



Ali Çelen ERDURAN(*)

VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE TECİL MÜESSESESİ



Cem Barlas ARSLAN(**)

1 - GİRİŞ

İlk olarak Adam Smith tarafından ortaya atılan vergilendirme ilkeleri, vergilendirmede uygulanacak kuralları ve vergilendirmeye hakim olacak esasları belirleyen birtakım teorik kavramlardır. Smith'in 1776 yılında ortaya attığı dört vergilendirme ilkesi - adalet, açıklık, uygunluk ve tasarruf ilkeleri - vergilendirmenin geçirdiği evrimlere paralel olarak değişikliğe uğrasalar da özde hep aynı kalmışlardır.

Smith tarafından ortaya atılan bu ilkelerden adalet ilkesi, özellikle 19. yüzyıl boyunca oldukça eleştirilmiş ve bu ilkenin belirlediği çerçeve yoğun biçimde tartışılmıştır. Buna rağmen diğer üç ilke ise, temelde vergilendirmenin idari yönüne odaklanmaları nedeniyle fazla bir değişikliğe uğramadan günümüze kadar gelmişlerdir.

İdari sürece yönelik olarak ortaya atılan ilkelerden birisi de vergilendirmede uygunluk ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiler, mükellef açısından en uygun zaman ve biçimde tahsil edilmelidir. Merkezi yönetimlerin yeni yeni kuvvetlenmeye başladığı ve nüfus yoğunluğunun günümüze kıyasla oldukça düşük olduğu 18. ve 19. yüzyıllar için, bir nebze olsun mantıklı görünen bu ilkenin, günümüzde orjinal tanımına uygun bir biçimde uygulanabilmesine imkân bulunmamaktadır. Bu bakımdan günümüz koşullarında bu ilkenin uygulanabilmesi açısından, vergi sistemlerinde ayrı ayrı her mükellef için uygun bir ödeme planı hazırlanması yerine, ortaya çıkan olağanüstü koşullarda mükelleflere uygun bir ödeme planı sunulması, ilkenin geçerliliği ya da etkinliğinin değerlendirilebilmesi açısından daha doğru olacaktır. Bu bakış açısı ise bizi vergi ödeme kolaylığı kavramına götürmekte ve uygunluk ilkesinin geçerliliğinin analizinde vergi ödeme kolaylıklarının ele alınmasını gerekli kılmaktadır.

(*) Araştırma Görevlisi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F, Maliye Bölümü.

(**) Araştırma Görevlisi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F, Maliye Bölümü.

Vergi sistemimizde farklı vergi kolaylıkları yer almaktadır. Bunlardan birisi de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenen tecil müessesesidir. Tecil müessesesi, kişinin çeşitli nedenlerden ötürü kamu borçlarını ödeyememesi ya da bu borçları ödemediği takdirde çok zor duruma düşecek olması ile ilgilidir.

Çalışmada, tecil müessesesi vergilendirme ilkeleri bakımından ele alınacak ve Türkiye’de tecil uygulamasının bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılacaktır.

2- VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergilendirme ya da vergi ilkeleri kavramı ile vergilemeye hakim olacak esaslar, vergilemede uygulanacak kurallar ve vergilemede gerçekleştirilecek amaçlar kastedilmektedir¹. Söz konusu ilkeler, bir vergi uygulamasının gerek mevzuat gerekse de uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülmesi amacıyla ortaya konulmuşlardır². Bu ilkelere bir kısmı farkına varılmadan, de facto olarak ortaya çıkmış iken bir kısmı da başarılı bir vergi uygulaması için bilinçli olarak geliştirilmiştir. Bu anlamda özellikle de bilinçli olarak ortaya atılan vergilendirme ilkelerinin, ileri sürüldükleri *dönemin ruhunu* (zeitgeist) taşıdıkları görülebilir. Klasik iktisatçılar ile maliyecilerin daha çok kamu maliyesinin mali amacını ön planda tutan vergilendirme ilkelerine odaklandıkları görülürken, 19. yüzyılın sonu ile 20. yüzyılın başından itibaren literatüre hakim olmaya başlayan modern maliye anlayışına dayalı vergilendirme ilkeleri ise müdahaleci devlet görüşüne paralel bir evrim içine girmişlerdir.

2.1- Adam Smith’in Vergilendirme İlkeleri

Adam Smith, klasik iktisat ve maliye anlayışını büyük ölçüde etkilemiş olan³ vergilendirmede adalet, açıklık, uygunluk ve tasarruf olmak üzere dört tane vergilendirme ilkesini ortaya atmıştır. Bu vergilendirme ilkeleri, her ne kadar 18. yüzyılın ruhunu yansıtsa da geçmiş dönemlerde ağır bir biçimde eleştirilmişlerdir. Fakat, gerek Bastable’a⁴, gerekse de Türk’e göre söz konusu ilkeler halen geçerliliklerini korumaktadırlar. Bir başka ifadeyle 18. yüzyılın ikinci yarısında ortaya atılmış olan bu ilkeler, 20. yüzyılın ilk yarısında ne ölçüde geçerli ise, 21. yüzyılın ilk yıllarında da o derece geçerlidirler. Bu bakımdan söz konusu ilkelere yönelik olarak Türk’ün kullandığı “*vergilemenin kutsal, altın kuralları*” ifadesinin oldukça yerinde bir tespit olduğu söylenebilir. Türk, modern zamanların gerekleri ile çatışmadıkları sürece bu ilkelerin geçerli olmaya devam edeceğini dile getirmektedir⁵.

