

VERGİ ERTELEMESİNİN AYRIMI VE GERÇEKLEŞTİRİLME ŞEKİLLERİNE TEORİK BİR YAKLAŞIM

T.Murat ÖZDEN*

Özet

Günümüzde, birbirlerinden farklı yoğunlukta da olsa tüm vergi sistemlerinde, vergileme alanında getirilen muafiyet, istisna, indirim, erteleme vb. vergi ayrıcalıkları, mali, ekonomik, sosyal, teknik, politik amaçların gerçekleştirilmesinde birer mali yönlendirme aracı olarak kullanılmaktadır. Bu makalede vergi ayrıcalıkları içerisinde yer alan vergi erteleme uygulamalarının çeşitleri ve gerçekleştirilme şekilleri, yapılacak uygulamaların etkinliğinin artırılmasına yardımcı olması amacıyla, teorik olarak kurgulanmaya çalışılmıştır.

A THEORETICAL APPROACH TO CLASSIFICATION AND REALIZATION METHODS OF TAX POSTPONEMENT

Abstract

Nowadays, all tax system use tax concessions (i.e. tax exemption, allowances, tax postponement) for fiscal guide instrument with dissimilar importance to achieve fiscal, economic, social, technical and political goals. In this article the tax postponement application, which is a kind of tax concession, was examined to assistance of rising of efficiency.

I.VERGİ ERTELEMESİNİN AYRIMI

Gerek Türk vergi sisteminde yer alan uygulamalardan gerekse teorik kurgulamalardan yola çıkarak vergi erteleme aşaması, yasa koyucu tarafından hedeflenip hedeflenmediği gibi kriterlerine göre yapmak mümkündür.

A.VERGİ ERTELEMESİNİN AMAÇLARINA GÖRE AYRIMI

Vergi erteleme uygulamalarına, genel olarak ülke özel olarak da mükellef koşullarının gerektirdiği sonuçları elde etmek amacıyla başvurulmaktadır. Bu nedenle vergi erteleme uygulamaları amaçlarına göre; mali amaçlı, ekonomik amaçlı, teknik amaçlı, sosyal amaçlı vb. şekillerde sınıflandırılabilir.

1.Mali Amaçlı Vergi Erteleme

Vergilemenin klasik amacı, gereksinim duyulan bütçe denkleminin sağlanması diğer bir deyişle kamu giderlerinin finansmanının gerçekleştirilmesi için gelir elde

* Doç.Dr.Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi İşletme Eğitimi Bölümü, Mali Hukuk Eğitimi Anabilim Dalı

edilmesidir (Standfort, 1978:80). Vergi ertelemeesi esas itibariyle kamu alacağının tahsilini kolaylaştırmak amacına yöneliktir (Şeker, 1987: 41). Vergileme sürecinin, sadece içinde bulunulan bütçe döneminde denkleğin sağlanmasına yönelik değil, gelecek dönemlerde gereksinim duyulacak vergi gelirinin toplanabilirliğini de sağlayacak bir yapıda olması özellikle kamu hizmetlerinin sürekliliğinin temini açısından önem taşımaktadır.

Vergi ertelemeesi mekanizması verginin kaynağının kurutulmaması ve bu yolla gelecekte elde edilecek gelirlerin tehlikeye düşürülmemesi amacıyla kullanılabilir. Verginin normal zamanında tahsil edilmesi bazı durumlarda mükelleflerin zor duruma düşmesi suretiyle vergi kaynağının tasfiyesine ve dolayısıyla milli gelirdeki artışın zorlaşmasına neden olabilir (Şimşek, 1990: 309). Bu durum vergi konusunun kuruması ve dolayısıyla gelecekte toplanacak verginin azalması sorunu gündeme getirecektir. Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde, mükelleflerin uyguladıkları işletme politikalarındaki hatalar, ülkenin ekonomik yapısındaki ani değişiklikler vb. nedenlerle verginin normal vadesinde ödenmesi verginin kaynağını oluşturan işin terkedilmesi sonucunu doğurabilir. Bu durumda verginin normal vadesinde tahsilinden vazgeçilerek mükellefe yeni bir süre verilmesi, işin tasfiyesine engel olmak suretiyle gelecekte devletin elde edeceği vergi gelirlerinin azalmamasını sağlayacaktır.

