



6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar



Perihan Akan ALTUNCU

Vergi Denetmeni

1. GİRİŞ

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerle bunların kanuni temsilci ve mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil, yabancı kişi ve kurum temsilcileri, kamu borçlusuna olarak vergi kanunlarında belirlenen ödevleri yerine getirmek zorunda olduklarından geniş bir çerçeveden ele alınmışlardır. Genel olarak kanun, kamu borçlusunu geniş tutmakla bereber dar anlamda kamu borçlusuna mükellefolmaktadır.

Mükellef, Vergi Usul Kanunu'nun 8 nci maddesinde vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişiler şeklinde tanımlanmış ve bu tanımın vergi sorumlularını da kapsayacağı hüküm altına alınmıştır.

Görüleceği üzere kamu borçlusuna mükelleftir. Ancak sorumlularda diğer kişi ve kurumlarda kamu borçlusuna olarak sayılmışlardır. AATUHK kamu alacaklarının neler olduğunu belirttiği gibi, bu alacakları ödemek durumunda olan kamu borçlusuna bazı kolaylıklar sağlamıştır. Yazımızda kamu borçlusuna sağlanan kolaylıklar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

II- Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar

6183 Sayılı Kanunda kamu borçlusunu koruyan hükümler mevcuttur. Bunlar Tecil, Tahir, Terkin, ve Zamanaşımı düzenlemeleridir.

A) Tecil:

Tecil kamu borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini ifade eder. 6183 Sayılı Kanunun 48'nci maddesinde kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin takibi veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca, vergi, resim, harç ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan kamu alacakları ise beş yılı geçmemek üzere faiz alınarak tecil edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Tecil asli ve ferî kamu alacaklarının hepsi için istenebilir. Borcun tahakkukunun beyan üzerine yapılmış veya ikmalen ve re'sen tarhiyata bağlı olmasının önemi yoktur. Tecil, tahakkuk itibari ile kesinleşmiş borcun ödenmesinden önceki her zaman istenebilir. Borcun normal ödeme vadesinden başlayarak maddede belirtilen alacaklardan vergi, resim, harç, gecikme zammı, para cezası, mahkeme masrafları için en çok iki yıl süre ile yapılabilir. Normal vadeden itibaren iki yıllık süre geçmişse tecil yapılması mümkün değildir. Tecil faiz alınmak suretiyle yapılır. Faiz oranı 12.11.2003 tarihinden itibaren aylık %3 yıllık %36'dır.

Tecili mümkün kamu alacaklarının vadesinde ödenmesi, haczin tatbiki veya haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse borçluların;

- 1- Yazılı başvuruda bulunmaları
- 2- Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formu ibraz etmeleri
- 3- Formda çok zor durumda olduklarını belirlemesi
- 4- Borca karşılık teminat gösterilmesi
- 5- Her ay belli bir taksit ve taksitle birlikte tecil faizi ödemeleri gerekmektedir.

Ayrıca tecil talebi kamu alacaklısı veya yetkili kılacağı makamlarca kabul edilmelidir.

Tecili mümkün kamu alacakları, gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi, gelir (stopaj) vergisi, kurum (stopaj) vergisi, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük cezası, usulsüzlük cezalarıdır. Vergi Usul Kanunun da tecil müessesinin uygulanamadığı iki hal bulunmaktadır. Birincisi 371'nci maddede ki pişmanlık hükmüdür. Bu durumda ödemenin vadesinde yapılması bu haktan yararlanmanın ön şartıdır. İkincisi ise aynı kanunun 376'ncı maddesinde ceza indirimli ödeme halidir. Bu durumda da vade- de ödeme yapılmaması indirim hakkını ortadan kaldırmaktadır.

Öte yandan çok zor durum şartı, bizzat borçlu tarafından doğruluğu, beyanı ile taahhüt edilmek şartıyla doldurulan " Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formu" nun idare tarafından değerlendirilmesine göre yapılmaktadır. Çok zor durum tespiti için şu hususlara bakılır.

-Mali bünye analizleri ile işletmenin mali yapısı yani işletme varlıklarının ne kadarlık kısmının öz kaynak ne kadarlık kısmının yabancı kaynakla karşılandığı,

-İşletmenin kısa vadeli borç ödeme ve işletme sermayesinin durumu gibi çeşitli rasyolar kullanılarak incelenir.

