

6183 SAYILI KANUN MADDE 48/A'YA GÖRE TECİL EDİLECEK ALACAKLARIN ASILLARINA GECİKME ZAMMI YERİNE Yİ-ÜFE AYLIK DEĞİŞİM ORANI UYGULANMASI AVANTAJ MI? DEZAVANTAJ MI?¹

ACCORDING TO ARTICLE 48/A OF LAW NO. 6183, APPLYING THE MONTHLY CHANGE RATE OF THE D- PPI INSTEAD OF IMPOSING A LATE FEE TO THE ORIGINALS OF THE RECEIVABLES TO BE POSTPONED, IS AN ADVANTAGE OR DISADVANTAGE?



İbrahim OLGUN*

ÖZ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m.48/A'da, vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili müessesesi düzenlenmektedir. Bu kapsamda Cumhurbaşkanı'na, tecil edilecek alacaklara gecikme zammı yerine TÜİK'in her ay için açıkladığı Yİ-ÜFE'nin aylık değişim oranlarını esas alarak farklı bir tutar hesaplatma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiyi 2018/11284 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanmıştır. Buna göre, m.48/A kapsamında tecil edilecek alacakların asıllarına uygulanması gereken gecikme zamları yerine, alacağın vade tarihinden, tecil başvuru tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak Yİ-ÜFE tutarı hesaplanması kararlaştırılmıştır. Mükelleflerin lehine olarak düzenlenmiş olan bu uygulama enflasyonist bir ortamın ortaya çıkmasıyla birlikte mükelleflerin aleyhine olan

ABSTRACT

Article 48/A of the Law on Collection Procedure of Public Receivables No. 6183 regulates the institution of deferring the debts of taxpayers who comply with the tax. In this context, the President was given the authority to calculate a different amount for the receivables to be deferred based on the monthly rate of change of the D-PPI announced by the TSI for each month, instead of the delay increase. The Council of Ministers used this authority given to it by the Council of Ministers Decision No. 2018/11284. Accordingly, it has been decided to calculate the D-PPI amount based on the D-PPI monthly change rates for the period from the due date of the receivable to the postponement application date (excluding this date) instead of the delay increments that should be applied to the originals of the receivables to be deferred within the scope of Article 48/A. This

* Arş. Gör., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, ibrahim.olgun@erdogan.edu.tr, ibrahimolgun29@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-5526-958X.

Olgun, İ. (Haziran 2021). 6183 Sayılı Kanun Madde 48/A'ya Göre Tecil Edilecek Alacakların Asıllarına Gecikme Zammı Yerine Yİ-ÜFE Aylık Değişim Oranı Uygulanması Avantaj mı? Dezavantaj mı?, *Vergi Raporu*, 261, (94-102).

¹ Bu makale, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı doktora öğrencisi İbrahim Olgun'un, Prof. Dr. Erkan AYDIN danışmanlığında yürüttüğü doktora tezinden üretilmiştir.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 22.04.2021 / M.K.T.: 28.05.2021

bir uygulama haline dönüşmektedir. Mükelleflerin aleyhine oluşan bu durumun nasıl ortaya çıktığının örneklerle açıklandığı makalemizde, enflasyonist ortam sebebiyle dezavantajlı hale gelen bu uygulamadan vergiye uyumlu mükelleflerin olumsuz etkilenmemesi için, Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarına göre hesaplama yapılmasının mükellefler açısından seçimsel bir hale getirilmesi ve mükelleflerin lehlerine olan seçeneği kullanmalarına izin verilmesi önerileri getirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: 6183 sayılı Kanun, Tecil, Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili
JEL Sınıflandırma Kodları: K34, K10, H00

GİRİŞ

Arapça kökenli olan “tecil” kelimesi, erteleme, sonraya bırakma, belli bir vakte erteleme gibi anlamlara gelmektedir¹. Türk vergi hukukundaki kullanımı açısından da benzer bir mana ihtiva eden bu müessese, mevzuatımızda 6183 sayılı Kanun m.48’de düzenlenmektedir². Ayrıca, 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³’la 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁴’a “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” başlığıyla eklenen 48/A maddesi ile vergiye uyumlu mükellefler açısından daha avan-

practice, which has been arranged in favor of the taxpayers, turns into an application against the taxpayers with the emergence of an inflationary environment. In our article, in which we explain with examples how this situation against the taxpayers arises, in order not to adversely affect taxpayers who are disadvantaged due to the inflationary environment, calculations according to the monthly D-PPI change rates are made optional for taxpayers and the taxpayers are allowed to use the option in their favor. recommendations are made.