Bu ilkelere vergilendirmede adalet ilkesine göre; “her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçlerine göre; yani devletin koruması altında elde ettikleri

¹ TÜRK İsmail; **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 119.

² AKDOĞAN Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2009, s. 197.

³ TÜRK; **a.g.e.**, s. 136.

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. C.F. BASTABLE; **Public Finance**, McMillan & Co., London, 1932, s. 413.

⁵ TÜRK; **a.g.e.**, s. 138.

Yukarıda açıklanan ilkeler Adam Smith’in ismi ile özdeşleşmiş olsa dahi, literatürde Adam Smith’in tek katkısının söz konusu ilkeleri toplu bir biçimde ortaya koymaktan öte olmadığına yönelik tartışmalar da mevcuttur. Buna göre; kimi yazarlar söz konusu ilkelerin ilk olarak Fransız iktisatçı Moreau Beaumont tarafından ortaya atıldığını savunurken kimi yazarlar ise Adam Smith’in söz konusu ilkeleri Fransız maliyeci ve devlet adamı Turgot’dan aldığını ileri sürmektedir. Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. BASTABLE, **a.g.e.**, s. 413.

gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdırlar”⁶. Nitekim, 19. yüzyıl boyunca vergilendirmeye ilişkin temel tartışmalar bu ilkedan ne anlaşılması ya da adil bir vergi sisteminin hangi unsurları barındırması gerektiği konusuna yoğunlaşmıştır.

Diğer bir vergilendirme ilkesi olarak açıklık ilkesine göre; “her bireyin ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı ve keyfiyet içermemelidir. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek olan miktar, tüm mükellefler ve diğer bireyler için açık ve sade olmalıdır”⁷. Smith’in kullandığı açıklık tanımı, günümüzde kullanılan belirlilik ve açıklık ilkelerini⁸ genel olarak kapsayan bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.

Smith’in ortaya koyduğu üçüncü ilke uygunluk ilkesidir. Söz konusu ilkeye göre; “her vergi, yükümlüsü için en uygun olabilecek zaman ve biçimde alınmalıdır”⁹.

Dördüncü ilke ise vergilemede tasarruf prensibidir. Bu ilkeye göre, vergi öyle bir biçimde düzenlenmelidir ki; vergi yükümlüsünün cebinden çıkan para ile hazinenin kasasına giren para arasındaki fark mümkün olduğunca az olmalıdır¹⁰. Günümüzde vergilemede verimlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmek suretiyle, özellikle de vergi uygulama ve toplama maliyetlerine odaklanılan bu ilke¹¹, Smith döneminde hem vergi toplamakla görevli olan kişilerin hem de mükelleflerin vergi hasılatını azaltıcı yöndeki kötü niyetli fillerinin engellenmesi konusuna odaklanmıştır¹².

Görüldüğü gibi Adam Smith’in ortaya koyduğu vergilendirme ilkeleri, farklı isimler ya da başlıklar altında değerlendirilse bile, günümüzdeki geçerliliklerini halen korumaktadırlar.

2.2- Diğer İktisatçılara Göre Vergilendirme İlkeleri

19. yüzyıl boyunca vergilendirme ilkeleri konusunda yapılan tartışmaların, genellikle Adam Smith’in vergilendirmede adalet ilkesi üzerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. Bu ilke içinde yer alan ve birbiri ile çelişkili gibi görünen kimi ifadeler bu dönem boyunca yoğun bir şekilde tartışılmıştır. Bu konuda Walker’ın getirdiği eleştiri oldukça çarpıcıdır: John Stuart Mill’in, Adam Smith’in vergilendirme ilkelerini “birer klasik” olarak değerlendirmesini eleştiren Walker, İngiliz iktisatçıların bu ilkelere gereğinden fazla önem verdiklerini ve sadece birinci ilkenin bile parçalara ayrılıp analiz edilmesi halinde dahi oldukça büyük tutarsızlıklarla karşılanacağını dile getirmektedir¹³.

19. yüzyıldaki temel tartışma vergilendirmede adalet ilkesinin üzerinde yoğunlaşırken, diğer üç ilkenin ise vergi idaresi açısından önem arz eden ilkeler olduğu kabul edilmiş ve bunlara yönelik olarak yapılan katkılar ise daha çok isim değişikliği ya da çeşitlendirmeden öteye geçememiştir¹⁴. Bu

⁶ A. SMITH; *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations*, Volume II, 1776, Edited with an Introduction, Notes, Marginal Summary and Enlarged Index by Edwin Cannan, Methuen & Co., London, 1904, s. 310, TÜRK; *a.g.e.*, s. 136.

⁷ SMITH; *a.g.e.*, s. 311.

⁸ AKDOĞAN; *a.g.e.*, s. 208-210.

⁹ SMITH; *a.g.e.*, s. 311.

¹⁰ SMITH; *a.g.e.*, s. 311.

¹¹ AKDOĞAN; *a.g.e.*, s. 210-211.

¹² L.T. BEMAN; *Selected Articles on Current Problems in Taxation*, The Handbook Series, Grafton & Co., London, 1921, s. 11.

¹³ F. A. WALKER; *Political Economy*, McMillian & Co., London, 1892, s. 489.