Bunlarla birlikte şahsi işletme ve şahıs şirketlerinde işletme sahip ve ortaklarının durumu, işletmeye borcu olup olmadıkları, şahsi varlıkları gibi unsurlar değerlemeye alınır. Aile şirketi niteliğindeki sermaye şirketlerinin ortakları da bu değerlemeye benzer şekilde dahil edilmektedir.

Tecil talebinin idare tarafından kabul edilmesinin sonucunda kamu borçlusu için;

1-Ödeme tarihi ilgili kanununda belirtilen tarih olmayacak yetkili makam tarafından belirtilen tarih olması,

2- Mükellef tecil koşullarına uyması halinde, cebri icra ile karşılaşılmasıs,

3- Borcun takibini hangi aşamada olursa olsun durdurması gibi bir miktar faiz ödeyerek yarar sağlamakta olmasıdır.

Bununla beraber borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görül- mayerek reddedilen borçlular bu borçlarını reddin tebliğ tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu kamu alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur. Yani böyle durumlarda kamu alacağının vadesi tecil talebine verilecek cevap ile

belirlenmektedir. Tecil talebinin reddinde verilecek olan sürenin sonu kamu alacağının vadesi olacaktır. Belirtilen durumda tecil talebine cevap verilmeden kamu alacağının vadesi olacaktır. Belirtilen durumda tecil talebine cevap verilmeden kamu alacağının ödenmediği gerekçesiyle gecikme zammı uygulanmaz. Örneğin kamu alacağının normal vadesi geçirildikten sonra fakat tecil talebine cevap gelmeden önce ödenmesi halinde, bu kamu alacağına tecil faizi uygulanması gerekir. Gecikme zammı uygulanması ve bunun ödeme emri ile istenmesi söz konusu değildir.

Açıklamalardan da görüleceği üzere tecil de kamu borçlusuna borcun ödenmesi bakımından önemli kolaylıklar sağlanmaktadır.

B-Tehir:

6183 sayılı Kanunun 49'ncu maddesinde hükme göre tehir de, tecil edilen kamu alacağı hakkında vergi yargı organlarınca yürütmenin durdurulması kararı verilmesinde meydana gelmektedir. Tehir süresi tecil süresinden kısa ise, kamu alacağı yeniden takside bağlanarak tehirin bitiminden tecil süresi sonuna kadar olan süre içinde alınır. Tehir süresi daha uzunsa evvelce yapılan tecil hükümsüz olur.

Takibatın kaza mercilerince tehiri iki yıllık tecil süresini aştığı takdirde tecil süresi uzatılmaz. Örneğin tecil edilmiş olan bir borç ile ilgili bir uyuşmazlıkla kamu borçlusunun vergi mahkemesinin verdiği kararın tebliğinden sonra Danıştay da temyize gittiğinde ve icranın tehiri talebinde bulunduğu durumda olduğu gibi.

C-Zamanaşımı:

Genel bir hukuk kuralı olan zamanaşımı kamu alacağını ortadan kaldıran nedenlerden birisi olarak 6183 sayılı Kanunun 102'nci maddesinde de tanımlanmıştır. "Kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümleri saklıdır. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur".

Zamanaşımı kamu alacaklısının ve kamu borçlusunun yararları düşünülerek getirilmiş bir düzenlemedir. Kamu alacaklısı için yararı, kamu alacaklısının takip ve tahsilinin uzamaması ve yargı yükünün azalması, kamu borçlusunu bakımından ise ispat ve borçların uzun zaman ödenmeden kalması ticari ilişkilerin zedelenmesine yol açacak olması gibi zorlukları ortadan kaldırmasıdır.

Vergi Usul Kanunun da zamanaşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağı-
nın kalkması olarak 113'ncü madde de tanımlamıştır. Sadece vergileri kaps-
yan bu tanım yukarıda belirtildiği üzere 6183 sayılı Kanunun 102'nci madde-
sinde bütün kamu alacaklarının tahsili yönünden ifade edilerek düzenlenmiş-
tir.

Öte yandan 6183 sayılı Kanunun 103'ncü ve 104'ncü maddelerinde tah-
silata ilişkin zamanaşımını kesen ve durduran haller sayılmıştır.