Keywords: Law No. 6183, Postponement, Postponement of Tax Compliant Taxpayers’ Debts
JEL Classification Codes: K34, K10, H00

tajlı ödeme imkânları sunan tecille ilgili yeni bir madde de vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır.

6183 sayılı Kanun m.48/A’ya göre, “Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczoluşmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş olmak ve aşağıdaki şartları taşımak koşuluyla vadesi bir yılı geçmemiş alacaklar, Maliye Bakanınca 36 ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilir.”

¹ Kubbealtıluğatı Online Sözlüğü. “Tecil”. (http://www.lugatim.com/s/tecil). Erişim Tarihi: 16.02.2021.

² Tecil müessesesi çalışmamızın kapsamını aştığından ayrıntı olarak incelenmeyip sadece ilgili kısımlarına değinilecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz ÖZBALCI. *Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. 2. Baskı. Oluş Yayıncılık. Ankara. 2012. ss.473-494.; Turgut CANDAN. *Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. 4. Baskı. Yetkin Basımevi. Ankara. 2018. ss.241-253.; Mahmut COŞKUN. *Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. 3. Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2016. ss.489-527.; Kazım YILMAZ. *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. 2. Baskı. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul. 2015. ss.487-507.; Gökhan Kürşat YERLİKAYA. *Açıklamalı ve İzahatlı 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi*. 1. Baskı. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul. 2012. ss.320-346.; S. Binnur ÇELİK. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*. 3. Baskı. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul. 2018. ss.17-181.; Elif SONSUZUOĞLU. *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*. 2. Baskı. Türkmen Kitabevi. İstanbul. 2013. ss.74-86.; Duran BÜLBÜL. *Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı Gecikme Faizi Tecil Faizi*. 1. Baskı. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. 2003. ss.191-268.; Mustafa GÜLSEVEN. *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*. 1. Baskı. Seçkin Yayınevi. Ankara. 1999. ss.273-294; Selahattin ÖZMEN. *Amme Alacaklarının Tahsil - Ödeme Kılavuzu*. 1. Baskı. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul. 1996. ss.158-188.

³ Resmi Gazete: 27.05.2017; 30078

⁴ Resmi Gazete: 28.07.1953; 8469

Bu uygulamayla, vergisel yükümlülüklerini süresinde yerine getirmesine rağmen öngörülemeyen nedenlerle son bir yıl içinde borçlarını ödeyemeyen vergi mükelleflerinin, borçlarını daha uygun şartlarda taksitlendirerek, ödeyebilmelerine imkân sağlanması amaçlanmaktadır⁵. Böylece, mükelleflerin ekonomik durumlarını düzeltmelerine imkân verilecek ve bundan sonraki vergi borçlarını ödemede daha duyarlı olmaları sağlanacaktır⁶.

Vergiye uyumlu mükellefler için getirilen bu uygulamayla birlikte yapılandırma kanunlarına olan ihtiyaç azaltılmakta ve mükelleflerin sisteme entegrasyonu sağlanarak olağandışı durumlara uyum sağlamalarına da imkân tanınmaktadır⁷.

6183 sayılı Kanun m.48/A kapsamında getirilen ve m.48'e göre farklılık gösteren bazı uygulamalar mevcuttur⁸. Bunlardan birisi de, kamu alacağının aslına vade tarihinden, tecil başvurusunda bulunma tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için gecikme zammı hesaplanması uygulanmasıdır. M.48 kapsamında yapılan tecil işlemlerinde tecil edilecek toplam borç, alacağın vade tarihinden, tecil başvurusunda bulunma tarihine kadar geçen süre için vergi aslına uygulanan gecikme zammı ile asıl borcun toplanması

sonucu elde edilmektedir. Ardından, elde edilen bu toplam bedel üzerinden tecil ve taksitlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir. Fakat m.48/A kapsamında yapılacak tecil işlemlerinde vergiye uyumlu mükelleflere avantaj sağlamak adına, tecil edilecek toplam borcun hesaplanması sürecinde, alacağın vade tarihinden, tecil başvurusunda bulunma tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için vergi aslına gecikme zammı oranı uygulanması yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının uygulanması 2018/11284 sayılı BKK⁹ ile kararlaştırılmıştır.

