bünyesine uyumlaştırmıştır.

B- TECİL UYGULAMASININ NEDENLERİ

6183 sayılı Kanunun önemli ve işlerlik taşıyan müesseselerinden biri olan tecil, 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 48 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu önemli işlemin bir madde içinde sıkıştırılması bazı zorluklar meydana getirmiş ve bunlar Maliye Bakanlığının yayımlandığı genel tebliğler ile çözümlenmeye çalışılmıştır. 1 Ocak 1954 tarihinde yürürlüğe giren bu madde 1984, 1985 ve 1995 yıllarında çıkarılan 2975, 3209 ve 4108 sayılı yasalarla çok az değişikliğe uğramıştır. (Tuncer, 2006, 11-12).

AATUHK' nın 62 nci maddesinin son fıkrasında yer alan “ **Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir**” hükmü çerçevesinde, tecil uygulaması ile hem mükellefin hem de kamu alacaklısı olan Devletin çıkarının korunması mümkün olmalıdır. Bu çerçevede tecil uygulamasının kamu borçlusu ile kamu alacaklısı olan taraflar açısından olumlu yönleri olduğu söylenebilir.

Tecil müessesesinin uygulanmasının bir takım nedenleri bulunmaktadır. Öncelikle vergi yönetiminin bazı hallerde borçlarını vadesinde ödemeleri, haciz uygulaması ya da haczedilen malların paraya çevrilmesi nedeniyle zor durumda kalan mükelleften verginin tamamını bir kerede alamayaacağı hallerde taksitlendirerek alma imkanına kavuşması söz konusu olabilmektedir. Burada Devletin hiçbir kaybı bulunmamaktadır. Çünkü borcun ertelenmesi dolayısıyla zaten erteleme faizi alınmaktadır. Hatta uygulamada bu işlemden dolayı kamu alacaklısının daha fazla getiri sağlama durumu dahi olabilmektedir.

İkinci olarak, çok zor duruma düşen kamu borçlusunun borcunun ertelenmesi ile ticari, sınai ya da zirai faaliyetini sona erdirmesi mümkün olmayacak, bunun sonucunda da işyeri kapatılmadığından üretim faktörlerinin kullanımı söz konusu olacağından atıl kaynak kullanımı olmayabilecektir. Dolayısıyla *kaynak israfı önlenilecektir*. Aksi halde kamu alacağının tecilinin mümkün olmaması durumunda vergiyi doğuran olaya neden olan kaynak kurutulmuş olacaktır. Bundan da gelir kaybına uğrayan Devlet ile bundan dolayı yeteri kadar kamu hizmeti alamayacak olan mükellef zarar görecektir.

Üçüncü olarak, mükellefin cunun tecili ile kayıt dışı işlemlerini kayıt altına alınması mümkün olacaktır. Çünkü, tecil mükellef için bir ödeme kolaylığıdır. Mükellef, zor durumda kaldığı takdirde vergi borcunu ödemediği zaman, vergi yönetiminin bu konuda kolaylık sağlayacağını bilirse, vergi kaçırmaya yönelik kanun dışı yollara başvurma durumu söz konusu olmayabilecektir. Örneğin, mükellef muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanarak matrahi azaltma yoluna gitmeyecek ya da faturasız mal almayacak veya satmayacaktır. Bu kolaylık sağlanmadığı takdirde mükellef vergi ödemek istemeyeceğinden dolayı, mükellefin yaptığı işlemlerin belgeye dayalı olması mümkün olmayacaktır. Bunun sonucunda mükellefin faaliyetlerinde belgesiz işlemler yapılabileceğinden *kayıt dışı faaliyetler artmış olacaktır*. Bunun sonucunda Devletin ciddi bir gelir kaybına uğraması muhtemeldir. Son olarak, mükelleflerin içinde buldukları zor durum nedeniyle *kamu borçlarını ödemeye tepki duymaları*, suçlu duruma düşmeleri ve bu duruma alışmaları tecil müessesesi tarafından önlenmektedir (Çelik, 2000, 172). Vergiye tabi mükellefin zor durum hali gibi sıkıntılı zamanları vergi yönetimi tarafından dikkate alınıp tatmin edilmesi durumunda mü-

kellef ve borçluluk ve şuurlu ve bilinçli olarak bu andan itibaren hazinenin eline geçeceği olacaktır (Laufenburger, 1967, 290-292). Tecil müessesesi uygulama şartları açısından mükellef lehine birtakım düzenlemeler içerdiği takdirde, siyasal karar alma mekanizmasının çıkarmış olduğu vergi affına ilişkin düzenlemelere gerek kalmayabilecektir.

Görüldüğü üzere, tecil uygulamasının hem kamu alacaklısı hem kamu borçlusunu hem de piyasa üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Bu nedenlerden dolayı mükelleflerin bu tür kolaylıklardan faydalandırılması herkesin menfaatini oluşturabilmektedir. Sonuç olarak, tecil işlemi mükellefe geçici bir kolaylık sağlayan, belirli bir süre için yapılan bir idari işlemdir. Bu sürede işletmelerin mali yapılarını, normal faaliyetlerini ve gelecek vergi ödevlerini yürütecek, tecil edilen vergi borçlarını ödeyebilecek şekilde düzeltilmesi için kamu borçlusuna bir imkan sağlanmaktadır (Çakır, 1981, 15).