Tahsil Zamanaşımını Kesen Haller:

- 1- Ödeme,
- 2- Haciz Tatbiki,
- 3- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsi-
lat,
- 4- Ödeme emri tebliği,
- 5- Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- 6- Belirtilen bu işlemlerden (1-5 arası haller) herhangi birinin kefile veya
yabancı şahıs ve kurum temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından
yapılması,
- 7- İhtilafli kamu alacaklarında yargı kuruluşlarınca bozma kararı verilme-
si,
- 8- Kamu alacağının teminata bağlanması,
- 9- Yargı organlarınca icranın tehirine karar verilmesi,
- 10- İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi ta-
rafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması,
- 11- Kamu alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere başvurulması
ve/veya ödeme planına bağlanmasıdır.

Bu hallerin rastladığı takvim yıllarını izleyen takvim yılı başından itibaren
zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Ancak zamanaşımının bir bozma ka-
rarı ile kesilmesi halinde, sürenin başlangıcı yeni vade gününün rastladığı
takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür. Kamu alacağının teminata
bağlanması halinde zamanaşımı teminatın kalktığı, yargı kuruluşlarınca yü-
rütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde ise yürütmenin durma süresi-
nin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü iş-
lemeye başlar.

Tahsil Zamanaşımını Durduran Haller:

- 1- Kamu borçlusunun yabancı ülkede bulunması,
- 2- Kamu borçlusunun hileli iflas etmesi,
- 3- Kamu borçlusunun terekesinin tasfiyesi

gibi hakkında takibat yapılmasına imkan bulunmayan hallerin devamı süresince zamanaşımı işlemez yani durur. Bu nedenlerin ortadan kalkmasından itibaren zamanaşımı tekrar işlemeye başlar.

Zamanaşımının kesilmesinin durmasından farkı; Kesilmedeki hallerin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık zamanaşımı sözkonusu olur, zamanaşımının durması hallerinde ise bu haller meydana gelişine kadar geçmiş olan zamanaşımı süresinin bu haller ortadan kalktıktan sonra yeniden işlemeye başlayacak olmasıdır. Yani beş yıllık yeni zamanaşımı süresi değil, beş yıllık zamanaşımı süresinden kalan süre işler.

D- Terkin:

Kamu alacağını ortadan kaldıran nedenlerden bir diğeri de terkindir. Tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin tahakkuk kaydının iptali veya tahsil edilen bir verginin mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran işlemdir.

Kamu alacağını ortadan kaldıran bir neden olan terkin de kamu alacaklısı kanunlarda yer alan hallerin varlığı durumunda kamu alacağını tahsil etmekten vazgeçmektedir. 6183 sayılı kanun da terkin işlemi iki sebebe bağlanmıştır. İlki, doğal afetler dolayısıyla borçlunun borcunu ödemeyecek durumda olması, ikincisi ise yapılan takip sonunda borcun tahsilinin imkansız hale gelmesi veya tahsil için yapılacak takip giderlerinin kamu alacağından fazla olduğunun anlaşılması durumlarıdır.

Kanunlara uygun olarak kesinleşmiş olan bir vergi ve ceza Vergi Usul Kanunu'nun 115'nci maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde vergi idaresince terkin edilebilecektir. 6183 sayılı kanunun 105'nci maddesinde de yangın, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetlerin meydana gelmesi halinde belli şartlar dahilinde kamu alacağı tamamen ya da kısmen terkin edilebilmektedir. Bunun için afetin olduğu tarihten itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazılı olarak başvurulması, bu kapsamda bir zararın meydana gelip gelmediği ve zararın derecesi mahalli il ve ilçe idarelerindeki kurullarca tespit edilir.

Görüleceği üzere 6183 sayılı kanununda 105'nci maddesinde kamu alacağı-
nın terkin edilebilmesinin şartları belirlenmiştir. Ancak yine madde de Vergi Usul
Kanununa giren kamu alacaklarının terkin için yukarıda da ifade edildiği gibi bu
kanunun 115'nci maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

1- Doğal Afetler Nedeniyle Terkin:

Doğal Afetler nedeniyle terkin hükmüne 6183 sayılı Kanunun 105 nci
maddesinde ve Vergi Usul Kanunun 115 nci maddesinde yer verilmiştir. 6183
sayılı Kanunun 105 maddesinin son fıkrasında Vergi Usul Kanunun konusu-
na giren kamu alacakları hakkında Vergi Usul Kanununun 115 nci maddesi-
nin uygulanacağı belirtilmiştir. Yani doğal afetler nedeni ile terkin hükmü VUK
nun 115 nci maddesi dışında kalan kamu alacaklarına uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanununa göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basma-
sı, kuraklık, don, muzur hayvan, haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yü-
zünden;

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar
verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları ,

- Ürünlerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin afete maruz arazi
için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait
olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları,

Maliye Bakanlığınca zararlı uygun olmak üzere kısmen veya tamamen
terkin olunur. Ancak terkin işleminin yapılabilmesi için afetin meydana geldi-
ği tarihten itibaren 6 ay içinde kamu idaresine yazı ile başvurulması gerekir.

Kamu idaresi, terkin kapsamına giren vergileri tespit ederken mükellefin
gelir kaynağı ile ilgili olan vergi ve cezaları dikkate almaktadır.

Örneğin ;

Gelir Vergisi mükellefi olan X meydana gelen sel dolayısı ile 2 adet taşıt
aracından 10.000.- YTL olan biri ve ticari varlığının 270.000.-YTL bölümü ta-
mamen hasar görmüştür. Mükellefin ticari işletmesi dolayısı ile vergi dairesi-
ne 40.000.-YTL borcu bulunmaktadır.

Mükellefin sel öncesi varlığının değeri aşağıdaki gibidir:

Gayrimenkul	:	100.000.-YTL
Taşıt Araçları	:	30.000.-YTL
Ticari İşletme	:	600.000.-YTL

Bu mükellefin sel dolayısı ile 40.000.-YTL vergi borcunun terkin edilebilmesi genel varlığının, üçtebirinin kaybedilmesi şartına bağlıdır. Bu durumda

Zarar gören varlık toplamı = (270.000. + 10.000.=) 280.000.-YTL

Toplam varlığın 1/3 ü $750.000/3 = 250.000$.-YTL olduğu ve meydana gelen zarar toplam varlığın üçte birini aştığından terkin yapılabilecektir.

Ancak vergi borcunun ilgili olduğu ticari işletmeye ilişkin gelir kaynağındaki zarar kısmen meydana geldiği için $(270.000./ 600.000. =) 0.45$ kısmı terkin edilebilecektir.

Buna göre terkin edilecek vergi borcu olan $40.000 \times 0.45 = 18.000$.-YTL kısmı mükellefin yazılı başvurusu üzerine terkin edilebilecektir.

2- Tahsil İmkansızlığı Nedeniyle Terkin:

Yapılacak takip sonunda tahsili borçlunun ölümü veya mirasçıların bulunmaması gibi durumlarda imkansız hale gelmesi veya tahsil için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 5.000.000.-TL (2005 yılı için bu tutar 8 YTL olarak belirlenmiştir.) bu tutar dahil kamu alacakları kamu idarelerinde terkin yetkisine sahip olanlar tarafından terkin olunacağı 6183 sayılı 106'ncı maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz iki terkin şekli dışında Vergi Usul Kanunun 116-126 ve 375'nci maddeleri uyarınca vergi hataları dolayısı ile mükellefler lehine yapılan düzeltme işlemleri sonucu vergi alacaklarını ortadan kaldıran terkin işlemleri, mükelleflerin yapılan işlemlerin haksızlığını ileri sürerek yargı kuruluşlarına başvurmaları sonucu haklılıklarının kısmen veya tamamen kabul edilmeleri durumunda yargı kararı gereği terkin işleminin yapılması ve mali af olarak adlandırılabilir kanunlara dayanan terkin işlemleri yapılabilir. -dir.

III- SONUÇ

Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda sayılan alacakların tahsilinde, kendiliğinden ödenmesine veya cebren takip ve tahsilinden başka bu alacakların borçlusu olan kamu borçlusuna zor durumda bulunmaları nedeniyle, haklarını korumak ve doğal yıkımlar sonucu oluşan zararlarına katkı sağlamak amacıyla çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler sadece vergi güvenliği için değil aynı zamanda adalet ve eşitlik ilkelerinin bir gereği olarak mükelleflerin hakları bakımından da düşünülmesi ve objektif esaslara göre uygulanmaları gereken esaslardır.