Bunun dışında, tecil faizi oranının çok zor durumun derecesine göre indirimli uygulanması, taksit sayısının altmış aya kadar çıkarılabilmesi, teminat şartlarının normal tecildekinden farklı oluşu gibi kolaylıklar getirilmiştir. M.48/A'nın bu gibi kolaylıkları getirmesi nedeniyle madde hükmü kalıcı bir yapılandırma düzenlemesine benzetilmektedir¹⁰.

Makalemizde, m.48/A kapsamında tecil edilen kamu alacaklarının aslına gecikme zammı oranı yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının uygulanması hususu ele alınacaktır. Ayrıca, bu uygulama sonucunda yaşanan sorunlar tespit edilerek, bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

⁵ 7020 sayılı Kanun m.7'nin Gerekçesi. (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkkanunlarno=211000&pkkanunnumarasi=7020>). Erişim Tarihi: 13.04.2021.

⁶ Nazlı Gaye ALPASLAN. "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Yasa Bağlamında: Tecil ve Taksitlendirme Komisyonlarının İşlevi". [Electronic Version] e-Yaklaşım. S.318. Haziran 2019. (<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=33154>). Online Üyelik ile Erişim Tarihi: 04.10.2020.

⁷ Mustafa ÇOLAK. "Vergi Borçlarının Ödenmesinde Yapılandırma Yerine En İyi Alternatif Düzenleme: Kolaylaştırılmış Tecil". Yaklaşım Dergisi. S.322. Ekim 2019. (<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=33429>). Online Üyelik ile Erişim Tarihi: 04.10.2020.

⁸ Ayrıntılı bilgi bkz. Adnan GERÇEK. *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*. 6. Baskı. Ekin Yayınevi. Bursa. 2020. ss.118-120.; Muharrem ÖZDEMİR. *Vergicra*. 2. Baskı. Yıtem Reklam ve Basım Hiz. LTD. ŞTİ. İstanbul. 2019. ss.198-218.; Mustafa DÖNMEZ ve M. Cemal ÖZYARDIMCI. *Açıklamalı – İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Kamusal Hukuk Yayıncılık. Ankara. 2020. ss.287-305.; Muharrem ÖZDEMİR. *Vergide Faiz ve Zam*. Yıtem Reklam ve Basım Hiz. LTD. ŞTİ. İstanbul. 2019. ss.46-73.

⁹ Resmi Gazete: 24.02.2018; 30342

¹⁰ Selami GÜR. "Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48/A Maddesine Göre Tecil ve Taksitlendirilmesi". Yaklaşım Dergisi. S.307. Temmuz 2018. (<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=31186>). Online Üyelik ile Erişim Tarihi: 04.10.2020.

1- MADDE 48/A KAPSAMINDAKİ Yİ-ÜFE UYGULAMASI

6183 sayılı Kanun m.48/A ile Cumhurbaşkanlığı'nı, tecil edilecek alacaklara gecikme zammı yerine TÜİK'in her ay için belirlediği Yİ-ÜFE'nin aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı (Bakanlar Kurulu) kendisine verilen bu yetkiyi 2018/11284 sayılı BKK ile kullanmıştır. Buna göre, m.48/A kapsamında tecil edilecek alacakların asıllarına uygulanması gereken gecikme zamları yerine, alacağın vade tarihinden, tecil başvuru tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak Yİ-ÜFE tutarı hesaplanması kararlaştırılmıştır. 48/A maddesi kapsamında tecil edilecek alacak tutarları, gecikme zammı yerine hesaplanan Yİ-ÜFE tutarı ile diğer alacakların toplanmasıyla bulunmaktadır¹¹.

6183 sayılı Kanun m.48/A ile sadece gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE tutarı hesaplanmasına izin verildiği için, gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE tutarı hesaplanamayacaktır. Gecikme faizleri, tecil edilecek alacak tutarına herhangi bir tutar değişikliği yapılmadan olduğu haliyle dâhil edilecektir.