3. AATUHK' NA GÖRE TECİLİN UYGULAMASI

AATUHK' nın 48 inci maddesinde tecil müessesesi "**Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşü-**

recekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde’ den hareket ile tecilin kapsamını, şartlarını ve uygulamaya ilişkin bazı durumlarını ortaya koymak mümkün olabilecektir.

A- KAPSAM

AATUHK’ nın 48 inci maddesinde yer alan hükümde tecil edilebilecek kamu alacaklarının süre itibarıyla ikili bir ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir. Bir kısım kamu alacakları iki yılı geçmemek üzere tecil edilebilirken bir kısım kamu alacakları ise beş yılı geçmemek üzere tecil edilebilmektedir. Bu süreler içerisinde tecil edilmiş bir kamu alacağının iki ve beş yıllık tecil süreleri aşmamak kaydı ile birden fazla tecili mümkün olabilmektedir. Bu uygulamadan amaç, iyi niyetli kamu borçlusunun düştüğü güç durumdan korunmasıdır (Özden, 2000, 59).

Söz konusu 48 inci madde’ nin hükümlerine bakıldığında hangi kamu alacaklarının hangi süre ile tecil edilebileceği ortaya konulmaktadır. Buna göre; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli kamu alacakları ve gecikme zammı gibi ferî kamu alacağı iki yılı geçmemek üzere tecil olunabilmektedir.

Diğer taraftan vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacaklarının dışında kalan kamu alacakları ise beş yılı geçmemek üzere tecil olunabilmektedir ¹. Söz konusu kamu alacaklarına, tasfiyeye giren ve zararları Hazinece karşılanacak olan bankaların üçüncü kişilerdeki alacakları devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacakları, kamu alacaklarının cebren tahsili dolayısıyla yapılan takip masrafları vb. girmektedir (Karakoç, 2000, 34-36). Görüldüğü üzere bütçede yer alan önemli kamu gelirlerinin iki yılı aşmamak üzere tecil edilebildiği, bütçede önemsiz miktara sahip olan kamu gelirlerinin ise beş yılı aşmamak üzere tecil edilebildiği söylenebilir.

¹ Bu alacaklarda tahsil zaman aşımı 10 yıldır. Dolayısıyla tecil süresi de 5 yıl olarak belirlenmiştir.

AATUHK' da yapılan düzenlemede kural olarak asli ve fer'i kamu alacaklarının tamamının tecil uygulamasına tabi olduğu söylenebilir. Ancak tecil kapsamına girecek vergileri belirleme ve tecil sürecinde uygulanacak kuraları ortaya koyma konusunda idareye yetki verildiğinden uygulamaya bakıldığında takdir yetkisine bağlı olarak bazı kamu gelirlerinin bu uygulama kapsamı dışında tutulduğu görülmektedir². Nitekim, Maliye Bakanlığı yetki devrine ilişkin olarak iller itibariyle yazdığı yazılarda taşıt alım vergisi³, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisi, fon payı, zirai stopaj, geçici vergi, dahili tevkifata ilişkin tecil taleplerinin kabul edilmeyeceğini (Gezgin, 2002, 4) açıklamıştır. Tecil edilmesi uygun görülmeyen türlerden oluşan borçların asılları tecil edilemezken, fer'ilerinin tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Örneğin Geçici Vergi tecil edilemezken bu verginin gecikme zammı tecil edilebilmektedir.

Zaten uygulamada daha çok gelirleri üzerinden vergilendirilen mükellefler için bu müessesenin uygulandığını görmek mümkündür (Ermin, 1989, 11).

Vergi Usul Kanunu' nda yer alan vergilendirmeye ilişkin bazı hallerde tecil müessesesinin uygulaması değişiklik arz etmektedir.

Öncelikle idare tarafından beyana dayalı, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyat durumlarında tarh edilen vergi ile kesilen cezalar yargı sürecine başvurulmaması ya da kanuni yolların tüketilmesi sonucunda kesinleştikleri (Kırbaş, 2002, 132) takdirde tecil edilebilmeleri mümkündür.

İkinci olarak tecil uygulaması vergi uyumsuzluklarında çözüm yolu olan uzlaşma müessesesinde de uygulanabilir. Nitekim tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmada uzlaşılan vergi ve vergi cezaları belirli ödeme süreleri içerisinde ödenmediği takdirde uzlaşma hükümsüz olmayacağından (Şeker, 1987, 45), mükellefin zor durumda kalmaması için uzlaşılan vergi ve cezalar için tecil durumu söz konusu olabilir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde yer alan Pişmanlık ve Islah Müessesesi ile 376 ncı maddesinde ifade edilen Ceza İndirimi müessesesinden faydalanan

² Maliye Bakanlığı tecil uygulamasına ilişkin işlemleri genel olarak tebliğ veya tahsilat iç genelgeleri şeklinde düzenlemektedir. Ancak bu konunun yönetmelik ile düzenlenmesi gerekir. (Dönmez, 1998, 236)

³ Taşıt alım vergisi kaldırılarak yerine ihdas edilen Özel Tüketim Vergisi'nin de tecil edilemeyecek vergiler arasında olma durumu söz konusudur. (Gezgin, 2002)

mükellef, bu hükümler çerçevesinde ödeyeceği kamu borcunu tecil etme imkanına sahip değildir (Şeker, 1987, 46-47). Çünkü söz konusu maddelerde yapılan düzenlemelerde bu müesseseden yararlanılması belirli şartlara ve kuralara bağlanmıştır. Örneğin, pişmanlık ve islah müessesesinden faydalanmak isteyen mükellef dilekçeyi vergi dairesine verdiği tarihten itibaren beyannameyi ve kamu borcunu ödemeyi 15 gün içinde yapması gerekir. 15 gün içinde ödeme yapılmadığı takdirde pişmanlık hükümlerinden faydalanılması mümkün olamamaktadır (Pehlivan, 2006, 114-115). Ceza İndirimi müessesesinde de benzer süre sınırlaması bulunmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2000, 153).

