

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME FAİZİ

Esra ULU ARDIÇ

2501170600

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İstanbul-2021

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME FAİZİ

ESRA ULU ARDIÇ

Son yüzyılda hakim olan sosyal refah devleti anlayışı dolayısıyla devletin üstlenmiş olduğu görevleri artmış ve kamu hizmetlerine olan ihtiyaç büyümüştür. Devletin, kamu hizmetlerini devamlı ve düzenli bir şekilde yerine getirilebilmesi için bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç vb. kamu alacaklarının belirlenen süreler içerisinde ve en kısa zamanda tahsili önem arz etmektedir. Bu yüzden devlet, alacaklarının tahsilini sağlamak ve vergi kayıplarını önlemek için birtakım uygulamalar getirmiştir. Gecikme faizi, vergi alacağının değerini korumaya yönelik önlemlerden biri olup, tahakkukun kısmen veya tamamen engellemesi sebebiyle devletin uğradığı mali kaybı tanzim etme amacı bulunmaktadır. Ayrıca vergisini zamanında beyan ederek tahakkuk ettiren ve vadesinde ödeyen mükellefler ile vergisini zamanında beyan etmeyerek veya eksik beyan ederek tahakkukta gecikmeye sebep olan mükellefler arasındaki eşitsizliği gidermek amacıyla da alınmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde hüküm altına alınan gecikme faizi, mükellefin vergi matrahını eksik bildirmesi veya hiç bildirmemesi durumunda zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen verginin sonradan ikmalen, resen ve idarece tarh edilmesi halinde uygulanmaktadır. Vergi hukukunda gecikme faizi haricinde çeşitli faiz ve benzeri düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu durum, uygulamada karışıklığa neden olabilmektedir. Tez çalışmasında, gecikme faizinin vergi alacaklarına uygulanan diğer faiz ve benzeri düzenlemelerden farklılığı kanuni düzenlemeler, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi alacağı, Tahakkuk, Faiz, Gecikme Faizi, Enflasyon,

ABSTRACT

OVERDUE INTEREST IN TAX LAW

ESRA ULU ARDIÇ

Due to the understanding of the social welfare state prevailing in the last century, the duties undertaken by the state have increased and the need for public services has grown. In order for the state to perform its public services continuously and regularly, taxes, duties, fees which constitute the equivalent of these services, it is important that public receivables are collected within the specified periods and as soon as possible. Therefore, the state has introduced some practices to ensure the collection of its receivables and to prevent tax losses. The overdue interest is one of the measures to protect the value of the tax claim, and it has the purpose of arranging the financial loss suffered by the state due to the partial or complete prevention of the accrual. It is also taken in order to eliminate the inequality between taxpayers who declare and accrue their tax on time and pay on due date, and taxpayers who cause delay in accrual by not declaring their tax on time or by declaring it incompletely. The overdue interest, which is stipulated in Article 112 of the Tax Procedure Law No. 213, is applied if the tax that is not accrued on time or incompletely accrued is levied by the administration, later on, if the taxpayer has not reported the tax base incompletely or not at all. In tax law, besides the overdue interest, there are various interest and similar regulations. This situation can cause confusion in practice. In the thesis study, the difference of overdue interest from other interest and similar regulations applied to tax receivables has been tried to be explained within the framework of legal regulations, doctrine and judicial decisions.

Keywords: Tax receivable, Accrual, Interest, Overdue Interest, Inflation

ÖNSÖZ

Tez çalışmasında, kamu alacakları içinde en önemli paya sahip olan vergilerin, özel kanunlarında belirtilen zamanlarda tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi nedeniyle devletin uğradığı zararın tazmin edilmesine ve vergi alacağının reel değerini korumaya yönelik uygulamaya konulan bir nevi güvenlik önlemi olarak adlandırabileceğimiz gecikme faizi ele alınmıştır.

Bu çalışmada gecikme faizinin getiriliş amacı, kapsamı, niteliği ve uygulanış şekli, uygulamada özellik arz eden durumları incelenmiştir. Ayrıca gecikme faizinin, vergi alacaklarına uygulanan diğer faiz ve benzeri düzenlemelerden farklılığı açıklanmaya ve mükellefin alacaklı veya borçlu oluşuna göre ödenecek faizin ayrımı yapılmaya çalışılmıştır.

Tezin hazırlanma sürecinde görüş ve önerilerini esirgemeyen, yönlendirmeleri ile tezimi tamamlamamı sağlayan danışmanım Sayın Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN' a ve bu süreçte desteğini hep hissettiğim, sevgi ve anlayışıyla yanımda olan sevgili eşim Mehmet ARDIÇ' a çok teşekkür ederim.

İSTANBUL, 2021

ESRA ULU ARDIÇ

İÇİNDEKİLER

ÖZ	II
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE FAİZ VE FAİZE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1.1 Genel Olarak Faiz	4
1.1.1 Faizin Ekonomik Niteliği.....	5
1.1.2 Faizin Hukuki Niteliği	5
1.2 Özel Hukukta Faize İlişkin Düzenlemeler.....	7
1.3 Faiz Türleri	8
1.3.1 Hukuki Faiz Türleri.....	8
1.3.1.1 Kaynağı bakımından	8
1.3.1.1.1 İradi (Akdi) Faiz.....	8
1.3.1.1.2 Kanuni (Yasal) Faiz	9
1.3.1.2 Niteliği Bakımından	9
1.3.1.2.1 Anapara (Sermaye, Kapital) Faizi	9
1.3.1.2.2 Temerrüt (Direnim, Geçmiş Günler) faizi.....	9
1.3.1.3 Uygulandığı İşin Niteliği Bakımından	10
1.3.1.3.1 Ticari Faiz	10
1.3.1.3.2 Adi/ Ticari Olmayan Faiz.....	10