Yİ-ÜFE tutarının hesaplanmasında, 6183 sayılı Kanun m.51 ve m.53'e göre hesaplanan ge-

cikme zammının hesaplama yöntemi ve hesaplama süreleri değiştirilmeyecek, sadece gecikme zammı oranı yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları kullanılacaktır. Yİ-ÜFE tutarının tecil şartlarına uygun ödenmesi halinde alacağa uygulanan gecikme zammının tahsilinden vazgeçilecektir.

2- YILLAR İTİBARIYLA GECİKME ZAMMI ORANLARI VE Yİ-ÜFE AYLIK DEĞİŞİM ORANLARI

Gecikme zammı oranları ile Yİ-ÜFE aylık değişim oranları arasındaki farkın takip edilebilmesi açısından 2018 Ocak ayı sonrası gecikme zammı oranları ile Yİ-ÜFE aylık değişim oranları tablolar halinde aşağıda verilmektedir. Konunun anlaşılabilmesi açısından bu tarih aralığındaki veriler bizim açımızdan yeterli olacaktır.

Aşağıdaki tablolar incelendiğinde, m.48/A'nın yürürlüğe girdiği 2018 yılına kadar, aralıklı tarihlerde farklılık gösterse de, Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının gecikme zammı oranlarının altında olduğu görülmektedir. Ancak 2020 Ağustos ayı itibarıyla Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının düzenli olarak gecikme zammı oranının üzerinde olduğu dikkat çekmektedir.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Gecikme Zammı Oranları

Kanun, BKK ¹² veya CBK ¹³	Uygulanma Süresi ¹⁴	Aylar İtibarıyla Oranlar %	Yıllık Oran (%)
2010/965 BKK.	19.10.2010 - 04.09.2018	Her ay için %1,4	16,8
62 CBK.	05.09.2018 - 30.06.2019	Her ay için %2	24
1266 CBK.	01.07.2019 - 01.10.2019	Her ay için %2,5	30
1592 CBK.	02.10.2019 - 29.12.2019	Her ay için %2	24
1947 CBK.	30.12.2019 tarihinden itibaren	Her ay için %1,6	19,2

Kaynak: Çeşitli tarihlerdeki Resmi Gazete'lerden faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

¹¹ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1. s.73. (<https://www.gib.gov.tr>). 01.04.2021.

¹² Bakanlar Kurulu Kararı

¹³ Cumhurbaşkanlığı Kararı

¹⁴ Gecikme zammı oranlarının uygulanma sürelerinin tespitinde kararların Resmi Gazete'de yayımlandıkları tarih değil, yürürlüğe girdikleri tarih temel alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 2: Fiyat Endeksi (Üretici Fiyatları) (2003=100)

Tarih	Aylık Değişim	Yıllık Değişim
2021		
Ocak	2,66	26,16
Şubat	1,22	27,09
Mart	4,13	31,20
2020		
Ocak	1,84	8,84
Şubat	0,48	9,26
Mart	0,87	8,50
Nisan	1,28	6,71
Mayıs	1,54	5,53
Haziran	0,69	6,17
Temmuz	1,02	8,33
Ağustos	2,35	11,53
Eylül	2,65	14,33
Ekim	3,55	18,20
Kasım	4,08	23,11
Aralık	2,36	25,15
2019		
Ocak	0,45	32,93
Şubat	0,09	29,59
Mart	1,58	29,64
Nisan	2,98	30,12
Mayıs	2,67	28,71
Haziran	0,09	25,04
Temmuz	-0,99	21,66
Ağustos	-0,59	13,45
Eylül	0,13	2,45
Ekim	0,17	1,70
Kasım	-0,08	4,26
Aralık	0,69	7,36
2018		
Ocak	0,99	12,14
Şubat	2,68	13,71
Mart	1,54	14,28
Nisan	2,60	16,37
Mayıs	3,79	20,16
Haziran	3,03	23,71
Temmuz	1,77	25,00
Ağustos	6,60	32,13
Eylül	10,88	46,15
Ekim	0,91	45,01
Kasım	-2,53	38,54
Aralık	-2,22	33,64

Kaynak: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB). “Fiyat Endeksi (Üretici Fiyatları) (2003=100)”. (<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Enflasyon+Verileri/Uretici+Fiyatları>). Erişim Tarihi:15.04.2021.