B- YETKİLİ ORGAN

Tecil kararını verme yetkisi AATUHK' nın 48 inci maddesinde Devlete ait kamu alacaklarında ilgili bakanlara, özel idarelere ait alacaklarda valilere ve belediyelere ait alacaklarda ise belediye başkanlarına verilmiştir. Tecile yetkili olan bu kimseler, bu yetkilerini kısmen veya tamamen yerel örgütlere devredebilirler. Nitekim, Maliye Bakanlığı tecil yetkisini kısmen mahalli örgüte devretmiş olduğundan bu yetki vergi dairesi başkanlıkları, bağımsız ve bağlı vergi dairesi müdürlükleri, bunların yokluğunda vekilleri tarafından kullanılmaktadır. Bu yetki devrinde temel amaç (Şeker, 1987, 45), kamu hizmetinin daha etkin ve hızlı yürütülmesidir.

Söz konusu yetki devri, iller itibariyle hem tutar hem de süre yönünden kısıtlanmış olup günün koşullarına göre zaman zaman değişikliğe uğramaktadır (Şeker, 1987, 44). Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yayınladığı Genelge ⁴ ile vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairelerine tanıyan tecil yetkisi yeniden belirlemiştir.

⁴ 27.06.2003 tarih ve 027796 sayılı ve 2003/3 sayılı Tahsilat İç Genelgesi

Tablo 1: Kamu Alacaklarının Teciline Yetkili Olan Birimler

BİRİMLER	Tutar -YTL
- Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.000.000
- Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlıkları	800.000
- Yukarıdaki iller dışında kalan Büyükşehir Belediyesi bulunan iller için	500.000
- Diğer iller için	200.000
- Bağımsız vergi daireleri	40.000
- Bağlı vergi daireleri	20.000

Tablo' da görüldüğü üzere, vergi dairesi başkanlıkları ve müdürlükleri ancak kendi yetki alanına giren vergi borçlarının tecilinden sorumludur. Aksi kullanım durumunda yapılacak idari işlem yetki unsuru açısından sakat olabilecektir.

C- TECİLDEN YARARLANMA ŞARTLARI

AATUHK' nın 48 inci maddesinde düzenlenen tecil müessesesinden kamu borçlularının yararlanabilmesi için bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre kamu borçlusunun öncelikle tecil talebinde bulunması gerekmektedir. Bu talep yapılırken, kamu borcunun ödenmesi halinde çok zor duruma düşülecek olunması gerekçe olarak gösterilmelidir. Diğer taraftan kamu borçlusu olan mükellef, tecil için teminat göstermeli ve tecil süresince belirli bir faiz ödemesi gerekmektedir. Bu şartlar altında başvurusunu yapan kamu borçlusunun tecil talebinin idare tarafından kabul edilmiş olmalıdır. Nihayetinde tecil talebinin kabulü tek taraflı bir idari işlemdir.

İ- TALEPTE BULUNULMASI

Tecil talebinde bulunabilecek kişiler, asli borçlular, kanuni temsilciler, mirasçılar ve kefil gibi kimselerdir (Kıratlı, 2000, 76). Vergi sorumluluğu müessesesi, vergi güvenliği ve verginin idaresi planında karşılaşılabilecek sorunlardan dolayı getirilen bir uygulamadır. Vergi sorumlusu, kanuni mükellefin vergi borcunu muhatap olduğu vergi dairesine yatıran ve bir takım şekli yükümlülükleri yerine getiren gerçek veya tüzel kişilerdir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2000, 75-77). Bu çerçevede düşünüldüğünde vergiyi kaynağından kesen vergi sorumlusunun tecil talebinde bulunması çok anlamlı olmayabilir. Zaten idarenin tecilini benimsediği kamu alacaklarına bakıldığı takdirde bunu görmek mümkün olabilecektir.

Tecil talebi başvurusunun kamu borçluları tarafından nasıl yapılacağı konusunda AATUHK' da biçimsel bir düzenleme yer almamış olsa da, ileride ortaya çıkabi-

lecek ihtilaf ve uyuşmazlıkların çözümü açısından yazılı olarak yapılmasında fayda bulunmaktadır.

Tecil talep dilekçesi kamu borçlusu tarafından bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Vergi dairesi miktar ve süre açısından tecil etme yetkisi hangi makama ait ise o makama hava- le etmek durumundadır.

Kamu borçluları tarafından tecil talebi dilekçesi ekinde veri-len **"Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formu"** nda şu bilgiler bulun- maktadır;

1. Erteleme ve taksitlendirme talebinde bulunulan borcun türü, vadesi ve miktarı,
2. Erteleme ve taksitlendirme talebinde bulunulan tarih itibariyle, kasa ve banka-larda olan mevcut para miktarı

ile kısa ve uzun vadeli alacak ve borç- ların dökümü,⁵

3.Erteleme ve taksitlendirme talebinde bulunulan borca ilişkin ödeme planı,

4.Bir yıl içinde beklenen hasılat ve sar- fi-yata ilişkin bilgiler⁶.