1.3.1.4 Hesaplanma Şekli Bakımından	11
1.3.1.4.1 Basit Faiz	11
1.3.1.4.2 Bileşik (Mürekkep, Katlamalı) Faiz	12
1.3.2 Ekonomik Faiz Türleri	13
1.3.2.1 İskonto Faizi	13
1.3.2.2 Reeskont Faizi	13
1.3.2.3 Avans Faizi	13
1.3.2.4 Mevduat faizi	13
1.3.2.5 Kredi Faizi	14
1.3.2.6 Libor faizi	14
1.3.2.7 Repo Faizi	14
1.3.2.8 İnterbank faizi	15
1.4 Vergi Hukukunda Faiz ve Faiz Benzeri Düzenlemeler	15
1.4.1 Gecikme Zammı	15
1.4.1.1 Amacı	16
1.4.1.2 Niteliği	17
1.4.1.3 Kapsamı	17
1.4.1.4 Oranı	18
1.4.1.5 Uygulanma Süresi	20
1.4.2 Gecikme Faizi	21
1.4.3 Tecil Faizi	22
1.4.3.1 Amacı	22
1.4.3.2 Niteliği	23
1.4.3.3 Kapsamı	24
1.4.3.4 Oranı	25
1.4.3.5 Yararlanma Şartları	26

1.4.3.5.1 Yazılı Talepte Bulunulması.....	26
1.4.3.5.2 Çok Zor Durum Halinin Varlığı.....	26
1.4.3.5.3 Teminat Gösterme	27
1.4.3.5.4 Süre.....	28
1.4.4 Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili	29
1.4.4.1 Amacı	29
1.4.4.2 Kapsamı.....	30
1.4.4.3 Yararlanma Şartları	30
1.4.4.4 Uygulanış Şekli	30
1.4.5 Haksız Çıkma Zammı	31
1.4.5.1 Amacı	31
1.4.5.2 Kapsamı.....	32
1.4.5.3 Niteliği.....	34
1.4.6 Pişmanlık Zammı	35
1.4.6.1 Amacı	35
1.4.6.2 Kapsamı.....	35
1.4.6.3 Uygulanış Şekli	36
1.4.7 İzah Zammı	37
1.4.7.1 Amacı	38
1.4.7.2 Kapsamı.....	38
1.4.7.3 Uygulanış Şekli	39

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME FAİZİ VE GECİKME FAİZİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

2.1 Gecikme Faizinin Amacı	41
----------------------------------	----

2.2 Gecikme Faizinin Tarihsel Gelişimi	42
2.3 Gecikme Faizinin Niteliği	44
2.4 Gecikme Faizinin Uygulanış Şekli	48
2.4.1 Devletin Alacaklı Olması Halinde Gecikme Faizi Uygulanışı	48
2.4.1.1 Dava Konusu Yapılmayan Tarhiyat İşlemlerinde Gecikme Faizi Uygulanışı.....	49
2.4.1.2 Dava Konusu Yapılan Tarhiyat İşlemlerinde Gecikme Faizi Uygulanışı.....	50
2.4.1.2.1 Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Halinde.....	50
2.4.1.2.2 Üst Mahkemeye Başvurulması Halinde.....	52
2.4.1.3 Uzlaşma Halinde Gecikme Faizi Uygulanışı	54
2.4.1.3.1 Uzlaşma Müessesesi.....	54
2.4.1.3.2 Uzlaşma Halinde Gecikme Faizi.....	56
2.4.1.4 Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Gecikme Faizi Uygulanışı	59
2.4.1.4.1 Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi	59
2.4.1.4.2 Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Gecikme Faizi.....	60
2.4.2 Mükellefin Alacaklı Olması Halinde Gecikme Faizi “İade Faizi” Uygulanışı.....	60
2.4.2.1 İade Faizinin Tarihsel Gelişimi	61
2.4.2.2. İade Faizinin Mevcut Uygulanış Şekli	65
2.5 Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Karşılaştırması.....	67

3.BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME FAİZİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1 Tahakkuktan Önce Ödeme Halinde Gecikme Faizi	70
3.2 Cezalarda İndirim Talep Edilmesi Halinde Gecikme Faizi	70
3.3 Yanılma Halinde Gecikme Faizi	71
3.3.1 Yanılma Hali	72
3.3.2 Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanması	73
3.4 Yargı Kararı Gereğince İade Edilecek Vergilerde Gecikme Faizi	75
3.5 İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilen Vergilerde Gecikme Faizi	81
3.5.1 İhtirazi Kayıt Müessesesi	81
3.5.2 İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilen Vergilerin Dava Konusu Olması Halinde Gecikme Faiz	83
3.6 Gecikme Faizinin, Enflasyon ve Diğer Faizler ile Karşılaştırması	93
3.6.1 Gecikme Faizi Oranının Enflasyon Oranı ile Karşılaştırması	94
3.6.2 Gecikme Faizi Oranının Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizi Oranları ile Karşılaştırması	97
3.6.3 Gecikme Faizi Oranının Banka Faizi Oranı ile Karşılaştırması	98
SONUÇ	100
KAYNAKÇA	105
Ek-1 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gecikme Zammı/ Gecikme Faizi Oranları	131
Ek-2 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Tecil Faizi Oranları	132
Ek-3 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gecikme Faizi, Enflasyon Oranı ve Gecikme Faizinin Enflasyonu Karşılama Oranı	133
Ek-4 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Kanuni ve Temerrüt Faizi	135
Oranları	135