3- Yİ-ÜFE UYGULAMASININ MÜKELLEFLER AÇISINDAN AVANTAJLARI

Bu uygulama vergiye uyumlu kamu borçluları açısından 6183 sayılı Kanun m.48'deki tecil uygulamasına göre bir avantaj sağlamaktadır. Çünkü hesaplanan Yİ-ÜFE tutarı çoğunlukla gecikme zammı oranlarına göre hesaplanan tutardan az olmaktadır. Nitekim m.48/A'nın çıkartılma amacıyla da gayet uyumlu olan bu imkân, mükelleflerin hesaplanacak gecikme zammı tutarına göre daha az bir miktarda ödeme yapmalarına ve böylece bozulan durumlarını hızlı bir şekilde toparlamalarına yardımcı olmaktadır. Gecikme zammı oranı Yİ-ÜFE aylık değişim oranına göre düşük olduğu sürece bu avantaj devam etmektedir.

Örnek: Mükellef (A), 6183 sayılı Kanunun 48/A maddesine göre 31.03.2019 tarihinde 31.01.2019 vadeli 500.000 TL gelir (stopaj) vergisinin tecilini talep etmiştir.

İlgili aylarda gecikme zammı oranı aylık %2 olduğuna göre, bu durumda, söz konusu alacak için tecil başvuru tarihine kadar $\%2 \times 2(\text{ay}) \times 500.000 = 20.000$ TL gecikme zammı hesaplanacaktır.

M.48/A kapsamındaki tecil talebinin uygun bulunması halinde gecikme zammı yerine;

- 01.02.2019-28.02.2019 dönemine Şubat 2019 ayına ilişkin,
- 01.03.2019-31.03.2019 dönemine Mart 2019 ayına ilişkin,

açıklanmış olan Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak Yİ-ÜFE tutarı hesaplanacaktır.

Örnek olaydaki Yİ-ÜFE aylık değişim oranı Şubat ayı için %0.9, Mart ayı içinse %1.58'dir. Buna göre;

- Şubat ayı için: $500.000 \times \%0.9 = 4.500$ TL
 - Mart ayı için: $500.000 \times \%1.58 = 7.900$ TL
- toplam $(4500+7900=)$ 12.400 TL Yİ-ÜFE tuta-

rı hesaplanacaktır. Mükellef borçlarını m.48/A'ya göre tecil ettirmenin avantajını 7.600 TL daha az ödeyerek yaşamaktadır.

Örnekte de görüldüğü üzere, gecikme zammı oranının Yİ-ÜFE aylık değişim oranına göre yüksek olduğu dönemlerde, gecikme zammı tutarı yerine Yİ-ÜFE tutarının hesaplanması mükelleflerin lehine bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

4- ENFLASYONİST ORTAMIN Yİ-ÜFE UYGULAMASINA ETKİSİ

Bahse konu M.48/A'nın taslak aşamasından kanunlaştırılmasına kadar geçen süredeki Yİ-ÜFE aylık değişim oranları incelendiğinde, Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının çoğunlukla gecikme zammı oranlarının altında olduğu görülmektedir¹⁵. Kanun koyucu da elindeki bu verilere istinaden kanunun yürürlüğe konulmasında iyi niyetle hareket etmiş ve vergiye uyumlu mükelleflere avantaj sağlamak amacıyla bu uygulamaya ilişkin yetki devrini hayata geçirmiştir. Ancak 2018 sonrası başlayan enflasyonist dönemle birlikte Yİ-ÜFE aylık değişim oranları aralıklarla da olsa gecikme zammı oranlarının üzerine çıkmıştır. Geçici olan bu durumlar 2020 Ağustos ayına kadar devam etmiştir.

2020 Ağustos ayı ve sonrası Yİ-ÜFE aylık değişim oranları incelendiğinde ise, Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının düzenli olarak gecikme zammı oranının üzerinde seyrettiği görülmektedir. Bu da, iyi niyetle getirilmiş olan bu uygulamanın mükelleflerin aleyhine bir uygulamaya dönüşmesine sebep olmaktadır. Bu durumu yukarıdaki örneğimizin tarih aralıklarını değiştirerek izah etmeye çalışalım.