Kamu borçlusu tarafından söz konusu formda belirtilen bu veriler çerçevesinde;

- Birinci derece likidite oranı (kasa + banka / kısa vadeli borçlar) birden kü- çük- ise 6 aya kadar,

- Birinci ve ikinci derece likidite oranı- nın (kasa + banka + kısa vadeli alacak- lar / kısa vadeli borçlar) her ikisi de bir- den küçükse, ödenecek borç miktarı borçlu-nun ödeme gücü ve öteden be- ri borç ödemede gösterdiği iyi niyet⁷ dikkate alınarak ertelenebilecektir.

⁵ Vadeleri 6 aydan az olan borç ve alacaklar kısa vadeli borç ve alacak olarak gösterilir.

⁶ Beklenen hasılat, işletmenin mal ve hiz-met üretim miktarına, kapasite kullanımına, üretilen mal ve hizmete olan talebe, ihraç olanaklarına, ürün kalitesine, kulla-nılan teknolojinin yeniliğine, ürünün arz ve talep esnekliğine, fiyata ve fiyatlar ge-nel düzeyi gibi değişkenlere bağlı bulun-maktadır. İşletmenin asıl faaliyeti dışın-da elde edebileceği diğer gelir unsurları ise iştirak kazançları, elde edilecek faiz ve komisyonlar ve benzerleri sayılabilir.

⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı 249 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'ne göre **"iyi niyet": "Tecil hakkında karar verirken, borçlunun öteden beri borçlarını ödemede iyi niyet sahibi olup olmadığına bakılacak ve ayrı-ca borçlunun tecil talebi tarihi ile tecilin yapıldığı tarih arasında geçen mühlet zar-fında tecil talebinde ileri sürdüğü taksit şartlarına göre kendiliğinden ödemede bulunup bulunmadığı da göz önünde bu-lundurulacak ve borçlunun tecil talebinin kabulünü beklemeden ödemelerine başla-ması ve devam etmesi iyi niyetinin bir de-lili olarak ele alınacaktır."** şeklinde ifade edilmiştir. Mükellef tecil talebinde bulunduktan sonra kamu borcu taksidini ödeyecek durumu olmayabilir. Zaten çok zor duruma düşüldüğü için tecil talep edilmiştir. Mükellefin tecil talebi ile idarenin yapacağı idari işlem arasında taksitin ödeme durumu subjektif değerlendirme kapsamında olacağından bu krite- rer çok anlamlı sonuç sağlamayabilir.

Bu safhada tecil işleminin kabulü kesinleşinceye kadar borçludan tecil faizi olarak bir tahsilat yapılmayacak, ancak tecilin kesinleşmesinden sonra ödenen taksitlere ilişkin tecil faizlerinin tamamı tahsil edilebilecektir.

ii- ÇOK ZOR DURUMA DÜŞÜLECEK OLUNMASI

6183 sayılı Kanun' un 48 inci maddesinde düzenlenen tecil uygulamasının mümkün olabilmesi için kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haciz uygulanması veyahut haczolanmış malların paraya çevrilmesi hallerinin kamu borçlusu olan mükellefi **"çok zor duruma"** düşürebilecek nitelikte olması gereklidir. Söz konusu maddede çok zor durum hali tanımlanmamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı'nın 249 sıra no'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde **" kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması ya da haczolan malların paraya çevrilmesi halinde, borçlunun vergiyi doğuran ticari, sınai veya zirai faaliyetinin devamına imkan kalmaması ya da bu faaliyetlerin ağır bir şekilde sekteye uğraması"** 'çok zor durum' hali olarak ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere, burada önemli olan kamu borçlusunun kamu borcunu ödediği takdirde zor durumun mevcut olmasıdır. Kamu borçlusu olan mükellef tecil uygulaması talebinde bulunma-

dan önce tasfiye sürecine girmiş ise zaten tecil uygulamasının bir anlamı olmayabilecektir. Önemli olan ticari, sınai veya zirai faaliyetini yerine getiremeyen mükellefin tasfiye sürecine başlamadan önce talepte bulunmasıdır.

iii- TEMİNAT GÖSTERİLMESİ

Kamu alacağının ertelenebilmesi için kamu borçlularının teminat göstermesi ve teminat olarak gösterilen değerlerin idarece haczedilmesi zorunluluk arz etmektedir. Haciz yapılmış ise, hacizli malın değeri teminat yerine geçmektedir (AATUHK md. 48 / IV). 6183 sayılı Kanun' un 10 uncu maddesinde teminat olarak gösterilecek unsurlara yer verilmiştir. Buna göre; para, bankalar tarafından verilecek teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak kabul edilmektedir. Ayrıca söz konusu Kanun' un 11 inci maddesinde, teminat sağlayamayanların idarenin kabul edileceği bir kişiyi noter tarafından onaylanan bir sözleşme ile **"şahsi kefil"** olarak gösterebileceğine hükme dılmıştır.

Mükellef tarafından gösterilecek te-

minat, asli ve fer'i kamu alacak-larını karşılayacak miktarda olmalıdır. Çünkü, tecil işlemi ile gelir idaresi mükellefe kolaylık sağlarken, vergi alacağını da güvence altına almak durumundadır (Gerçek, 2006, 141). Daha önceden haciz yapılmışsa ve borcu karşılamaya yeterli ise, mükelleften yeniden teminat alınarak haciz yapılmasına gerek yoktur. Çünkü, bu haczedilen mallar teminat yerine geçmektedir.