**Ek-5 Yıllar İtibariyle Uygulanan Gecikme Faizi Oranları Dönemleri
ile Dönem İçinde Gerçekleşen En Yüksek ve En Düşük Mevduat
Faiz Oranları 137**



KISALTMALAR LİSTESİ

Akt.	: Aktaran
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
E.	: Esas
İBGK	: İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
K.	: Karar
Md.	: Madde
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
T.	: Tarih
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı

s.	: Sayfa
vb.	: Ve benzeri
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Başkasına ait paranın kullanılmasının karşılığı şeklinde tanımlanan faize ilişkin hem özel hukuk alanında hem de kamu hukuku alanında çeşitli kanunlarda düzenlemeler bulunmaktadır. Özel hukuk alanında iradi ve kanuni olarak belirlenebilen faiz, esas olarak sözleşme serbestisi ilkesi çerçevesinde doğan alacak borç ilişkisinde uygulama alanı bulmaktadır. Kamu hukuku alanında ise düzenlemelerden bazıları vergiler dahil tüm kamu alacakları için uygulanmaktayken, bazıları sadece vergilere yönelik uygulama alanına sahiptir.

Devletin, gerçekleştirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerinin finansmanında en büyük paya sahip olan vergilerdir. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin aksamadan düzenli olarak yerine getirilmesi için vergilerin, kanunda belirtilen zamanlarda etkin bir şekilde tahakkuku ve tahsili önem arz etmektedir. Ancak, bazen vergilerin kanunda belirtilen zamanlarda tahakkuku ve tahsili sağlanamamaktadır. Bu durum, kamu hizmetlerinin sunumunda aksamaların yaşanabilmesi riskini doğurmaktadır. Bu yüzden devlet, mükelleflerin vergilerini zamanında ödemesini sağlamak ve zamanında ödenmemesi halinde uğradığı mali kaybın tazmini amacıyla faiz alınmasına yönelik çeşitli müesseseler düzenlemiştir.

Vergi hukukunda faiz ve faiz benzeri düzenlemeler çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Özellikle genel kullanımda ‘faiz’ olarak da adlandırılan bu düzenlemeler uygulamada karışıklığa yol açmaktadır. Bu tez çalışmada, vergi hukukunda gecikme faizinin, hukuk sistemi içinde yer alan faiz ve benzeri düzenlemelerden farklılığını açıklamak; gecikme faizi uygulamasında ortaya çıkan sorunları ortaya koyarak bu sorunlara çözümler önermek amaçlanmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Gecikme faizi, vergilendirme sürecinin tahakkuk aşamasıyla ilgilidir. Türk vergi sisteminde vergilendirme, genel olarak beyan esasına dayanmakta olup; vergi, mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk etmektedir. Mükellefin, vergi matrahını eksik bildirmesi veya hiç bildirmemesi durumunda zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen vergi

nedeniyle, devletin uğradığı mali kaybın tazmini amacıyla gecikme faizi müessesesi getirilmiştir. Gecikme faizi, kanunda belirtilen zamanlarda tahakkuk ettirilmeyen verginin sonradan tarh edilmesi neticesinde, vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır.

Bu tez çalışması üç ana bölüm ve alt başlıklardan oluşmaktadır.

Tezin birinci bölümünde, ilerideki bağlantılı konuların daha iyi anlaşılması için faiz kavramı ele alınacaktır. Bu amaçla genel bir faiz tanımı yapılacak, faizin ekonomik ve hukuki niteliği yanında özel hukukta faize dair yapılan düzenlemeler ile faiz türlerine kısaca yer verilecektir. Akabinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen gecikme faizinin, benzeri düzenlemelerden farklılığı açıklanacaktır. Bu kapsamda pişmanlık zammı, izah zammı ile vergileri de ilgilendiren ancak daha geniş uygulama alanına sahip olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen gecikme zammı, haksız çıkma zammı ve tecil faizi anlatılacaktır. Bu müesseselerin uygulama alanları gecikme faizinden farklı olmakla birlikte zamanında tahsili sağlanamayan vergi gelirleri nedeniyle oluşan mali kaybı telafi etmek amacıyla uygulandıklarından önem arz etmektedir.

Tezin ikinci bölümünde, gecikme faizi müessesesinin amacı, kapsamı, vergi hukukumuzda girdiği 1983 yılı itibarıyla müessesede yapılan değişiklikler, doktrinde çokça tartışılan hukuki niteliği ile uygulanışı anlatılacaktır. Akabinde, mükellefe iade işlemlerinde faiz uygulanmasına ilişkin 1999 yılında düzenlenen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4.fıkra hükmü anlatılacaktır. Mükellefin alacaklı ve borçlu oluşuna göre ödenecek faizin ayrımı yapılacaktır. Ayrıca gecikme faizi ile gecikme zammının benzerlikleri ve farklılıkları karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde, gecikme faizi müessesesinde özellik arz eden durumlar ve ortaya çıkan sorunlar incelenecektir. Bu kapsamda tahakkuktan önce ödeme halinde, cezalarda indirim talep edilmesi halinde, yanılma halinde, ihtirazi kayıtlı beyan verilmesi halinde ve yargı kararı gereği vergilerin iade edilmesi halinde gecikme faizinin uygulanış şekli incelenecektir. Ayrıca gecikme faizinin, enflasyon ve

diğer faiz oranları ile ilişkisine değinilecektir. Gecikme faizi oranının, enflasyon oranı, mevduat faiz oranı ve özel alacaklarda uygulanan kanuni faiz ile temerrüt faiz oranıyla karşılaştırması yapılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE FAİZ VE FAİZE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1.1 Genel Olarak Faiz