Örnek: Mükellef (A), 6183 sayılı Kanunun 48/A maddesine göre 30.11.2020 tarihinde 30.09.2020 vadeli 500.000 TL gelir (stopaj) vergisinin tecilini talep etmiştir.

¹⁵ TCMB. "Fiyat Endeksi (Üretici Fiyatları) (2003=100)".

İlgili aylarda gecikme zammı oranı aylık %1,6 olduğuna göre, bu durumda, söz konusu alacak için tecil başvuru tarihine kadar $1,6 \times 2(\text{ay}) \times 500.000 = 16.000$ TL gecikme zammı hesaplanacaktır.

M.48/A kapsamındaki tecil talebinin uygun bulunması halinde gecikme zammı yerine;

- 01.10.2020-31.10.2020 dönemine Ekim 2020 ayına ilişkin,
- 01.11.2020-30.11.2020 dönemine Kasım 2020 ayına ilişkin,

açıklanmış olan Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak Yİ-ÜFE tutarı hesaplanacaktır.

Örnek olaydaki Yİ-ÜFE aylık değişim oranı Ekim ayı için %4,08, Kasım ayı içinse %3,55'tir. Buna göre;

- Ekim ayı için: $500.000 \times \%4,08 = 20.400$ TL
 - Kasım ayı için: $500.000 \times \%3,55 = 17.750$ TL
- toplam $(20.400 + 17.750 =) 38.150$ TL Yİ-ÜFE tutarı hesaplanacaktır. Bu durumda mükellef avantaj sağlamak yerine, tersine $(38.150 - 16.000 =) 22.150$ TL daha fazla ödeme yapmak durumunda kalmaktadır.

Mükellefin lehine olması amacıyla getirilen Yİ-ÜFE tutarı uygulaması, enflasyonist ortamın varlığıyla birlikte, vergiye uyumlu mükellefler için bir avantaj olmaktan çıkıp mükelleflerin aleyhine olan bir uygulamaya dönüşmektedir. Bu durum örneğimizde de açıkça görülmektedir.

SONUÇ

6183 sayılı Kanun m.48 kapsamında tecil edilecek toplam borcun hesaplanmasında, alacağın vade tarihinden, tecil başvurusunda bulunma tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için vergi aslına gecikme zammı oranı uygulanmaktadır. M.48/A kapsamında tecil edilecek toplam borcun hesaplanmasında ise, vergiye uyumlu mükellefler için alacağın vade tarihinden, tecil başvurusunda bulunma tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için vergi aslına gecikme zammı oranı yerine, Yİ-ÜFE aylık değişim oranları uygulan-

maktadır. M.48'deki tecil edilecek toplam borcun hesaplanması yöntemi, m.48/A kapsamında yapılacak tecil işlemlerinde vergiye uyumlu mükelleflere avantaj sağlamak adına farklılaştırılmıştır.

Vergiye uyumlu mükellef için daha fazla vergi avantajı sağlamak amacıyla getirilen m.48/A kapsamındaki Yİ-ÜFE tutarı uygulaması yukarıdaki örneklerde de gösterildiği üzere, enflasyonist ortamın varlığıyla birlikte mükelleflerin aleyhine bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ise m.48/A'nın çıkarılma amacıyla alenen ters düşmektedir.

Kanaatimizce, enflasyonist ortam sebebiyle dezavantajlı hale gelen bu uygulamadan vergiye uyumlu mükelleflerin olumsuz etkilenmemesi için, Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarına göre hesaplama yapılması mükellefler açısından seçimlik bir hale getirilmeli ve mükelleflerin lehlerine olan seçeneği kullanmalarına izin verilmelidir. Böylece, vergiye uyumlu mükellefler oransal olarak gecikme zammının düşük olduğu dönemlerde gecikme zammı oranına göre, Yİ-ÜFE aylık değişim oranının düşük olması halinde ise Yİ-ÜFE'ye göre hesaplama yapabilecektir. Bu yeniliğin getirilmesiyle birlikte, vergiye uyumlu mükellefler açısından avantaj sağlamak için getirilen bu uygulama amacına daha iyi bir şekilde hizmet etmeye devam edecektir.