İV- FAİZ ÖDENMESİ

Tecil faizi, idareye önceden haber verilmek ve dolayısıyla izin alınmak koşulu ile belli bir borcun geciktirilerek ödenmesinden doğan kamu zararının giderilebilmesi için borçlu tarafından ödenen bir pay veya bedeldir (Seviğ, 2002). Dolayısıyla tecil işlemi kamu alacaklısı olan Devletin borçlusu olan mükellefine yaptığı bir kredilendirme işlemi, uyguladığı tecil faizi de bu kredinin artışı olarak değerlendirilebilir.

6183 Sayılı Kanun' un 48 inci maddesinde yer alan hüküm gereğince tecil talepleri kabul edilen kamu borçlularının tecil edilen borçlarına karşılık olarak cari oranda tecil faizi ödemeleri gerekmektedir. Uygulanmakta olan faiz oranından farklı bir oran uygulanmak suretiyle ya da faizsiz olarak tecil yapılması mümkün değildir.

Diğer taraftan kanun koyucu, aciz durumunda olan borçludan teminat göstermesini istememe ve tecil faizi almama hususunu düzenlemiştir (AATUHK md.76). Yapılan takip sonucunda mükellefin haczedilebilecek malı olmadığı veya bulunan malların satış bedelini karşılamaması, mükellefin aciz durumunu ifade etmektedir. Acze uğrayan mükellef, tecil edilen borcu dolayısıyla, tecil faizi ödememek ve takibata uğramamak suretiyle rahat bir şekilde iş sahibi olma imkanına kavuşturulmuş olacaktır (Şimşek, 1990, 311).

Bilindiği üzere tecil faizi oranı, mali piyasalarda geçerli faiz oranları da dikkate alınarak, 6183 sayılı Kanun' un 48 inci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenmekte ve yayınlanan tebliğlerle ilgililere duyurulmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tecil faiz oranları yıllar itibariyle değişikliğe uğramış ve aşağıdaki tabloda ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.

Tablo 2: Tecil Faiz Oranlarının Yıllar İtibari İle Değişimi

YÜRÜRLÜK TARİHLERİNE GÖRE TECİL FAİZİ ORANLARI			
Dönemler	Faiz Oranı (Aylık)	Faiz Oranı (Yıllık)	Yasal Düzenleme
07.01.1994-08.03.1994 tarihleri arasında	% 6,5	% 78	381 Seri No.lu Tahsilat G.T
09.03.1994-06.09.1995 tarihleri arasında	% 9,5	% 114	382 Seri No.lu Tahsilat G.T
07.09.1995-01.02.1996 tarihleri arasında	% 8	% 96	388 Seri No.lu Tahsilat G.T
02.02.1996-21.10.1996 tarihleri arasında	% 12	% 144	392 Seri No.lu Tahsilat G.T
22.10.1996-09.07.1998 tarihleri arasında	% 10	% 120	397 Seri No.lu Tahsilat G.T.
10.07.1998-24.01.2000 tarihleri arasında	% 8	% 96	402 Seri No.lu Tahsilat G.T.
25.01.2000-20.12.2000 tarihleri arasında	% 4	% 48	409 Seri No.lu Tahsilat G.T.
21.12.2000-30.03.2001 tarihleri arasında	% 3	% 36	412 Seri No.lu Tahsilat G.T.
31.03.2001-01.02.2002 tarihleri arasında	% 6	% 72	416 Seri No.lu Tahsilat G.T.
02.02.2002-11.11.2003 tarihleri arasında	% 5	% 60	421 Seri No.lu Tahsilat G.T.
12.11.2003-03.03.2005 tarihleri arasında	% 3	% 36	429 Seri No.lu Tahsilat G.T.
04.03.2005-27.04.2006 tarihleri arasında	% 2,5	% 30	434 Seri No.lu Tahsilat G.T.
28.04.2006+	% 2	% 24	438 Seri No.lu Tahsilat G.T.

Tecil edilecek olan kamu borcuna uygulanacak tecil faizinin hesabı konusunda değişik uygulamalar bulunmakla ⁸ birlikte en yaygın kullanılan formül aşağıda gösterilmektedir:

$$\text{tecil faizi} = \frac{\text{Taksit miktarı} \times \text{Ödenecek faiz oranı} \times \text{Borcun tecilli sayıldığı tarihten taksit ödeme süresine kadar geçen gün}}{360 \times 100}$$

Kamu borçluları tarafından yapılan tecil taleplerinin kabulü durumunda tecil faizinin başlangıcı; vadeden önceki tecil taleplerinde vade tarihi, vadeden sonra yapılan taleplerde başvuru tarihidir. Vadeden sonra tecil talebinde bulunulmuşsa, borcun vadesi ile başvuru tarihi arasındaki süre için AATUHK' nın

⁸ Uygulamada bazı diğer formüller yardımı ile de tecil faizi hesaplanmıştır. Ancak basit ve tahsil daireleri tarafından uygulanması kolay olacağından dolayı yukarıda ifade edilen formülün kullanılması fayda olacağı söylenebilir. Tahsil dairesince kullanılan diğer formüller:

$$\text{Faiz} = (\text{Alacak tutarı} \times \text{müddet} \times \text{faiz haddi}) / 12 \times 100$$

$$\text{Faiz} = (\text{Alacak tutarı} \times \text{müddet} \times \text{faiz haddi}) / 100$$

51 inci maddesine göre gecikme zammı hesaplanacak ve hesaplanan gecikme zammı borcun aslına eklenerek tecil faizi alınmak sureti ile ertelenecektir⁹. Söz konusu gecikme zammının peşin olarak tahsil edilmesi de mümkündür (Özden, 2000, 62). Eğer gecikme zammı peşin alınmaz ise (kamu borçlusuzaten zor durumda olduğu için ödeyemeyecektir) bu durumda gecikme zammına da tecil faizi uygulanacağından borçlunun ödeyeceği miktar daha fazla olacaktır (Çaşkurulu, 2002, 213-215.; Şahin, 2001, 92-101) Bu da tecil faizinin amacı ile çelişmektedir.