2.Ekonomik Amaçlı Vergi Ertelemeesi

Vergi devletlerin uyguladığı ekonomik ve mali politikaların önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi politikaları ile desteklenmeyen para ve harcama politikaları istenilen sonuçları veremeyebilmektedir. Bu nedenle uygulamada verginin enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, ihracatın geliştirilmesinde ya da ithalatın kısıtlanmasında, bazı stratejik sektörlerin teşvikinde, bölgesel kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir (Kırbaş, 1991: 4).

Vergi ertelemeesi mekanizması, verginin normal vadesinde tahsilinden vazgeçilmesi sonucunu doğuran yapıyla önemli bir mali teşvik aracıdır. Verginin normal vadesinde tahsilinden vazgeçilmesi, özellikle enflasyonun ve dolayısıyla kredi maliyetlerinin yüksek olduğu zamanlarda, yatırımcı ve ihracatçıların kararlarına faizsiz ya da ucuz maliyetli kredi kullanma olanağı tanımış gibi bir etki yapmaktadır. Vergi ertelemeesi mekanizmasının bu özelliğinden yararlanarak yatırım konusunun, yerinin ve miktarının ekonominin gereklerine göre yönlendirilmesi mümkündür.

Öteyandan vergi ertelemeesi uygulamalarının teknik yapılarında gerçekleştirilecek düzenlemelerle vergilemeden beklenen ektrafiskal fonksiyonların gerçekleştirilmesi sağlanabilir. Örneğin, vergi ertelemeesinin belli büyüklükteki yatırımlara uygulanması yönünde yapılacak bir tercih yatırımların belirli büyüklüklerde yapılması sonucunu doğurabileceği gibi, belli sektörlerde, belli yörelere, belli şirket tiplerine yönlendirilmesi durumunda sektörel, yöresel, şirketsel bazda istenen hedeflerin gerçekleştirilmesi sonucunu da doğurabilir.

Vergi ertelemeesi, araştırma, geliştirme harcamalarında bulunmak suretiyle yeni teknoloji geliştiren, istihdam olanaklarını artıran vb. mükellefleri özendiriminin bir aracı olabileceği gibi ekonomideki dengeli bozucu baskılarla mücadelede üretimin yapısında yönlendirici etkiler yaratılması gibi önemli ekonomik amaçlar güdülebilir.

3.Teknik Amaçlı Vergi Ertelemeesi

Vergi ertelemeesi mekanizmasına teknik amaçlarla da başvurulabilmektedir. Vergileme tekniğinden kaynaklanan bu amaç özellikle vergi-istisnası uygulamalarında gündeme gelmektedir. Vergi istisnası uygulamasının belli bir süre içinde gerçekleşecek bir şarta bağlanması durumunda, şartın gerçekleşmeme olasılığı göz önüne alınıp, sonradan terkin edilmek üzere verginin tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenmesi yoluna gidilebilmektedir. Böylece vergileme tekniği araçlarının etkin bir şekilde hayata geçirilmesi mümkün olabilmektedir.

Öteyandan vergi ertelemeesi yoluyla belli şirket tiplerinin kurulmasının özendirilmesi, idari ve mali açıdan daha etkin muhasebe sistemlerinin yaygınlaşmasını sağlamak suretiyle mali denetimin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi sonucunu da doğurabilir.

4.Sosyal Amaçlı Vergi Ertelemeesi

Kamu gelirleri içinde önemli bir yer tutan vergilerin çeşitli nedenlerle tahsil edilememesi, izlenen para ve maliye politikası amaçlarının gerçekleşmesini, kalkınma planı hedeflerine ulaşılmasını ve kalkınma çabalarını engeller. Bu durum, sosyal adaleti ve gelir dağılımını olumsuz yönde bozar. Kamu alacağının faiz alınarak ertelenmesi yukarıda sayılan amaçların gerçekleşmesini engelleyecek etkileri asgariye indirebileceği gibi, bir yandan da kamu borçlusu daha iyi koşullarda çalışma olanağını elde etmektedir (Şeker, 1987: 40).