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun ve diğer birçok norm faiz ile ilgili düzenlemeler içermekle birlikte faizin genel bir tanımına yer vermemiştir. Faizin tanımı, doktrinde yer alan görüşler ve yargı kararları çerçevesinde yapılmıştır. Doktrinde faizi, paranın bir nevi ücreti ve kirası olarak tanımlayan görüşler yer almakla birlikte para alacağından bir süre yoksun kalmanın karşılığı olarak tanımlayan görüşlerde bulunmaktadır.¹

En genel ifadeyle faiz, para alacağının medeni semeresidir şeklinde tanımlanabilir (Domaniç ve Ulusoy, 2007: 48). Anayasa Mahkemesi ise faizi;

“faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir "semere" veya "ivaz" dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edimini taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir. Kaynağı, asıl alacağın kaynağını oluşturan, hukukî işlem, hukukî fiil veya kanundur”

¹ “Alacaklının, verdiği borca karşılık, kazanç sağlamak veya enflasyon gibi nedenlerle verdiği borçtan dolayı zarara uğramamak amacıyla borçlusundan isteme hakkı olduğu karşılık; faiz asıl alacağa bağlı ikincil (fer’i) bir haktır.” (Yılmaz E. , 2017: 239); “Faiz, para alacağının medeni semeresi, hukuki ürünüdür. Başka bir deyimle, faiz, ödünç sözleşmesi veya başka bir hukuki işlem yahut fiil sonucunda başka bir kimseden alacaklı duruma geçen kimsenin para alacağının karşılığı ve bir tür ücret ve kirasıdır” (Domaniç ve Ulusoy, 2007: 48); “Faiz, borç olarak verilen paradan belirli bir süre mahrum kalınmasının zamana göre hesaplanan getiri karşılığıdır” (Şenyüz, 2012 a: 149) ; “Faiz, tasarruf sahiplerine tasarruflarını ödünç vermeleri karşılığında ödenen bedeldir” (Dinler, 2008: 498) ; “Faiz, bir kişi veya kurumun, kanun, hukuki işlem, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşme nedeniyle elde ettiği bir miktar paradan, borcun doğduğu veya borçlunun borcunu ödemedi temerrüde düştüğü tarihten, ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen sürede mahrum kalması karşılığı olarak elde ettiği; miktarı, borçlanılmış olan paranın miktarına ve mahrum kaldığı süreye göre kanun veya sözleşme hükümlerine göre tayin edilen, bir tür tazminat şeklinde tanımlanmaktadır” (Arslan ve Kırmızı, 2010: 34).

şeklinde tanımlamıştır (AYM, T.15/12/1998 , E.1997/34 , K.1998/79).

Her para borcunda, borçlunun faiz ödeme zorunluğu bulunmamaktadır. Ancak taraflar arasında yapılan sözleşmede faiz ödeneceği kararlaştırılabilir ya da kanun hükmüyle faiz ödemek zorunlu kılınabilir (Orbay Ortaç, 2014: 122).

1.1.1 Faizin Ekonomik Niteliği

Ekonomik açıdan faiz, parayı bugün kullanmaktan vazgeçmenin karşılığıdır. Bir kimse, enflasyonun düşük olduğu dönemde bile parasının kullanma hakkını başkasına devrettiğinde faiz adı altında onun getirisini almaktadır. İktisat doktrinde, bugün elinizdeki üzümü tüketebilirsiniz ancak üzümü tüketmekten vazgeçip bir süre beklerseniz daha değerli olan şaraba sahip olabilirsiniz şeklinde açıklanan faiz, parayı bugün yerine daha sonra kullanmayı seçmenin karşılığıdır (Sonsuzoğlu, 2013: 5).

Faizi açıklamaya yönelik iktisat doktrinde temelde iki esas yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan ilki klasik faiz teorisi olup, faizin sermaye piyasasında tasarruflar ile yatırımlar tarafından belirleneceği ileri sürülmektedir. İkincisi ise faizi reel faktörlerin dışında likidite teorisi adı altında parasal faktörlerle açıklayan keynesyen teoridir. Diğer tüm faiz teorileri bu iki yaklaşım çerçevesinde görüşlerini sunmaktadır (Demirgil ve Türkay, 2017: 143).

1.1.2 Faizin Hukuki Niteliği

Faiz, başkasına ait bir miktar parayı belli bir müddet kullanmanın bedeli olarak sahibine ödenen hukuki bir karşılıktır. Faiz, bazen borcun karşılığı bazen de borcun, sahibine ödenmesinde yaşanan gecikmenin bir müeyyidesi olup, ödeme sırasında ana borca eklenen fer'i nitelikli borç olarak doğmaktadır (Arslan ve Kırmızı, 2010: 35).

Faiz, asıl alacağın varlığına bağlı ve fer'i nitelikte bir alacaktır. Faiz alacağının oluşabilmesi için öncesinde asıl alacağın mevcudiyeti gerekir. Asıl alacağın bulunmaması halinde faiz alacağından söz edilemez. Asıl alacağın son bulmasıyla faiz alacağı da son bulur. Kısacası faiz alacağının doğumu ve devamı, asıl alacağın doğumu ve devamına bağlıdır (Aydoğdu ve Ayan, 2013: 3).