Tecil faizi ile ilgili bir diğer eleştiri de hesaplamada dikkate alınan bir yılın kaç gün olduğu konusundadır. Tecil faizinin hesaplanmasında kullanılan formülde bir yılın 360 gün olarak kabul edilmesi tecil faizi oranının cari orandan daha fazla gerçekleşmesine neden olmaktadır. Çünkü hesaplamada borcun tecilli sayıldığı tarihten taksit ödeme süresine kadar geçen gün payda yer almakta ve gün olarak hesaba katılmaktadır. Bunun ya-

nında payda da yıl 365 gün olarak değil 360 gün olarak ele alınmaktadır. Haliyle bu durum tecil faiz oranının cari orandan daha yüksek oranda gerçekleşmesine neden olmaktadır. Nitekim Dn. 3. D.'nin, 02.12.1986 tarih ve E: 1986/2025, K: 1986/2049 sayılı Kararı'nda (Ünlü, 1995, 409) Yüksek Yargı organı yılın fiili gün sayısı olan 365 gün olarak esas alınması gerektiğine hükmetmiştir. Tecil uygulamasında takdir yetkisi olan idarenin bu konuda kamu borçlusuz olan mükellefe ek yükümlülük getirmesi tartışılabilir niteliktedir ve tecilin amacı ile bağdaşmamaktadır.

V- TECİLİN YETKİLİ ORGANCA UYGUN GÖRÜLMESİ

Tecil işlemi, tecil şartları açısından borçlunun somut durumunun değerlendirilmesi sonucunda idarenin yapmış olduğu bir bireysel işlemdir (Gerçek, 2006, 142). İdare tecil talebinde bulunan mükellefin somut durumunu erteleme ve taksitlendirme talep ve değerlendirme formunda yer alan bilgilere göre belirleyebilir. Ancak bu formda yer alan bilgiler idare tarafın-

⁹ Tecil faiz hesaplanmasında borcun vade tarihi ile tecilin kabul edildiği tarih arasında mevcut süre için gecikme zammı uygulanarak hesaplanan bu gecikme zammının borcun aslına eklenip ve toplam borca tecil faizi uygulanarak ertelenmesi tecil uygulamasının temel mantığı ile çelişmektedir. Tecil başvuru tarihi esas alınmak sureti ile bu tarihten itibaren tecil faizinin uygulanması tecilin uygulama mantığına uygun olacağı söylenebilir.

dan yeterli görülmediği takdirde vergi inceleme elemanlarının yardımı ile tecil talebinde bulunulan mükellef hakkında araştırma yapılarak yeterli bilgi sağlanılabilir (Özden, 2000, 63).

Tecil işlemlerinde idare "iyi niyet" şartı aramaktadır. Buna göre, tecil talebinde bulunan mükellefin önceden beri borçlarını düzenli bir şekilde ödemesi ve buna sadık olması önemlidir (Ermin, 1989, 14). Bunun yanında tecil talebinde bulunduğu tarihten başlayarak borçlarını kendisinin belirttiği taksit sürelerinde ödemesi ve bunu tecilin kabul edilmesi tarihine kadar yapması, bu ilke için idare tarafından belirlenmiş bir delil niteliği taşımaktadır. Ancak çok zor duruma düşmüş bir mükellefin taksitlendirilecek olan borcunu nasıl ödeyeceği de tartışılabilir niteliktedir. Bu açıdan bu ölçütün kriter olması borcun tecilinde objektifliği ortadan kaldıracaktır.

Tecil talebine cevap verilmeden, mevcut kamu alacağının ödeme emri ile istenilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay, tecil talebinde bulunan mükelleflere gönderilen ödeme emirlerinin iptaline karar vermektedir (Ünlü, 1995, 405-406).

Tecil talebi kabul edildiğinde, mükellefin borcunu taksitler halinde ödeme imkanı doğmaktadır. Fakat kamu alacaklısı, borçlunun tecil talebini in-

celedikten sonra bunun uygun olmayacağı kanaatine vardığında tecili reddedebilir. Tecilin reddi işlemi hukuki bir sonuç doğuracağından dolayı, bu işlemin mükellefe tebliği gerekmektedir. Bunun sonucunda mükellef de bu idari işlemin iptali için idari yargıya gidebilmelidir.

Tecil talebinin reddinden sonra mükellefe tebliği tarihinden itibaren 30 günü varabilecek bir ödeme süresi verilmektedir. Bu uygulamaya "süreliler" denilmektedir. Bu süre zarfında borçların ödenmesi halinde mükellef tecilli sayılarak gecikme zammı değil, daha düşük orandaki tecil faizini ödeme durumu söz konusudur (Gerçek, 2006, 144). Ancak uygulamada bakanlık ve defterdarlığın yetkisine giren tecil taleplerinin reddine 15 gün, vergi dairesi yetkisine giren taleplerin reddine ise 7 gün süre verildiği uygulamada görülmektedir (Şener, 1984, 50). Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanun' un 8 inci maddesinde yer alan hükme göre; aksine bir hüküm yoksa, sürelerle ilişkin uygulama, Vergi Usul Kanunu'nun 14 üncü maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda belirlenecektir. Bu çerçevede, bu madde' ye istinaden, Kanun' da açıkça yazılmayan hallerde, vergi yönetimi tarafından mükelleflere 15 günden az olmamak kaydıyla idari bir süre verilmesi söz konusu olabilmekte-

dir. Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düşünüldüğünde, “sürelili red” uygulamasında vergi yönetiminin uygulamada vermiş olduğu süreler söz konusu Kanun’ a aykırılık teşkil ettiği söylenebilir.