Öte yandan mükelleflerin ağır hastalık, tutukluluk, doğal afetler gibi olağan üstü koşullarla karşılaşmaları durumunda vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerinin beklenemeyeceği düşüncesiyle kendilerine gerek şekli gerekse mali yükümlülüklerini yerine getirme konusunda ek süreler verilmesi suretiyle verginin normal vadesinde tahsilinden vazgeçilmesi vergi ertelemeesi mekanizmasının sosyal amaçlarla kullanımının tipik bir örneğini oluşturmaktadır. Sosyal amaçların gerçekleştirilmesine yönelik bir diğer vergi ertelemeesi uygulaması da mükelleflerin yakınlarının ölmesi durumunda insani duygularla mükellefe yükümlülüklerini yerine getirme konusunda yeni süre verilmesidir.

Mükellefe idare arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların adli makamlara intikal etmesi durumunda veya vergi matrahının belirlenmesi sırasında matraha dahil edilecek kalemlerden bazılarında bir ihtilaf olması gibi durumlarda adaletin sağlanması için de verginin ertelenmesi yoluna gidilebilir. Tüm bu durumlarda vergi ertelemeesi uygulamasının sosyal amacı ön plana çıkmaktadır.

B.VERGİ ERTELEMESİNİN KAPSAMINA GÖRE AYIRIMI

Vergi ertelemeesi uygulamasından elde edilmesi beklenen sonuçların niteliğine bağlı olarak vergi ertelemeesinin kapsamı çeşitli şekillerde düzenlenebilir.

1.Mutlak, Tam Veya Kısmi Olması Açısından

Vergi ertelemeesi uygulamaları, konu ve kişi açısından belli sınırlamalar getirip getirmemesine göre mutlak, tam veya kısmi vergi ertelemeesi olarak sınıflandırılabilir.

Mutlak vergi erteleme, vergi erteleme uygulamasının konu ve kişi açısından sınırlanmadığı erteleme uygulamalarına denir. Bu tip vergi ertelemelerinde vergi, bir bütün olarak bütün yükümlülükler açısından ertelenmektedir. Özellikle ekonomik ve sosyal bunalım dönemlerinde ve köklü siyasal rejim değişikliklerinde başvurulabilecek bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öte yandan, sınırlayıcı koşullar getirmeksizin verginin ertelenmesi tam vergi erteleme olarak, konuya ve yükümlüye yönelik sınırlamalar getirilerek verginin ertelenmesi ise kısmi vergi erteleme olarak isimlendirilebilir. Söz konusu sınırlamalar vergi ertelemeinden yararlanmak için getirilebilecek olan şartlarla karıştırılmamalıdır. Kısmi vergi ertelemelerinde getirilebilecek olan sınırlamalar ertelenecek verginin çeşidi, miktarı gibi doğrudan ertelemenin kapsamı ile ilgilidir.

2. Şartlı veya Şartsız Olması Açısından

Vergi erteleme uygulamaları ertelemeyen yararlanacak kişilere belli bir yükümlülük yükleyip yüklememesi açısından şartlı veya şartsız vergi erteleme uygulamaları olarak ikiye ayrılabilir.

Vergi erteleme uygulaması, ertelemeyen yararlanılması için hiç bir yükümlülük yüklenmemesi durumunda şartsız vergi erteleme, ertelemeyen yararlanılması için belli davranışlarda bulunulması ya da bulunulmaması zorunlu tutulmuşsa şartlı vergi erteleme şeklinde düzenlenmiş demektir.

Söz konusu şartların bir kısmı uygulamadan yararlanılması hakkının elde edilmesine yönelikken diğer bir kısmı da uygulamadan yararlanma hakkının kaybedilmesine yönelik olabilir. Mükellefin zor durum içinde olması, belli konularda belli yerlerde belli bir süredir yatırım yapıyor olması gibi şartlar vergi ertelemeinden yararlanma hakkının elde edilmesi için getirilebilecek şartlara örnek oluştururken, yatırımların belli sürelerde tamamlanmaması, erteleme faizlerinin zamanında ödenmemesi gibi kazanılmış olan vergi erteleme hakkının kaybedilmesine yönelik şartlar da olabilir. Öte yandan her iki tip şartın da maddi bir nitelik taşıması mümkünken, belli bir süre içinde beyanname verilmesi, başvurulması gibi şekli bir nitelik taşıması da olasıdır.