Kural olarak, asıl alacakla birlikte faiz alacağı da son bulmaktadır. Ancak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 131. maddesinin 2.fıkrası uyarınca; faiz alacağı, asıl alacak son bulmadan önce bildirimde bulunarak saklı tutulması ya da durum ve koşullardan saklı tutulduğunun anlaşılması durumunda ayrıca talep edilebilmektedir (Nomer, 2012: 222). Saklı tutulmayan ve durumun gereklerinden ödeneceği anlaşılmayan faizin istenmesi mümkün değildir.

Faiz alacağı, asıl alacağa bağlı yan hak olmakla birlikte asıl alacağın ayrılmaz parçası değildir. Ondan bağımsız bir alacaktır. Yan hak olan faiz alacağının talep edilebilmesi için işlemiş faiz niteliğinde olması gerekmektedir. Ancak, bu şekilde hukuken asıl alacaktan bağımsız ve ek nitelik taşır. Böylelikle alacaklı, işlemiş faiz alacağını asıl alacaktan ayrı olarak dava ve takip konusu yapabilir (Aydoğdu ve Ayan, 2013: 4).

Kural olarak asıl alacağın temlik edilmesi halinde işleyen faiz de asıl alacakla temlik edilmiş sayılır ve temlikten itibaren temlik edilen kişi için doğar. Ancak alacaklı, asıl alacaktaki haklarını muhafaza ederek faiz alacağını temlik edebilir ya da tam tersi asıl alacağı temlik ederken faiz alacağını kendi lehine muhafaza edebilir (Arslan ve Kırmızı, 2010: 39).

Faiz alacağı, zamanaşımı açısından da asıl alacağa bağlıdır. Asıl alacaklar zamanaşımına uğradığında, onunla birlikte faiz alacakları da zamanaşımına uğramaktadır (Nomer, 2012: 223). Ancak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 147. maddesinin 1.fıkrası uyarınca, faiz alacaklarına beş yıllık zamanaşımı süresi uygulandığından asıl alacaktan önce zamanaşımına uğraması olasıdır (Aydoğdu ve Ayan, 2013: 4).

Faiz alacağı, kural olarak asıl alacak sahibi lehine oluşmaktadır. Ancak asıl alacak sahibi, faizin başka bir şahsın lehine oluşacağına dair sözleşmeye hüküm ekleyebilir. Böylece faiz alacağının, alacaklıdan başkası yararına oluşacağını kararlaştırmış olurlar (Arslan ve Kırmızı, 2010: 39).

1.2 Özel Hukukta Faize İlişkin Düzenlemeler

Faizle ilgili genel hükümler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu²'nda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu³'nda ve 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun⁴' da yer almaktadır. Özel nitelikte hükümler ise, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁵, 2279 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanunu⁶ ile 1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu⁷ gibi pek çok kanunda yer almaktadır (Bilgili ve Demirkapı , 2019: 36).

Faize ilişkin genel hükümler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 88, 120,121,122,131,387 ve 388. maddelerinde düzenlenmiştir. 88. madde, anapara faiz oranının nasıl belirleneceğine ve bu oranın adi işler yönünden sınırlandırılmasına dair emredici bir düzenleme içermektedir. 120,121 ve 122. maddelerde temerrüt faizine, temerrüt faizi oranına üst sınır uygulanmasına ve bileşik faiz yasağına dair düzenleme mevcuttur. 131. maddede faizin ferî niteliği ile ilgili; 387. ve 388. maddelerde ise, tüketim ödünç sözleşmelerinde faiz uygulanması ile ilgili düzenleme yer almaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun faiz ile ilgili düzenlemeleri ise ticari işler çerçevesinde olup, genel olarak 8, 9 ve 10. maddelerinde yer almaktadır. 8. madde, ticari işlerde uygulanacak faiz oranının nasıl belirleneceği, bileşik faizin hangi şartlarda geçerli olduğu ve tüketicinin korunmasına ilişkin hükümlerin saklı olduğuna dair düzenleme içermektedir. 9. maddede, ticari işlerde kanuni anapara faizi ve temerrüt faizi ile ilgili mevzuat hükümlerine atıf yapılarak uygulanış şekli belirtilmiştir. 10. maddede ise ticari işlerde faizin ne zaman işlemeye başlayacağı ile ilgili düzenleme yer almaktadır.

² R.G. 04.02.2011, S.27836

³ R.G. 14.02.2011, S.27846

⁴ R.G. 19.12.1984, S.18610

⁵ R.G. 01.11.2005, S.25983

⁶ R.G. 06.10.1983, S.18183

⁷ R.G. 26.01.1970, S.13409

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, faize ilişkin genel nitelikte hükümler içermektedir. İkisi de faiz kavramına ve faizin uygulanışıyla ilgili kurallara yer vermekte ama uygulanacak faiz oranına yer vermemektedir. Her iki kanun da faizin, sözleşme ile tespit edilmediği durumlarda, hangi oranda uygulanacağı konusunda, faiz alacağının doğduğu tarihteki ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanacağı prensibini benimseyerek özel kanunlara atıf yapmıştır. Uygulanacak faiz oranı, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a göre belirlenmektedir. 01/01/2006 tarihi itibarıyla kanuni faiz oranı % 9 olarak uygulanmaktadır.

1.3 Faiz Türleri

Faiz, hem doktrinde hem de uygulamada çeşitli sınıflandırmalara tabi tutularak incelenmekte olup, temel olarak ekonomik ve hukuki faiz türleri şeklinde sınıflandırılmıştır (Koyuncu, 2017: 53).