¹⁴ BASTABLE, *a.g.e.*, s. 415.

dönemde vergilendirme ilkelerine yönelik tek orjinal katkının Sismondi tarafından yapıldığını dile getiren Bastable, Sismondi'nin de Smith'e benzer şekilde dört vergilendirme ilkesi ortaya attığını belirtmektedir. Söz konusu ilkeler¹⁵;

- Her vergi mutlaka emek üzerinden alınmalı, sermayenin vergi yükü sıfır olmalıdır.
- Vergilendirme yapılırken gelir kaynağı ile gelir birbirine karıştırılmamalıdır.
- Mükellefin hayatını idame ettirmesi için gerekli olan unsurlar vergilendirmenin dışında bırakılmalıdır¹⁶.

- Vergilendirme, üzerinden alındığı serveti yok etmemelidir.

Aslında Sismondi ile birlikte bir takım sosyal konuların da vergilendirme ilkeleri içinde yer almaya başladığı görülmektedir. Bu açıdan günümüzün müdahaleci devlet anlayışına dayanan ve modern maliye olarak nitelendirilen - yani sadece mali amaçları değil sosyal ve ekonomik amaçları da bünyesinde barındıran - anlayışa en yakın vergilendirme ilkelerini ise Alman maliyeci Wagner ortaya atmıştır. Smith'in vergilendirme ilkelerini, dönemin şartlarına göre yeniden düzenleyen ve ek bir takım ilkelere de yer veren Wagner'in vergilendirme ilkeleri ise şu şekilde belirtilebilir¹⁷;

- *Mali Vergilendirme İlkeleri*: Vergiler harcamaları karşılayacak düzeyde olmalıdır / Vergiler elastik olmalıdır.

- *Ekonomik Vergilendirme İlkeleri*: Vergilerin kaynağı doğru bir şekilde seçilmelidir / Vergi türleri olası etkileri göz önünde bulundurularak seçilmelidir.

- *Ahlaki Vergilendirme İlkeleri*: Vergilendirme genel olmalıdır / Vergiler oransal olmalıdır.

- *İdari Vergilendirme İlkeleri*: Vergiler kesin olmalıdır / Vergiler uygunluk kriterini karşılamalıdır / Vergiler en az maliyetle toplanmalıdır.

Görüldüğü gibi; dört genel kategori altında sınıflandırılan bu dokuz vergilendirme ilkesi hem Adam Smith'in vergilendirme ilkelerini bünyesinde barındırmakta hem de oransal vergilendirme dışında modern vergilendirme ilkelerini içermektedir.

2.3- Modern Vergilendirme İlkeleri

Günümüzde literatürde yer alan vergilendirme ilkelerinin, genellikle, Wagner'in ilkelerine paralel bir şekilde ele alındığı görülmektedir. Örneğin Akdoğan sekiz kategori altında on bir tane vergilendirme ilkesine yer vermektedir¹⁸. Bu ilkeler şu şekilde belirtilebilir:

- *Vergide Genellik İlkesi*: Vergi önünde herkesin eşit olması ve herkesin vergi yüküne ortak olması.
- *Vergide Adalet İlkesi*: Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi ve / veya sosyo-ekonomik düzenlemelere olanak sağlayacak bir uygulamanın gerçekleştirilmesi.
- *Vergide Eşitlik İlkesi*: Vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılması.
- *Vergide Belirlilik İlkesi*: Vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılacak bir biçimde ortaya konulması.

¹⁵ BASTABLE, a.g.e., s. 416.

¹⁶ Beman'a (s.15) göre bu ilke ilk kez, İngiliz filozof ve hukukçu Jeremy Bentham tarafından ortaya atılmıştır.

¹⁷ BASTABLE, a.g.e., s. 417.

¹⁸ AKDOĞAN; a.g.e., s. 197-212.

• *Vergide Açıklık İlkesi*: Vergi yasalarının açık ve herkes tarafından anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi.

- *Vergide Verimlilik İlkesi*: Vergiden beklenen hasılatın belirli bir dönem içinde elde edilmesi.
- *Vergide Uygunluk İlkesi*: Verginin mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde alınması.
- *Diğer Vergilendirme İlkeleri*: İktisadilik ilkesi, istikrar ilkesi, esneklik ilkesi ve kesinlik ilkesi.

Dikkat edilirse, sınıflandırma farklılıkları bir kenara bırakılarak, Akdoğan'ın belirttiği ilkeler hem Adam Smith'in vergilendirme ilkelerini, hem de Wagner'in vergilendirme ilkelerini karşılamaktadır. Bu bakımdan, vergilendirme ilkeleri genişlerken Adam Smith'in vergilendirme ilkelerinin ise halen geçerliliğini korudukları görülmektedir.

3- VERGİLENDİRMEDE UYGUNLUK İLKESİ ve VERGİ ÖDEME KOLAYLIĞI

Vergilemede uygunluk ilkesi Adam Smith'ten bu yana geçerliliğini korumuş ve bu ilkeye yönelik olarak önemli bir eleştiri getirilmemiştir. Gerçekten de, sosyal devlet anlayışının geliştiği ve müdahaleci devlet fikrinin maliye literatürüne egemen olduğu 20. yüzyılda dahi bu ilkenin temel vergilendirme ilkeleri arasındaki yerini koruduğu görülmektedir. Dahası, Smith'in açıklık ilkesi ile karşılaştırıldığında; bu ilkenin 18. yüzyıldaki kapsamı ile 21. yüzyıldaki kapsamının farklılaştığı ve 21. yüzyılda, orjinal açıklık ilkesinin yerine, belirlilik ve açıklık ilkesi biçiminde tanımlanan iki ilkenin bulunduğu görülmektedir, söz konusu uygunluk ilkesi açısından böyle bir kapsam farklılaşmasına da gidilmediği görülmektedir.