3. Belli Süreli veya Belirsiz Süreli Olması Açısından

Vergi erteleme uygulamalarının belirli veya belirsiz süreli olarak düzenlenmesi mümkündür. Verginin tahsil zamanının belirsiz bir zamana ertelenmesi genellikle şartlı vergi erteleme uygulamalarında karşımıza çıkmaktadır. Şartların gerçekleşme zamanındaki belirsizlik ertelemeyi de belirsiz bir süreye yaymaktadır. Belirli süreli vergi ertelemelerinde ise verginin tahsil zamanı belirlenmiş bir vadeye ertelenmektedir ve genellikle teşvik niteliğini taşıyan uygulamalarda yaygın bir şekilde yararlanılabilecek bir teknik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi erteleme uygulamalarının teknik yapıları düzenlenirken uygulamanın amaçları ile mali, ekonomik, sosyal, teknik vb. sonuçları arasında optimal bir dengenin bulunması ertelemeye etkinliğin sağlanması açısından önem taşımaktadır. Gerek

uygulamanın kapsamı ve uygulamadaki şartlar gerekse de uygulama süresi belirlenirken kaynak kullanımında etkisizliğe yol açmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalıdır.

C. VERGİ ERTELEMESİNE YETKİLİ ORGANA GÖRE AYRIMI

Vergi erteleme uygulamalarını vergi erteleme yetkili organa göre sınıflandırmak da mümkündür. Kimi zaman idari bir tasarrufla kimi zaman yargı tasarrufu ile kimi zamansa yasalarda yer alan düzenlemeler sonucu otomatik olarak verginin ertelenmesi gerçekleşebilmektedir. Söz konusu çeşitlilik, vergi erteleme mekanizmasının çok farklı amaçlarla kullanılan bir vergileme tekniği aracı olmasından kaynaklanmaktadır.

1. İdarece Verginin Ertelenmesi

İdarece verginin ertelenmesi ferdî olarak mükelleflerin ekonomik, sosyal vb. durumları dikkate alınarak kanunun verdiği yetkiler içerisinde vergi ertelenmesi durumunda karşımıza çıkmaktadır.

İdarenin vergi erteleme konusunda takdir yetkisinin çerçevesi yasalarla çizilmektedir. İdarenin takdir yetkisinin sonsuz olması ya da çok geniş veya muğlak olması durumunda vergi adaletinde sorunlarla karşılaşılması kaçınılmaz olacaktır.

İktidarda kalma sürelerini maksimize etmek isteyenler için hükümetlerin politik amaçlarla bu yetkiyi kötüye kullanma olasılıkları her zaman için vardır. Bu nedenle idarenin, vergi erteleme konusundaki takdir yetkisinin sınırları yasalarda iyi bir şekilde çizilmelidir.

2. Yargı Organlarıncaya Verginin Ertelenmesi

Mükelleflerle vergi idaresi arasında vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmesi durumunda kimi zaman verginin ertelenmesi sonucu doğabilmektedir.

Yargı organları çeşitli nedenlerle idarenin vergilemeye ilişkin herhangi bir icraatının durdurulması ya da ertelenmesine karar verebilmektedir. Bu durumda verginin vadesi de etkilenmektedir. Söz konusu uygulama mükelleflerin haksızlıklarıyla karşılaşmasını engellemesi açısından önemlidir. Mükellefle idare arasında çıkan uyuşmazlığın çözümünde etkin bir rol üstlenen yargı organı icraatın durdurulması ya da ertelenmesi kararları ile uyuşmazlığın çözümü sürecinde mükelleflerin zarar görmelerini engellemede de önemli bir fonksiyon üstlenmektedir.