1.3.1 Hukuki Faiz Türleri

1.3.1.1 Kaynağı bakımından

Para alacaklarında faizin oluşabilmesi için özel bir dayanağın olması gerekir. Faiz alacakları, ya hukuki muamelelerden ya da kanun hükümlerinden doğabilir. Kaynağı bakımında faiz, akdi ve kanuni faiz olarak ikiye ayrılmaktadır (Demir , 2020: 39).

1.3.1.1.1 İradi (Akdi) Faiz

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 1. maddesinde; sözleşmelerin, tarafların iradelerini açık veya örtülü biçimde karşılıklı ve birbirine uygun açıklamaları ile kurulabileceği belirtilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde taraflar, aralarında yaptıkları sözleşmenin içeriğinde faiz alacağının olup olmayacağını, faizin türünü, oranını ve ödeme şartlarını kanunlarda öngörülen sınırlar dahilinde serbestçe tayin edebilmektedir (Aydemir, 2011: 6). Bir alacağa, tarafların anlaşması ile yürütülen

faize iradi faiz denilmektedir. Bu faiz türünde, alacaklı ile borçlunun iradesi hakimdir (Domaniç ve Ulusoy, 2007: 48).

1.3.1.1.2 Kanuni (Yasal) Faiz

Esas olarak faiz alacağı, alacaklı ile borçlu arasında yapılan bir sözleşmeyle belirlenmektedir. Ancak taraflarca, sözleşmede faiz alacağının belirlenmemiş olması veya faiz alacağı belirlenmiş olup da oranının kararlaştırılmamış olması veya taraflar arasında haksız fiil ya da sebepsiz zenginleşmedeki gibi herhangi bir sözleşmenin olmaması olasıdır (Tunç, 2019: 44). Kanuni faiz, sözleşmede hüküm olmaması durumunda, ilkeleri, oranı ve uygulanışı kanunlarla belirlenmiş olan faizdir (Aydemir, 2011: 26).

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 88. maddesinin 1.fikrasına göre, taraflar uygulanacak yıllık faiz oranını sözleşmede belirlemediği hallerde faiz, alacağın doğduğu zaman yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre belirlenmektedir.

1.3.1.2 Niteliği Bakımından

1.3.1.2.1 Anapara (Sermaye, Kapital) Faizi

Anapara faizi; belirli bir miktar parayı birisine ödünç, kredi, cari hesap vb. gibi bir işleme binaen veren bir kimseye, bu paradan mahrum kalması karşılığında verilen faizdir (Kaya, 1994: 352). Anapara faizi ile borcun vadesine kadar hesaplanacak faiz ifade edilmektedir (Şen ve Şen, 2018: 477).

1.3.1.2.2 Temerrüt (Direnim, Geçmiş Günler) faizi

Temerrüt faizi, borçlunun borcunu vadesinde ödememesi halinde söz konusu olur. Taraflarca yapılan sözleşmeyle belirlenen veya kanun hükmü gereği ödenmesi gereken zamanda ödemenin yapılmaması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Temerrüt faizi, bir yönüyle tazminat niteliği taşımaktadır. Borçlunun temerrüdü nedeniyle uğranılan zararı karşılayan asgari tazminattır (Kaya, 1994: 352). Borçlu, borcunun

ödemede ne kadar çok gecikirse ödeyeceği temerrüt faizi miktarı da o kadar fazla olacaktır (Bilgili ve Demirkapı , 2019: 37).

1.3.1.3 Uygulandığı İşin Niteliği Bakımından

1.3.1.3.1 Ticari Faiz

Ticari faiz, alacaklı ile borçlunun ticari işle iştigal olması halinde veya kanunun ticari iş kabul ettiği işlerde uygulanan faizdir. Ticari faizin uygulanabilmesi için asıl borcun, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 3. ve 19. maddeleri çerçevesindeki ölçütlere göre doğmuş olması gerekmektedir (Kayıhan, 2019: 114).

Kanun'un 3. maddesine göre, bu kanunda düzenlenen hususlar ile bir ticari işletmeyle ilgili bütün işlem ve fiiller ticari iş kabul edilmiştir. Bir iş, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş ise tarafların tacir olup olmadığına ya da ticari işletmeyle ilgili olup olmadığına bakılmaksızın ticari iş kabul edilmektedir. Aynı şekilde bir ticari işletmeyi ilgilendiren işlem ve fiiller, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu dışında diğer kanunlarda düzenlenmişse de ticari iş kabul edilmektedir (Çelik, 2020: 12).

Bu iki kriterin yanı sıra Kanun'un 19. maddesinde; tacire ait borçların ticari olduğu, bu borçlara uygulanacak faizin ticari faiz olduğu ve taraflardan biri için ticari iş niteliğine haiz olan sözleşmenin karşı taraf için de ticari iş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

1.3.1.3.2 Adi/ Ticari Olmayan Faiz

Ticari nitelikte olmayan işlere adi işler denilmektedir. Adi faiz, ticari niteliğe haiz olmayan işlerde yürütülen faize denilmektedir (Kayıhan, 2019). Adi işlerde faizin istenilmesi için tarafların, sözleşmede belirtmeleri gerekmektedir. Aksi halde, faiz söz konusu olamaz. Adi işlerde, faizsizlik kural iken faizlilik istisnadır (Şenyüz, 2012 a: 150).