Gerek Smith gerek Bastable gerekse de Akdoğan, uygunluk ilkesini aynı biçimde tanımlamaktadırlar. Buna göre söz konusu ilke; verginin mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde alınması gerektiğini öngörmektedir. İlke iki unsuru bünyesinde barındırmaktadır. Bunlardan birincisi vergilendirme biçiminin uygun bir şekilde seçilmesi ikincisi ise vergilendirme döneminin mükelleflere en uygun olan zaman dilimi içine denk gelmesidir¹⁹. Örneğin, kira gelirleri ya da toprak rantı üzerinden alınan vergiler, mutlaka kira gelirinin ya da toprak rantının elde edildiği döneme rast gelmelidir²⁰.

Akdoğan, söz konusu ilkeyi vergide eşitlik ve adalet ilkeleri ile ilişkili bir kavram olarak ele almaktadır. Yazara göre, söz konusu ilke; vergi yükünün değil fakat vergi tutarının alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun dağılımını gerektirirken diğer taraftan da mükellefler arasında ayırım yapılmadığı takdirde, vergilendirme ile toplum yapısına uyumlu bir biçimde ve ekonominin zorlanmadan istenilen gelirin sağlayabilmesi açısından adalet ilkesine katkı sağlayacak bir niteliğe sahiptir²¹.

Bunun yanında Bastable ise, söz konusu ilkenin vergilendirmede genellik ilkesi açısından önem taşıdığını ifade etmektedir. Yazara göre; kamu idaresi sahip olduğu gücü kullanırken mümkün olduğu ölçüde toplumun genel nitelik ve davranış biçimlerini göz önünde bulundurmalı ve kendi işlemlerini gerçekleştirirken vatandaşların bunlardan zarar görmesini engellemeli; bir başka ifadeyle vergi ödemek adına mükelleflerin yaptıkları fedakârlıklar, ülke ekonomisini ve kişilerin adalet duygularını zedelememelidir²².

¹⁹ BASTABLE, a.g.e., s. 420.

²⁰ BEMAN; a.g.e., s. 10.

²¹ AKDOĞAN; a.g.e., s. 211.

²² BASTABLE, a.g.e., s. 420.

Bir anlamda uygunluk ilkesi ile Sismondi tarafından belirtilen “vergilendirme işlemi neticesinde vergi kaynağına zarar verilmemelidir” ilkesinin de örtüştüğü görülmektedir. Aynı zamanda söz konusu ilke ile, Sismondi’nin ikinci vergilendirme ilkesi olan “vergilendirme esnasında gelir ile gelir kaynağı karıştırılmamalıdır” ilkesi arasında da paralellik kurmak mümkündür. Gerçekten de daha önce belirttiğimiz üzere Beman’da yer alan örnek de bir anlamda Sismondi tarafından belirtilen bu iki noktaya vurgu yapmaktadır.

Uygunluk ilkesi, aynı zamanda vergi kaynaklarının seçimi ile de ilişkilidir²³. Burada hangi gelir kaynaklarının seçilmesi durumunda vergi adaletine daha çok yaklaşılabileceği sorusundan yola çıkılmalıdır. Örneğin, Beman’a göre, lüks tüketim malları üzerinden alınan harcama vergileri bu ilkeye oldukça uygun niteliktedir; zira bireyler, lüks tüketimin miktarını kendilerine göre ayarlamak suretiyle bu tip mallardan alınan verginin yüküne ne zaman ve ne şekilde katlanacaklarını kendileri ayarlamak suretiyle uygunluk kriterini, bir anlamda, kendileri gerçekleştirmiş olurlar²⁴.

Teorik olarak ne kadar etkin bir ilke olarak görülse de uygulamada uygunluk ilkesinin karşılanması oldukça güçtür. Özellikle de günümüzün yüksek nüfuslu toplumların çok sayıda vergi mükellefinin bulunduğu dikkate alındığında, bireysel ölçüde verginin ödenmesi için en uygun zaman ve koşulların bulunması ve mükelleften mükellefe farklılık gösterebilecek psikolojik, ekonomik ya da sosyal farklılıkların tespit edilmek²⁵ vergilendirme politikasının şekillendirilebilmesi imkânsız bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanaatimizce bu ilkenin, günümüz dünyasında daha dar anlamda yorumlanması ve belli durumlarda ortaya çıkan olağanüstü koşullar neticesinde, mükelleflerin içinde bulundukları koşullara uygun bir biçimde vergilendirmeye gidilmesi biçiminde ele alınması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu bağlamda, vergi uygulamasında, ödeme güçlüğüne düşmüş ya da zor durumda bulunan mükellefleri ferahlatmak için gerçekleştirilen düzenlemeler olarak ele alınabilecek vergi ödeme kolaylıklarının, günümüz dünyasında vergide uygunluk ilkesinin uygulanabilirliğinin gerçekleştirilmesi anlamının büyük öneme sahip oldukları söylenebilir. Söz konusu ödeme güçlükleri, mükelleflerin içinde bulundukları sosyal, kişisel ya da ekonomik koşullardan kaynaklanabileceği gibi, doğal etkenlerden de kaynaklanabilmektedir.

4- BİR VERGİ ÖDEME KOLAYLIĞI OLARAK TECİL UYGULAMASI

Türk Vergi Sistemi içerisinde de ortaya çıkabilecek ödeme zorluklarına karşı getirilmiş bir takım vergi ödeme kolaylıklarının bulunduğu görülmektedir. Bunlardan birisi de tecil uygulamasıdır.