Enflasyonist ortamın varlığıyla birlikte ortaya çıkan bu olumsuz durum, aynı zamanda mükellefler açısından geleceğin planlaması ve öngörülmesi noktasında da sorun oluşturmaktadır. Önerilen değişikliğin yapılması, aynı zamanda mükellefler bakımından öngörülebilirliği artıracağından, belirlilik ilkesi açısından da uygun bir adım olacaktır.

KAYNAKÇA

- ALPASLAN, N. G. (2019). "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Yasa Bağlamında: Tecil ve Taksitlendirme Komisyonlarının İşlevi". [Electronic Versi-

- on] e-Yaklaşım. S.318. (<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=33154>). Online Üyelik ile Erişim Tarihi: 04 Ekim 2020.
- BÜLBÜL, D. (2003). *Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı Gecikme Faizi Tecil Faizi*. 1. Baskı. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
 - CANDAN, T. (2018). *Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. 4. Baskı. Yetkin Basımevi. Ankara.
 - COŞKUN, M. (2016). *Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. 3. Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
 - ÇELİK, S. B. (2018). *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*. 3. Baskı. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul.
 - ÇOLAK, M. (2019). “*Vergi Borçlarının Ödenmesinde Yapılandırma Yerine En İyi Alternatif Düzenleme: Kolaylaştırılmış Tecil*”. Yaklaşım Dergisi. S.322. (<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=33429>). Online Üyelik ile Erişim Tarihi: 04 Ekim 2020.
 - DÖNMEZ, M. ve ÖZYARDIMCI, M. C. (2020). *Açıklamalı – İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Kamusal Hukuk Yayıncılık. Ankara.
 - GERÇEK, A. (2020). *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*. 6. Baskı. Ekin Yayınevi. Bursa.
 - GÜLSEVEN, M. (1999). *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*. 1. Baskı. Seçkin Yayınevi. Ankara.
 - GÜR, S. (2018). “*Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48/A Maddesine Göre Tecil ve Taksitlendirilmesi*”. Yaklaşım Dergisi. S.307. (<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=31186>). Online Üyelik ile Erişim Tarihi: 04 Ekim 2020.
 - ÖZBALCI, Y. (2012). *Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. 2. Baskı. Oluş Yayıncılık. Ankara.
 - ÖZDEMİR, M. (2019). *Vergicra*. 2. Baskı. Yılmaz Reklam ve Basım Hiz. LTD. ŞTİ. İstanbul.
 - ÖZDEMİR, M. (2019). *Vergide Faiz ve Zam*. Yılmaz Reklam ve Basım Hiz. LTD. ŞTİ. İstanbul.
 - ÖZMEN, S. (1996). *Amme Alacaklarının Tahsil - Ödeme Kılavuzu*. 1. Baskı. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul.
 - SONSUZOĞLU, E. (2013). *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*. 2. Baskı. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
 - YERLİKAYA, G. K. (2012). *Açıklamalı ve İzahatlı 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi*. 1. Baskı. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul.
 - YILMAZ, K. (2015). *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. 2. Baskı. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul.
 - Kubbealtılugatı Online Sözlüğü. “*Tecil*”. (<http://www.lugatim.com/s/tecil>). Erişim Tarihi: 16 Şubat 2021.
 - 2008/11284 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. (<https://www.gib.gov.tr>). Erişim Tarihi: 01 Nisan 2021.
 - 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Erişim Tarihi: 01 Nisan 2021.
 - 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (<https://www.resmigazete.gov.tr>). Erişim Tarihi: 01 Nisan 2021.
 - 7020 sayılı Kanun m.7’nin Gereğesi. (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkunlarno=211000&p>

kanunnumarasi=7020). Erişim Tarihi: 13 Nisan 2021.

- Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1. (<https://www.gib.gov.tr>). Erişim Tarihi: 01 Nisan 2021.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası. “*Fiyat Endeksi (Üretici Fiyatları) (2003=100)*”. (<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Enflasyon+Verileri/Uretici+Fiyatları>). Erişim Tarihi:15 Nisan 2021.