3. Otomatik Olarak Gerçekleşen Vergi Ertelenmesi

Vergi erteleme uygulamasının yasalarda yer alan düzenlemeler sonucu otomatik olarak gerçekleştirilmesi de mümkündür. Böylesi bir uygulama özellikle idarenin takdir yetkisini ortadan kaldırmaktadır.

Mükelleflerin kişisel durumlarının dikkate alınabilmesine ve dolayısıyla bir anlamda verginin subjektif niteliğinin ön plana çıkarılabilmesine imkan vermesi açısından idarenin takdir yetkisinin olması önemli bir fonksiyon görebilmesine karşın,

daha önce belirtildiği gibi, politik uygulamaların doğurabileceği sorunları da gündeme getirebilmektedir.

Bu nedenle özellikle ekonomik özendirme amacını taşıyan uygulamalarda mükellefler arasında rekabet eşitsizliği yaratacak politik uygulamaların gündeme gelmesini engellemek için vergi ertelenmesinin teknik yapısı düzenlenirken ertelenmenin belli koşulların yerine gelmesi durumunda otomatik olarak, diğer bir deyimle hiçbir organın kararı gerekmeksizin gerçekleştirilebilmesine olanak sağlanması vergide adaletin sağlanmasına katkıda bulunabilecek bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

D.VERGİ ERTELEMESİNİN OLUŞTUĞU VERGİLENDİRME AŞAMASINA GÖRE AYRIMI

Vergi ertelenmesinin oluştuğu vergilendirme aşamasına göre ayrımının yapılması vergi ertelenmesiyle gerçekleştirilmek istenen hedeflere daha optimal bir şekilde ulaşılması yollarının araştırılmasında önemli olabilecek bakış açıları getirebilir. Genel olarak verginin ertelenmesi, verginin tahsili aşamasında gerçekleştirilmekle birlikte verginin tarhi aşamasında da verginin ertelenmesi mümkündür.

1.Verginin Tahakkuku Sürecinde Vergi Ertelemesi

Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır (Kırbaş, 1994: 92). Ancak bu vergi borcunun ödenebilmesi için öncelikle hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan vergi borcunun bir kısmının hesaplama aşamasında ertelenmesi mümkündür. Bu tip uygulamaya genellikle teknik nedenlerle başvurulmaktadır.

Vergi alınmaması yoluyla mükellefi belli bir davranışta bulunmaya yönlendirmek amacıyla güden teşvik uygulamalarında, mükelleften beklenen davranışın hayata geçeceği ana kadar söz konusu verginin ertelenmesi ve teşvik uygulaması hayata geçtikten sonra ertelenen verginin terkin edilmesi bu uygulamanın tipik örneğini oluşturmaktadır. Bu durumda vergi ertelenmesi vergi teşvik uygulamalarının hayata geçirilmesinde kullanılan bir vergileme tekniği aracı olarak fonksiyon görmektedir. Eğer mükellef kendisinden beklenen davranışı göstermezse ertelenen verginin belli bir faizle birlikte tahsil edilmesi yoluna gidilmesi suretiyle vergi teşvik sisteminin oluşturabileceği mali zararlara karşı bir güvenlik önlemi olarak da kullanılması mümkündür.

2.Verginin Tahsili Aşamasında Vergi Ertelemesi

Somat, subjektif bir vergilendirme işlemi vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1992: 109). Bu aşamada genellikle vergi idaresince verginin ertelenmesi yoluna gidilebilmektedir.

Mükelleflerin vergiyi zamanında ödemesinin iktisadi yaşamdan çekilmeleri tehlikesini doğurması durumunda verginin tahsil zamanının belli bir faiz karşılığında ertelenmesi, verginin tahsil aşamasında ertelenmesine en sık rastlanılan örneği oluşturmaktadır. Böylece mükellef, içinde bulunduğu zor durumdan çıkmak için bir süreye kavuşmuş olmaktadır.

Tahsil aşamasında verginin ertelenmesi genellikle idari kararlarla gerçekleştirilmekte olup idare bu konuda sınırsız bir takdir yetkisine sahip olmamakta, çerçevesi kanunlarla çizilmiş bir takdir yetkisi içinde hareket edebilmektedir.