Tecil kelimesi erteleme, belli bir vakit ile sonraya bırakma, acele etmeme anlamında kullanılmaktadır²⁶. Vergi sistemimizde tecil müessesesi, 6183 sayılı Kanun’un 48. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi hukuku açısından tecil; “kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulaması ya da hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi borçluyu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı talebi ve teminat

²³ AKDOĞAN; a.g.e., s. 212, BASTABLE, a.g.e., s. 420.

²⁴ BEMAN; a.g.e., s. 10.

²⁵ AKDOĞAN; a.g.e., s. 211-212.

²⁶ Selahattin TUNCER; “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 162, s. 10.

göstermesi üzerine yetkili makamlar ya da onların yetki devrettiği makamlarca kamu alacağının ertelenmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır²⁷.

Tecil müessesesi, kişinin çeşitli nedenlerden ötürü kamu borçlarını ödeyememesi ya da bu borçları ödemediği takdirde çok zor duruma düşecek olması ile ilgilidir. Tahsilat Genel Tebliğ’lerinde de kamu borcunun ödenmesi durumunda kişinin iktisadi faaliyetini devam ettirmesine imkan kalmaması ya da söz konusu faaliyetin devamında önemli güçlükler karşılaşılabileceği çok zor durum hali olarak belirtilmektedir.

Vergide uygunluk ilkesine yönelik açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda tecilin bu ilke kapsamında değerlendirilmesi gereken bir müessese olduğu görülmektedir. Özellikle uygunluk ilkesi ile Sismondi’nin vergilendirme ilkeleri arasında yapılan bağlantıda, verginin, kaynağını kurutmayacak bir şekilde tahsil edilmesi gereğinin de uygunluk ilkesi çerçevesinde ele alınabileceği belirtilmektedir. Nitekim, tebliğlerde yer alan açıklamalarda da bu durum ima edilmektedir.

Tecilin vergi hukuku kapsamında ne şekilde ele alınması gerektiği konusunda bir görüş birliğinin varlığından söz edilemez. Bu anlamda gerek Tuncer gerekse de Özden²⁸ tecili, bir vergi ödeme kolaylığı olarak ele alınmıştır. Bu yaklaşımdan farklı olarak Kırbas tecil müessesesini, kamu alacaklarının korunması başlığı altında incelemekte iken Çelik²⁹ ise tecil, kamu borcunun ödenmesi başlığı altında incelenirken, bu müessesesinin amacına yönelik her hangi bir açıklamaya gidilmemiştir. Tüm bunlarla birlikte bizim yaklaşımımız, tecilin bir vergi ödeme kolaylığı olarak ele alınması gerektiği yönündedir.

5- VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN TECİL MÜESSESİ

5.1- Uygunluk İlkesi Açısından Tecil Müessesesi

Bir vergi ödeme kolaylığı olan tecil uygulaması, günümüz şartlarının, uygunluk ilkesinin ilk tanımlandığı 18. yüzyıl şartlarına göre farklılık göstermesi sonucunda, teorik tanımı olan tüm bireyler için farklı vergilendirme dönemleri ya da biçimleri belirlenmesinden ayrılarak uygulamada çok zor durum koşullarının ortaya çıktığı dönemlerde mükelleflerin vergi ödemelerini uygun bir biçimde gerçekleştirmelerine imkan sağlayan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda 6183 sayılı Kanun’da düzenlenen tecil uygulamasının uygunluk ilkesini ne ölçüde karşıladığı değerlendirilirken iki noktanın üzerinde yoğunlaşılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, tecil şartlarına ilişkin değerlendirmeler, ikincisi ise ülke ekonomisinde ortaya çıkan genel nitelikli problemlerde bu uygulamanın nasıl işlediğine yönelik değerlendirmelerdir.

Vergide uygunluk ilkesi, verginin mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde alınmasıdır. Ancak, daha öncede belirtildiği gibi her bir kişinin, içinde bulunduğu psikolojik, sosyal ya da ekonomik durumun tespit edilerek, vergi sisteminin buna göre ayarlanmasına imkân yoktur. Ne var ki olağanüstü durumların ortaya çıkardığı koşullara bağlı olarak vergi sisteminde, vergi ödeme kolaylıklarına yer verilmesi suretiyle uygunluk ilkesine yaklaşmak mümkün olabilmektedir. Ancak burada da söz konusu vergi ödeme kolaylığının, ortaya çıkan bireysel olağanüstü koşulları ne derece doğru değerlendirebildiği; bir başka ifadeyle, objektif unsurların belirlenmesi suretiyle farklı bireylerin karşılaştıkları benzer koşullarda, benzer uygulamalara tabi olmalarının sağlanabilmesi oldukça önemlidir. Bu anlamda 6183 sayılı Kanun’un 48. maddesinin birinci fıkrasında yer alan çok zor durum ibaresi ve bunun yo-

²⁷ KIRBAŞ Sadık; **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2006, s. 124.

²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. T. Murat ÖZDEN; “Kamu Alacaklarına Yönelik Bir Ödeme Kolaylığı: Tecil Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 91, s. 57 – 67.