Tecil talebi kabul edilmiş mükellef, tecil şartlarına uymaz ise tecil hiç yapılmamış sayılır ve kamu alacağının tamamı muaccel olur. Böyle bir durumda tecil edilen borç, normal vadesinden ödeme tarihine kadar geçen süreye gecikme zammı uygulanarak hesaplanır. Daha önce ödenmiş olan tecil faizleri ise hesaplanan gecikme zammından düşülür.

4. TECİL TALEBİNDE UYUŞMAZLIK HALİ

Tecil taleplerini kabul etme noktasında idareye geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetkinin keyfi olarak uygulanma durumu söz konusu olamaz. Aksi halde yargısal denetime tabidir. Nitekim, Danıştay 7 nci Dava Dairesinin 30.6.1962 tarih ve 1962/3680 sayılı kararında (Aykaç, 1974, 143-144); çok zor durum şartının kamu borçlusu bakımından gerçekleştiği ibraz edilen belgelerden anlaşılması ve idare tarafından tecil talebinin reddi hakkında başkaca bir gerekçe gösterilmemesi nedeniyle, tecil talebine ilişkin red kararının iptal edilmesine hükmedilmiştir.

Tecil talebinin reddi bireysel bir işlem

olup, talebi reddedilen kamu borçlusu tarafından işlemi yapan vergi dairesi aleyhine idari yargıda dava açılması mümkündür. AATUHK’ da başvurulacak yargı merci konusunda düzenleme yapılmamıştır, ancak yapılan işlem idari bir işlem olduğu için İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK) çerçevesinde hareket edilmesi gerektiği düşünülebilir.

Genel olarak idari işlemlerin hukuki denetimi idare mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Tecil işlemi, vergilendirmeye yönelik kamu alacaklarını da içine aldığından bu tür işlemlerin ilk derece yargı yeri vergi mahkemeleridir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2000,165). Vergi mahkemelerinin kararına karşı bölge idare mahkemesinde itiraz ya da Danıştay’ da temyiz yoluna gidilebilmesi mümkündür (İYUK md. 45).

Tecil talebi reddedilen mükelleflerin vergi mahkemesine dava açma süreleri AATUHK’ da düzenlenmemiştir, ancak bu konuda İYUK’ da yer alan sürelerle ilişkin hükümlere bakmak gerekmektedir. Bu çerçevede tecile yetkili makamların tecil talebini reddetmeleri durumunda, söz konusu talebin reddine ilişkin idari işlemin mükellefe tebliğ edilmesi tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili mahkemede kamu borçlusu mükellef tarafından dava açılması gereklidir (İYUK md. 7).

Kamu borçlusunu olan mükellefin tecil talebinin reddine karşı açtığı dava sonucunda, söz konusu kamu alacağının tahsilatının yapıp yapılmayacağına ilişkin AATUHK' da bir düzenleme mevcut değildir. İdari işleme karşı açılan dava, işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Bu durumda kamu borçlarının cebren tahsiline ilişkin hükümler uygulanabilir. Bunların durdurulabilmesi için, davacı kamu borçlusunun belirli bir teminat karşılığında yürütmeyi durdurma talebinde bulunması ve ilgili mahkemenin de bu talebi uygun bulması gerekir (İYUK md. 27). Mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesi, dava sonucuna kadar kamu alacağının tahsil dairesi tarafından tahsil edilmesini engellemektedir. Ancak tecil talebinin reddi hukuka uygun olduğuna karar verilirse cebren tahsil yoluna gidilebilir. Tecil talebinin reddinin hukuka aykırı olduğuna karar verildiğinde ise, talep tarihinden itibaren kamu borcu tecil edilmiş sayılarak tecile ilişkin hükümler uygulanabilecektir.

SONUÇ

Kamu alacağının tahsilinde çok zor durumda kalan kamu borçlularına sağlanan önemli bir kolaylık olan tecil müessesesi, söz konusu mükelleflerin borçlarının ertelenmesini sağlamaktadır. Tecil müessesesi sonucunda, mükellef iş faaliyetine devam et-

mekte, kayıt dışılığa başvurmamakta, vergi bilincine sahip olmakta ve üretim faktörlerini atıl bir şekilde kullanmamaktadır. Bunun sonucunda Devlet verginin kaynağı kurumadığı için belirli bir gelirden mahrum kalmakta, piyasaya da üretim faktörlerinin etkin kullanımı gibi çeşitli şekillerde olumlu etkileri olmaktadır.

Tecil müessesesi, vergi hukuku yanında borçlar hukuku, icra-iflas hukuku ve ceza hukukunda da uygulanmaktadır Vergi yönetimi tarafından yapılan tecil işlemi tek taraflı, sübjektif-bireysel bir işlemdir. Kamu borçlusuna tecil faizi alınarak borcun taksitlendirilmesi imkanı sağladığından kolaylaştırıcı bir işlemdir. Kamu alacağının tecil edilip edilmemesi konusu idarenin takdir yetkisine bağlıdır. Ancak idarenin bu konudaki yetkisi mutlak olmayıp, keyfi hareket etme imkanına sahip değildir. Aksi halde takdir yetkisinin kullanımı yargısal denetime tabidir.