E.VERGİ ERTELEMESİNİN YASA KOYUCU TARAFINDAN HEDEFLENİP HEDEFLENMEMESİNE GÖRE AYRIMI

Vergi ertelenmesi, yasa koyucunun yasalarda yaptığı düzenlemelerin amacına uygun bir şekilde ortaya çıkabileceği gibi uygulamadan da kaynaklanabilir.

1.Kanuni Vergi Ertelemesi

Kanuni vergi ertelenmesi, vergi ile ilgili yasal düzenlemeler yasa koyucu tarafından yapılırken hedeflenen vergi ertelenmesi uygulamalarıdır. Söz konusu yasal düzenlemeler mali, ekonomik, teknik vb. amaçların gerçekleştirilmesi için yasa koyucu tarafından tasarlanıp formüle edilmektedir.

Kanuni vergi ertelenmesi, kimi zaman yasa koyucu tarafından kanunda düzenlenen koşulların gerçekleşmesi durumunda otomatik olarak hayata geçebilecek şekilde kimi zamansa idari bir işlemin yapılmasını gerekli kılacak şekilde düzenlenebilir. Her iki durumda da dikkatli ve titiz davranılması, mükellefler arasında adaletsizliklere neden olunmaması ve uygulamadan beklenen sonuçların elde edilebilmesi için zorunludur.

2.Fiili Vergi Ertelemesi

Fiili vergi ertelenmesi vergi yasalarında yer alan düzenlemelerden amaçları dışında yararlanılması suretiyle ya da bazı düzenlemelerin dolaylı olarak verginin ertelenmesi sonucunu doğurması yoluyla verginin, yasa koyucu tarafından amaçlanmamış olmasına karşın ertelenmesidir.

Fiili vergi ertelenmesi özellikle vergi yasalarında yer alan kimi hükümlerin amaçları dışında kullanılması suretiyle gerçekleştiriliyorsa, mali açıdan istenmeyen sonuçların doğmasına yol açabileceği gibi mükellefler arasında rekabet eşitsizliği yaratarak adaletsiz sonuçların meydana gelmesine de neden olabilir.

II.VERGİ ERTELEMESİNİN GERÇEKLEŞTİRİLME ŞEKİLLERİ

Vergi ertelenmesinin gerçekleştirilmesi doğrudan verginin tahsilinin ertelenmesi şeklinde olabileceği gibi dolaylı olarak verginin tahsilinin ertelenmesi şeklinde de olabilir.

A.DOĞRUDAN VERGİNİN TAHSİLİNİN ERTELENMESİ

Doğrudan verginin tahsilinin ertelenmesi tarh ve tahakkuk etmiş olan, diğer bir deyimle vadesi gelmiş ya da belirlenmiş olan verginin tahsil zamanının belli veya belirsiz bir süre için ertelenmesi şeklinde tahsil aşamasında gerçekleştirileceği gibi tarh aşamasında verginin hesaplanması sırasında, diğer deyimle vadesi gelmeden, hesaplanan verginin hepsinin veya bir kısmının belli veya belirsiz bir süre ertelenmesi

şeklinde de olabilir. Her iki durumda da ön plana çıkan özellik başka herhangi bir dolaylı yol kullanılmadan doğrudan miktarı belli olan bir verginin ertelenmesidir. Söz konusu ertelemeyi idare yapabileceği gibi yargı organı da gerçekleştirebilir.

B.DOLAYLI OLARAK VERGİNİN TAHSİLİNİN ERTELENMESİ

Dolaylı olarak verginin tahsilinin ertelenmesi durumunda da tıpkı doğrudan verginin ertelenmesinde olduğu gibi yasa koyucu verginin tahsilinin ertelenmesini hedeflemekte en azından böylesi bir sonucun doğabileceğini başlangıçta kabul etmektedir. Ancak burada ertelenen şey ne vergiler ne de onun ödenme zamanıdır. Verginin tahsilinin dolaylı olarak ertelenmesi vergi matrahına yönelik getirilen ertelemeler sonucunda ya da vergileme süreleriyle ilgili ertelemeler sonucunda ya da vergileme süreleriyle ilgili ertelemeler sonucunda doğmaktadır. Öte yandan çeşitli nedenlerle icranın geri bırakılması veya durdurulması da dolaylı olarak verginin tahsil zamanını ertelenmektedir.