²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Binnur ÇELİK; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

rumlanış biçimi, tecil uygulamasının vergilendirmede uygunluk ilkesinin gerçekleştirilebilmesinde ne derece başarılı bir araç olacağını belirleyen başlıca faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çok zor durumun tespiti için mükellefin dolduracağı Tecil ve Taksitlendirme Talep Formu'nda yer alan finansal göstergeler esas alınacaktır. Fakat bu oranlar değerlendirilirken ne gibi kriterler yararlanılacağı konusunda her hangi bir kanuni ölçü mevcut değildir. 2008 / 3 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi tarafından getirilen düzenleme ile, en azından defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellefler için objektif kriterlerin belirlendiği ve kriter keyfiliğinin, yapılan bu düzenleme ile bir nebze olsun giderildiği göz çarpmaktadır. Ancak defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükellefler için de belli düzenlemelere gidilmesi ve tecil uygulamasında yer alan kriter değerlendirme belirsizliğinin ortadan kaldırılabilmesi, sadece vergilendirmede uygunluk ilkesi açısından değil, aynı zamanda mükelleflerin adalet duygularının zedelenmemesi açısından da oldukça önemlidir.

Kriterlere ilişkin belirsizlik çözüme kavuşturulsa dahi, daha önemli bir belirsizlik kaynağı, yetkili makamın tecil taleplerini değerlendirirken ki serbestisi ve keyfiyetidir. Tecil talebinin uygun bulunması tamamıyla yetkili makamın kararına bağlıdır. Örneğin, Tahsilat İç Genelgesi'nde defter tutan mükelleflerin belli likidite oranlarının altına düşmeleri halinde borçlarının ne kadar süre ile tecil edilebileceği belirtilirken "tecil yapılabilecektir" ve "tecil edilebilecektir" ifadelerine yer verildiği görülmektedir. Bu da objektif kriterler sağlanmış olsa dahi, değerlendirmenin subjektif nitelikteki yapısının değişmediğini ortaya koymaktadır. Her ne kadar Yıldız, tarafından mükelleflerin, tecil taleplerinin reddedilmesi neticesinde sahip oldukları yargıya başvurma imkânları, söz konusu uygulamanın idare açısından keyfi olmasının önüne geçen bir faktör olarak değerlendirse de³⁰ ülkemizde idari yargılama sürecinin sorunları ya da ortalama dava süreleri dikkate alındığında, kanaatimizce yargı yoluna gitme hakkının varlığı bu anlamda yeterli değildir. Devletin gelir ihtiyacı ve vergi tahsilatının daha fazla karmaşılaşmaması gibi mali ve idari kaygılar göz önünde bulundurularak, yetkili makamların tecil başvurularını keyfi değerlendirmelerinin önüne geçilerek, değerlendirmelerin objektif kriterlere bağlanması hem vergide uygunluk ilkesi açısından hem de – Akdoğan'da yer alan uygunluk ile adalet ilkeleri arasındaki bağlantı göz önünde bulundurulduğunda – adalet ilkesi açısından oldukça yararlı olacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde, 5766 sayılı Kanunla gerçekleştirilen ve teminat şartının kapsamını daraltan düzenleme, tecil uygulamasının uygunluk ilkesini gerçekleştirmekteki kabiliyetini artıran bir düzenleme olarak değerlendirilebilir. Burada 50.000 TL'nin altında alacaklar için teminat şartının istenmeyecek olması, daha fazla sayıda mükellefin bu uygulamadan yararlanmak üzere başvurmasına olanak sağlayacak bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

2008 yılında gerçekleştirilen bir başka düzenleme ise, sadece tek tek birey bazında değil, genel olarak ülke genelinde yaşanan olağanüstü durumlarla mücadelede tecil uygulaması sayesinde vergide uygunluk ilkesinin nasıl etkin biçimde uygulanabileceğini göz önüne sermiştir. 2008 yılının son çeyreğinden itibaren ülkemizde etkilerini hissettirmeye başlayan global ekonomik kriz bir çok mükellefi olumsuz bir şekilde etkilemiştir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı, Seri B, 4 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği'ni yayımlayarak, tecil uygulaması vasıtası ile mükelleflere yönelik önemli bir vergi ödeme kolaylığı getirmiştir. Buna göre; 01/09/2008 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde, 30/10/2008 tarihine kadar ödenmemiş olan, devlete ait olup vergi dairelerince takip ve tahsil edilen, 2008 yılı gelir ve kazançları için tahakkuk eden geçici vergi ve bununla birlikte ödenmesi gereken damga vergisi hariç

³⁰ YILDIZ Seyfi; "Kamu Alacağının Tahsilinde Tecil Uygulaması ve Uyuşmazlık Hali", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 76, s. 65.

bütün amme alacaklarına, yıllık %3 gibi sembolik bir tecil faizi oranıyla, Aralık 2008 tarihinden itibaren taksit ödemeleri başlamak üzere 18 aylık bir tecil ve taksitlendirme imkanı getirilmiştir³¹.

Olağanüstü koşullarda devletin, uygunluk ilkesini başarılı bir biçimde gerçekleştirmesine örnek olarak gösterilebilecek bu uygulamada hem tecil faizi oldukça düşük bir tutarda belirlenerek mükelleflere ek mali külfetlerin yüklenmesi önlenmiş, hem de normal tecil uygulamasında kapsam dışı bırakılmış olan KDV ya da ÖTV gibi vergiler de bu geçici uygulamanın kapsamına dahil edilmiştir. Kanaatimizce oldukça yerinde olan bu uygulama, tecil müessesesinin uygunluk ilkesinin hayata geçirilmesi bakımından ne derece önem arz ettiğini de ortaya koymaktadır.