Ticari işlerde uygulanacak faiz hükümleri ile adi işlerde uygulanacak faiz hükümleri farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklardan biri, ticari işlerde “hiçbir ticari iş veya hizmet karşılıksız-ücretsiz yapılamaz” yolundaki ilkeye bağlı kalınarak sözleşmede kararlaştırılmasa da faiz talep etme hakkı bulunduğuudur. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 387. maddesi uyarınca, taraflarca kararlaştırılmamış olsa bile ticari tüketim ödöncü sözleşmelerinde faiz istenebilirken; adi iş niteliğindeki tüketim ödöncü sözleşmelerinde, sözleşmede kararlaştırılmadıkça faiz istenememektedir (Kayıhan, 2019: 114-115).

İkincisi, kural olarak ticari işlerde anapara ve temerrüt faizi oranları taraflarca serbestçe belirlenebilmektedir. Ancak tüketicinin korunmasına yönelik düzenlemeler bu kuralın dışında tutulmuştur. Adi işlerde ise, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 88. ve 120. maddesi hükümlerinde hem anapara faizi hem de temerrüt faizi açısından taraflarca belirlenecek miktara üst sınır getirilmiştir. Adi işlerde; taraflarca belirlenecek faiz oranı kanuni faiz oranının %50 fazlasını, temerrüt faiz oranı ise %100 fazlasını aşamaz (Orbay Ortaç, 2014: 124). Ayrıca ticari işlerde; tarafların sözleşmede temerrüt faizi oranını kararlaştırmadığı durumda, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun’un 2. maddesinin 2.fıkrasına göre, adi işlere nazaran daha yüksek oranda temerrüt faizi isteme imkanı verilmiştir (Tunç, 2019: 75-76).

Üçüncüsü, faize faiz yürütölmesi yani bileşik faiz yasaktır. Bu kural adi işler için mutlak olup, istisnası söz konusu değildir. Ancak, ticari işlere ilişkin bu yasağın istisnaları bulunmaktadır (Kayar, 2018: 95).

1.3.1.4 Hesaplanma Şekli Bakımından

1.3.1.4.1 Basit Faiz

Bir alacağa, belli bir süre için hesaplanan faize basit faiz denilmektedir. Basit faizin özelliği sadece anapara için faiz hesaplanması, anaparanın faizi için faiz hesaplanmamasıdır (Domaniç ve Ulusoy, 2007: 48).

1.3.1.4.2 Bileşik (Mürekkap, Katlamalı) Faiz

Bileşik faiz, faizin belli süreler sonunda anaparaya eklenmesiyle oluşan toplam tutara belli süreler sonunda tekrar faiz yürütülmesi ve bu işlemin devamlı tekrar etmesiyle oluşan faiz olarak tanımlanmaktadır (Bilgili ve Demirkapı , 2019: 37).

Bileşik faiz, hem anapara faizi hem de temerrüt faizi açısından oluşabilmektedir. Bileşik faiz, faizin anaparaya eklenmesiyle oluşan tutar üzerinden tekrar faiz yürütülmesi şeklinde gerçekleşebileceği gibi temerrüt faizine tekrar temerrüt faizi yürütülmesi şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Bileşik faizin, ticari işler ve ticari olmayan işler açısından ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Ticari olmayan işlerde, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 388. maddesinin 3.fıkrasında yer alan *“Faizin anaparaya eklenerek birlikte yeniden faiz yürütülmesi kararlaştırılmaz.”* hükmüyle anapara faizi açısından; 121. maddesinin 3.fıkrasında yer alan *“Temerrüt faizine, ayrıca temerrüt faizi yürütülemez.”* hükmüyle de temerrüt faizi açısından bileşik faiz uygulanması yasaklanmıştır. Keza 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri saklı tutulmak suretiyle 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun’un 3. maddesinde de bileşik faizin yasaklandığı hüküm altına alınmıştır (Aydoğdu ve Ayan, 2013: 198).

Bileşik faiz, ticari işlerde kural olarak yasaktır (Çelik, 2020: 16). Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda bileşik faiz uygulamasına cevaz verilen durumlar düzenlenmiştir. Buna göre, tarafların tacir olması koşuluyla üç aydan az olmamak üzere cari hesaplarda, her iki taraf bakımından ticari iş niteliğini taşıyan ödünç sözleşmelerinde ve kambiyo senetlerinde müracaat hakkının kullanılması nedeniyle ödeme yapan müracaat borçlusu, kendinden önce gelen kişilere rücu ederken ödediği faizlere tekrar faiz işletilebilir. Bunlar dışında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre, ne anapara faizine ne de temerrüt faizine tekrar faiz yürütülmesi mümkün değildir (Şen ve Şen, 2018: 478-479).

1.3.2 Ekonomik Faiz Türleri

1.3.2.1 İskonto Faizi

İskonto, kelime olarak indirim anlamında gelmektedir. Bankacılıkta iskonto, vadesi gelmemiş senet bedelinin belli bir oranda faiz ve komisyon düşürmek suretiyle vadesinden önce müşteriye ödenmesidir (Hançerlioğlu, 1993: 176). Bu işlem sırasında uygulanan faize, iskonto faizi denilmektedir.

1.3.2.2 Reeskont Faizi

Reeskont, iki kere iskonto ettirme işlemine denilmektedir (Hançerlioğlu, 1993: 176). Uygulamadaki şekliyle bir bankanın iskonto yoluyla aldığı senetleri daha sonra T.C. Merkez Bankasına iskonto ettirmesi işlemidir. Bu işlem sırasında T.C. Merkez Bankasının uyguladığı faize reeskont faizi denilmektedir (Demir , 2020: 31).