1.Vergi Matrahı İle İlgili Ertelenmeler Sonucunda Verginin Tahsilinin Ertelenmesi

Vergi matrahının vergilendirilmesi gereken zamanda değil de daha sonraki bir zamanda vergilendirilmesini sağlayacak bir uygulama, diğer deyimle vergi matrahının vergilendirilme zamanının ertelenmesi, verginin tahsilinin de ertelenmesi sonucunu doğuracaktır.

Vergi matrahının vergilendirilmesi zamanının ertelenmesi uygulamasının, doğrudan verginin tahsilinin ertelenmesi uygulamasından en önemli farkı, ertelenen verginin reel miktarının erteleme sırasında bilinmemesidir. Bunun nedeni matrahın vergilendirileceği zamanda hangi vergi tarifesi ile karşı karşıya kalınacağına önceden bilinmemesidir. Ancak, yeni vergi oranı sıfır olmadığı sürece, bir miktar verginin tahsilinin ertelendiği ve bu ertelenmenin de yasa koyucu tarafından hedeflendiği açıktır.

2.Vergileme Süreleri İle İlgili Ertelenmeler Sonucunda Verginin Tahsilinin Ertelenmesi

Süre, herhangi bir işlemin yapılması için belirlenmiş zaman boyutudur. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da bazı işlemlerin yapılması ya da bazı görevlerin yerine getirilmesi için süreler belirlenmiştir (Kırbaş, 1994:123). Vergileme ile ilgili söz konusu sürelerin çeşitli nedenlerle işlememesi ya da ertelenmesi yoluyla da verginin tahsilinin ertelenmesi mümkündür.

Olağanüstü bir durumla karşılaşılmaması durumunda belli bir zaman boyutu içerisinde yapılması gereken vergi ödevlerine yönelik olarak tanınmış olan sürenin işleminin durdurulması, işlemeyen süre kadar mükellefe yeni süre tanıyacağından o ödev sonucunda doğabilecek mali mükellefiyetin yerine getirilme zamanı da değişebilecektir. Böylece, dolaylı olarak verginin tahsili de ertelenmiş olacaktır. Sürelerin işleminin durmasına benzer sonuç doğurabilecek bir diğer durum da vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ek süre verilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Verilen ek süre sonucunda verginin tahsilinin ertelenmesi gündeme gelebilir. Böylesi bir sonucun doğma olasılığının olduğu vergi idaresince ve yasa koyucu tarafından bilinmekte ve

gerekliyorsa bu sonucun elde edilmesi hedeflenerek ek süre verilmektedir. Diğer bir deyimle dolaylı olarak verginin tahsili ertelenmiş olmaktadır.

III.SONUÇ

Vergi ertelenmesinin ayrımının ve gerçekleştirilme şekillerinin teorik olarak incelenmesi hem somut uygulamalarda karşılaşılan soruların saptanarak giderilmesinde hem de getirilecek yeni düzenlemelerin daha başlangıçta optimal bir yapıya kavuşturulmasında önemli etkiler görebilir. Bu amaçla yapmaya çalıştığımız teorik kurgulamaların diğer yazarlar tarafından geliştirilmesi tüm bilimsel çalışmalarda olduğu gibi önem taşımaktadır.

KAYNAKLAR

- Kırbaş, S., "Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi", *Sayıştay Dergisi*, T.C.Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 1991.
- Kırbaş, S., *Vergi Hukuku*, 6.B, Siyasal Kitabevi Yayınları, Kağıtsan Ltd.Şti., Ankara, 1994.
- Standfort, G.T., *The Economics of Public Finance*, Second Edition, Pergamon Press, William Clowers and Sons Ltd. London, 1978.
- Şeker, S., "Kamu Alacaklarının Erteleme ve Taksitlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 1987.
- Şimşek, E., *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İçtihatlar*, Eka Yayınları, Öz Yeşim Gazetecilik Matbaacılık, Ankara, 1990.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 494, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1992.