5.2- Eşitlik ve Adalet İlkeleri Açısından Tecil Müessesesi

Tecil uygulamasının vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri ile olan ilişkisi sadece Akdoğan'da belirtilen uygunluk ilkesi ve adalet – eşitlik ilkeleri etkileşimine dayanmamaktadır. Bunun yanında tecil uygulamasında gerçekleştirilen bir takım düzenlemeler, uygunluk kriterinden bağımsız olarak da adalet ilkesi yönünden önemli sorunlar ortaya çıkarabilmektedirler.

Her şeyden önce bir önceki başlık altında belirtilen tecil taleplerinin değerlendirilmesinin objektif kriterlere bağlanmamış olması hususu, yarattığı keyfilik nedeniyle, vergilendirmede adalet ilkesini ciddi ölçüde yaralama potansiyeline sahiptir. Ancak bu durum sadece adalet perspektifinden değerlendirilebileceği gibi, uygunluk – adalet ilkelerinin etkileşimi perspektifinden de değerlendirilebilir. Ne var ki, 5766 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen bir düzenleme, uygunluk ilkesinden tamamen bağımsız olarak, vergilemede adalet ilkesini, bir anlamda, tamamen hiçe saymıştır.

5766 sayılı Kanun'la getirilen geçici 2. Maddesi ile 30/06/2008 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak müracaatlara uygulanmak üzere spor kulüplerinin kamu alacakları tecil edilmiştir. Normal mükellefler için azami 36 ay olan tecil süresi spor kulüpleri için azami 10 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca normal mükellefler için – düzenlemenin yapıldığı tarih itibarıyla – yıllık %24 olan tecil faizi oranı spor kulüpleri için sadece yıllık %4 olarak tespit edilmiştir. Ayrıca normal mükelleflerin 50.000 TL'yi aşan borçları için teminat istenirken, spor kulüplerinde teminat şartı da aranmamaktadır. Bunun yanında normal mükelleflerin Maliye Bakanlığı'nın yetkisi altındaki kamu alacaklarının bir kısmının teciline imkan tanınırken, spor kulüplerinin bu kapsamdaki tüm kamu alacaklarına tecil uygulanabilmesi imkânı getirilmiştir.

Daha önce ifade ettiğimiz üzere, ekonomik kriz nedeniyle yürürlüğe konmuş olan düzenleme ile karşılaştırıldığında; krizden etkilenen mükellefler için yıllık %3'lük bir tecil faizi uygulanırken spor kulüpleri için bu oran yıllık %4 olarak belirlenmiş ve krizden etkilenen mükelleflerin vergi alacakları sadece 18 aylığına tecil edilirken, spor kulüpleri için bu süre 10 yıl olarak belirlenmiştir. Öte yandan, normal mükellefler, sadece bir taksiti ödemedikleri takdirde takip işlemleri başlatılırken, spor kulüpleri için bu koşulun da uygulanmadığı dikkat çekmektedir.

Genel olarak dikkat çeken hususlar, söz konusu uygulamanın vergilendirmede adalet ilkesi ile nasıl geliştiğini göz önüne sermektedir. Spor kulüplerine yönelik olarak getirilen bu düzenleme, bir vergi ödeme kolaylığının ötesine geçerek, bir vergi ayrıcalığı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan söz konusu düzenleme aslında sadece eşitlik ya da adalet ilkelerini değil, genellik ilkesini de zedelemektedir.

Düzenlemenin aksaklıkları, ne yazık ki, bu kadarla da sınırlı değildir. Normal mükelleflerin tecil başvurularının değerlendirilmesinde iyi niyetli olup olmadıklarına da bakılacağı ve iyi niyetli olmayan

³¹ AKMAZ Kemal; "Vergi Dairesine Olan Borçların Tecili, Taksitlendirilmesi ve Vade Hususu", *E – Yaklaşım Dergisi*, S. 192.

mükelleflerin kamu borçlarının, diğer tüm şartlar yerine getirilse dahi, tecil edilmeyeceğinin hüküm altına alındığından bahsetmiştik. Buna karşın spor klüpleri için bundan sadece dört yıl önce benzer bir borç yapılandırması başvurulmuş olması³², bu klüplerin, söz konusu borçlarını ödememelerini bir alışkanlık haline getirmiş olduklarını da ortaya koymaktadır.

Bu açıdan değerlendirildiğinde kriz dönemine ilişkin olarak gerçekleştirilen düzenleme vergilendirmede uygunluk kriteri açısından ne kadar önemli ve yerinde bir düzenleme ise, spor klüplerine yönelik olarak gerçekleştirilen bu düzenleme vergilendirmede adalet açısından o derece yanlış bir düzenlemedir. Dahası bu düzenleme Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasına da aykırıdır³³. Bir başka ifadeyle, söz konusu düzenleme, sadece teorik olarak tanımlanan eşitlik ya da adalet ilkeleri ile değil, Türkiye Cumhuriyeti'nin vergilendirme uygulamaları için belirlediği somut ilkelere de aykırılık oluşturmuştur.

5.3- Diğer Vergilendirme İlkeleri Açısından Tecil Müessesesi

Esas olarak bir vergilendirme kolaylığı olan ve bu nedenle de ağırlıklı olarak vergilendirmede uygunluk ilkesi bağlamında ele alınan tecil uygulamasının, diğer vergilendirme ilkeleri ile ilişkisinin sınırlı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu açıdan, bu başlık altında tecil uygulaması ile ilişkilendirilebilecek ilkeler; genellik ilkesi, verimlilik ilkesi ve açıklık ilkesidir.