AATUHK' da yapılan tecile ilişkin düzenlemede birtakım eksiklikler söz konusudur. Öncelikle tecil müessesesinin uygulama şartlarında bazı sorunlar ile karşılaşmaktadır. Mükellefin "çok zor durum" şartı formda yer alan bilgiler ışığında değerlendirilse de "iyiniyet" olmaz ise mükellefin tecil başvurusu red edilmektedir. Burada iyiniyetten anlaşılması gereken

şey mükellefin borcuna sadık olması, düzenli ödeme yapması ve tecil başvurusundan itibaren ödeyeceği kamu borcu varsa onu ödemesidir. Ancak mükellefin zaten zor durum hali söz konusu olup, başvuru tarihinden itibaren borcu olsa dahi ödeme durumu söz konusu olmayabilir. Bu durumda idarenin bunu iyiniyet gösterisi saymayıp tecil talebini reddetmesi mümkün olabilir. Bu durum tecil müessesesinin amacı ile çelişmektedir.

Tecil şartlarından olan tecil faizi ödenmesi noktasında da mükellef aleyhinde uygulamalar söz konusudur. Gecikme zammı kamu borcunun aslına dahil edildiğinde cari tecil faiz oranında artış meydana gelmektedir. Bunun yanında tecil faizi miktarının hesaplanmasında kullanılan formülde bir yılın 360 gün olarak uygulanması da mükellefi olumsuz yönde etkilemekte ve ödeyeceği faiz tutarının yüksek miktarda olmasına neden olmaktadır. Mükellef tarafından ödenen faiz tutarının makul düzeyde olması ve tecilin düzenleniş amacı ile çelişmemesi için, tecil faiz oranının azalan oranlı bir yapıya sahip olması gerektiği düşünülebilir. Bu çerçevede örneğin, tecil edilecek borçlar için ilk sene tecil faiz oranı yüzde 2,5, ikinci yılda yüzde 2 şeklinde kademeli bir azalan yapıya kavuşturulabilir. Böyle bir düzenleme hem mükellefi hem de

vergi yönetimini olumlu yönde etkileyeceğini söylemek mümkün olabilir.

Kısaca tecil müessesesi, uygulama esasları hukuk, ekonomi ve yönetim bilimi disiplinleri çerçevesinde düzenlendiği takdirde, vergi adaletine aykırı olan vergi affı gibi bir takım uygulamalara ilişkin düzenlemelerin yapılmasını da engelleyebilecektir. Dolayısıyla adil bir vergilemede önemli bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

KAYNAKLAR:

Akdoğan, Abdurrahman (1999), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara

Aykaç, Kemal (1976), **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği**, Seçkin Kitabevi, Ankara

Çaşkurlu Eren, "Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri", **Yaklaşım Dergisi**, 109(2002), ss. 211- 216

Çakır, Veysel (1981), " Vergi Tecilleri ve Günümüz Finansal Güçlükleri", **Vergi Dünyası**, 1(1981)

Çelik Binnur (2000), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara

Dönmez Recai (1998), "Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan**, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İÜ Yayın No: 4099, İstanbul, ss.228-234



Ermin İrfan (1989), " Kamu Alacaklarının Tecili", **Vergi Dünyası**, 100 (1989)

Gerçek, Adnan (2006), **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

Gezgin, Burhan (2002), " Özel Tüketim Vergisi Tecil Edilebilir mi?", **Mali Çözüm Dergisi**, 61 (2002), www.istanbulismmmodasi.org.tr adresinden alınmıştır, 31.07.2006

Karakoç Yusuf (2000), **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara

Kıratlı, Aydın (2000), " Vergi Borçlarının Tecili ve Taksitlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, 222 (2000)

Kırbaş, Sadık (2002), **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara

Laufenburger Henry (1967), **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi** (Çev. İ. Hakkı ÜLKEMEN), Sevinç Matbaası, Ankara

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan Nami (2000), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara

Özden, Murat (2000), "Kamu Alacaklarına Yönelik Bir Ödeme Kolaylığı: Tecil Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, 101 (2000), ss.59-65

Pehlivan, Osman (2006), **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon

Seviğ, Veysi (2002), Tecil Faizi Gider Olmalıdır, **Dünya Gazetesi**, 03.04.2002

Şahin, Hasan (2001), " Tecil Müessesesi Mükelleflerin Lehine Uygulanmakta mıdır?", **Yaklaşım Dergisi**, 101(2001), ss. 92 - 101

Şeker, Sakıp (1987), " Kamu Alacaklarının Erteleme ve Taksitlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 4 (1987)

Şener, Hasan (1984), " Tecil Taleplerinin Değerlendirilmesinde Yeni Uygulama ve Süreli Red", **Vergi Dünyası**, 35(1984)

Şimşek Edip (1990), **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İçtihatlar**, Eka Yayınları, Ankara

Tuncer, Selahattin (2006), " Vergi Hukukunda Tecil ve Taksitlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, 162 (2006), ss.9-14

Ünlü, M.Cengiz (1995), **Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara

Dn. VDDGK' nun 15.03.2002 tarih, E. 2002/13 ve K. 2002/173 sayılı Kararı

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

İcra ve İflas Kanunu

İdari Yargılama Usul Kanunu