Genellik ilkesi bağlamında ele alındığında Türkiye'deki tecil uygulamasının bir takım sıkıntıları bünyesinde barındırdığı görülmektedir. Her şeyden önce, özellikle de Maliye Bakanlığı'nın yetkisi dahilindeki kamu alacaklarında tecil uygulaması belli alacaklar için sınırlandırılmaktadır. Örneğin, KDV ya da ÖTV borçlarını ödeyemeyen mükelleflerin, bu vergi türlerine ilişkin borçları nedeniyle tecil talebinde bulunamayacakları, ya da daha doğru bir ifadeyle bu borçların teciline yönelik taleplerin yetkili makamca dikkate alınmayacağı görülmektedir. Bu bakımdan söz konusu vergilere yönelik borçlara ilişkin düzenlemenin tekrardan gözden geçirilmesi ya da hiç olmazsa bunların neden tecil uygulamasının kapsamı dışında tutulduğunun açık bir biçimde izah edilmesi, vergilendirmede genellik ilkesine yönelik bu ihlalin ortadan kalması ya da söz konusu ihlalin hangi gerekçeye dayandığının anlaşılması bakımından önemlidir.

Tecil uygulamasının ilişkili olduğu bir diğer vergilendirme ilkesi ise verimlilik ilkesidir. Tecil uygulaması sayesinde, belki de tahsil imkânı fiili olarak ortadan kalkan kamu alacakları, borçluya uygun koşulların sağlanması sayesinde tahsil edilebilme imkanına kavuşmaktadır. Dahası tecilde yer alan faiz uygulaması da söz konusu borçların değer kaybının önüne geçmektedir. Ancak burada tecil faiz oranına yönelik bir takım hususların belirtilmesinde fayda vardır. Tecil faizi oranı 21/10/2010 tarihinden itibaren yıllık %12 olarak belirlenmiştir. Buna karşın, yıllık enflasyon oranlarının tecil faiz oranından düşük olduğu dikkate alındığında, tecil faizi oranının, tecil sonucunda yaşanacak olan değer kaybını azaltmak üzere getirilmiş bir düzenleme olmaktan çok, borçlarını tecil ettirmiş olan kişilere yönelik fazladan bir yük olması dikkati çekmektedir. Tecil uygulamasının şartlarından birinin çok zor durum hali olduğu dikkate alındığında, zaten zor durum içinde bulunan mükelleflere ek yüklerin getirilmesi, doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilemez.

³²YEŞİLYURT Eren; Spor Klüplerinin Amme Borçlarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Açıklama ve Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 240, s. 89.

³³YEŞİLYURT; **a.g.m.**, s. 95.

Tecil uygulaması ile ilişkili diğer vergilendirme ilkesi ise açıklık ilkesidir. Bu ilkeye yönelik olarak, aslında, uygunluk ilkesi bağlamında yapılan belirsizlik eleştirilerinden daha fazlasını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda, hem çok zor durum halinin tespiti hem de tecil başvurularının değerlendirilmesinde objektif kriterlerden yararlanılması, tecil uygulamasının, vergilendirmede açıklık ilkesi bağlamında daha etkin bir hale gelmesine olanak tanıyacaktır.

6- SONUÇ

Tecil uygulaması, bir takım eksikliklere rağmen vergilendirmede uygunluk ilkesinin sağlanması bakımından etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Normal dönemlerin yanı sıra kriz dönemlerinde de söz konusu müessese, yeterli hukuki temele sahip olup, düzgün bir biçimde uyarlandığı takdirde etkin ve faydalı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda uygunluk kriterini ihlal eden bir takım eksikler, kanaatimizce aşılamaz nitelikte değildir. Bunun yanında söz konusu ilkenin vergilendirmede genellik, açıklık ya da verimlilik kriterleri bakımından da önemli eksiklikleri söz konusu olmakla birlikte, gerekli hukuki düzenlemeler ile bu eksiklikler de giderilebilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki; tecil uygulaması, vergilendirmede adalet ilkesi perspektifinde değerlendirildiğinde önemli sıkıntılar dikkat çekmektedir. Bu sıkıntıların kaynağı hukuki zemin olmaktan ziyade, adalet kaygısının ve adalet anlayışının eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- AKMAZ, Kemal, "Vergi Dairesine Olan Borçların Tecili, Taksitlendirilmesi ve Vade Hususu", **E – Yaklaşım Dergisi**, S. 192.
- BASTABLE, C. F., **Public Finance**, McMillian & Co., London, 1932.
- BEMAN, L. T., **Selected Articles on Current Problems in Taxation**, The Handbook Series, Grafton & Co., London, 1921.
- ÇELİK, Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2006.
- ÖZDEN, Murat, "Kamu Alacaklarına Yönelik Bir Ödeme Kolaylığı: Tecil Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, S. 91, s. 57-67.
- SMITH, A., **An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations**, Volume II (1776), Edited with an Introduction, Notes, Marginal Summary and Enlarged Index by Edwin Cannan, Methuen & Co., London, 1904.
- TUNCER, Selahattin, "Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, S. 162, s. 9-14.
- TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- WALKER, F. A., **Political Economy**, McMillian & Co., London, 1892.
- YEŞİLYURT, Eren, "Spor Klüplerinin Amme Borçlarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Açıklama ve Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 240, s. 89-96.
- YILDIZ, Seyfi, "Kamu Alacağının Tahsilinde Tecil Uygulaması ve Uyuşmazlık Hali", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 76, s. 49-68.