1.3.2.3 Avans Faizi

Bankacılıkta avans, T.C. Merkez Bankasının reeskonta kabul ettiği senetlerin rehni karşılığında belirli kurum ve kuruluşlar ile hazineye kullandığı krediyi ifade etmek için kullanılmaktadır. Avans kredisi, belli bir oranda faiz ve komisyon karşılığında uygulanmakta olup, bu işlem sırasında uygulanan faize avans faizi denilmektedir (Koyuncu, 2017: 57).

1.3.2.4 Mevduat faizi

Belirli bir vade sonunda çekilmek üzere kişi ve kuruluşlarca bankaya yatırılan para ve diğer yatırımlara mevduat denilmektedir. Mevduat hesabındaki paraya uygulanacak faiz oranı sözleşmede belirtilmektedir. Bankalar, mevduat faizi oranını yasal sınırlar dahilinde kendileri belirleyip uygulamaktadır (Aydemir, 2011: 102).

Bankacılık Kanunu'nun 144. maddesine göre; T.C. Merkez Bankası, bankaların ödünç para verme işlemleri ve mevduat kabulünde uygulanacak azamî faiz oranlarını belirlemeye ve bunları kısmen veya tamamen serbest bırakmaya yetkili kılınmıştır. Mevduat oranı, T.C. Merkez Bankasının yayımlandığı tebliğler aracılığıyla belirlenmektedir. En son yayımlanan tebliğe göre, bankalar mevduata uygulayacakları sabit veya değişken faiz oranlarını belirli sınırlar dahilinde serbestçe belirleyebilmektedir (TCMB, 2020).

1.3.2.5 Kredi Faizi

Kişi ve kuruluşların bankalardan çektikleri kredilere, kredinin türüne ve süresine göre uygulanan faiz türüdür (Demir , 2020: 34). Bankalar, T.C. Merkez Bankası kaynaklı reeskont ve avans kredileri hariç diğer kredilere uygulayacakları faiz oranlarını serbestçe belirleyebilmektedir (TCMB, 2020).

1.3.2.6 Libor faizi

Libor faizi, bankaların kısa vadeli borçlanmada birbirlerine uyguladıkları faiz oranını ifade etmektedir. Libor, London Inter Bank Offered Rate ifadesinin kısaltılmış halidir. Uluslararası piyasalarda borçlanmada ve türev araçların fiyatlandırılmasında referans faiz oranı olarak kullanılmasından dolayı önem taşımaktadır (Sayılğan, 2019: 240-241).

1.3.2.7 Repo Faizi

Repo, bir menkul kıymetin önceden belirlenmiş fiyattan ileri bir tarihte geri alma taahhüdüyle satılması olarak tanımlanmaktadır. Geri alma taahhüdüyle menkul kıymetin satışı karşılığında faiz getirisi sağlayan bir fon toplama işlemidir. Bu işlemin tam tersi olan geri satma taahhüdüyle alıma da ters repo denilmektedir (Parasız , 2009: 273).

1.3.2.8 İnterbank faizi

İnterbank, bankalararası para piyasasını ifade etmektedir. İnterbank faiz oranı, fon fazlası olan banka ile fona ihtiyaç duyan bankanın T.C. Merkez Bankası aracılığıyla anlaşmaları üzerine oluşan faizdir. Başka ifadeyle bankalararası ödemelerde uygulanan faiz şeklinde tanımlanabilir (Demir , 2020: 34-35).

1.4 Vergi Hukukunda Faiz ve Faiz Benzeri Düzenlemeler

Devletin, kamu hizmetlerini devamlı ve düzenli olarak yerine getirebilmesi için vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerinin belirlenen süreler içinde ve en kısa zamanda tahsilinin yapılması gerekmektedir. Ancak kamu gelirlerinin her zaman belirlenen zamanlarda tahakkuku ve tahsili sağlanamamaktadır. Bu durum ise, devlet açısından mali kayıp oluşturmaktadır. Kamu gelirlerinin zamanında tahsil edilmesini sağlamak ve geç tahsiliyle ortaya çıkan mali kaybı tazmin etmek amacıyla çeşitli faiz ve zam müesseseleri ile ceza uygulamaları getirilmiştir (Yegen, 2019: 1461).

Vergi mevzuatında, farklı isimler altında düzenlemiş olsa da özünde faiz niteliği taşıyan ve faizin tanımında yer alan işleve sahip birçok düzenleme yer almaktadır. Bu bölümde, vergi alacaklarına uygulanan faiz ve zam düzenlemelerine yer verilecektir.

1.4.1 Gecikme Zammı

Gecikme zammı müessesesi, 1954 yılında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yapılan düzenlemeyle vergi sistemimize girmiştir (Üstün, 2013: 174). Kanun'un 51. maddesinde gecikme zammı;

“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.

Gecikme zammı birmilyon liradan az olamaz.

Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.

Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir.”

şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Gecikme zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlendiğinden, bu kanun kapsamında yer alan vergi alacakları dahil tüm kamu alacaklarına uygulanmaktadır⁸.

1.4.1.1 Amacı

Vergilerin, özel kanunlarında belirtilen zamanlarda ödenmesi devlet açısından önem taşımaktadır. Devlet, vergi tahsilatının zamanında yapılmaması ya da eksik yapılması nedeniyle gelirlerinin bir kısmından mahrum kalacağından, kamu harcamalarını kısmak ya da harcamaları karşılamak için borçlanmak mecburiyetinde kalacaktır. Harcamaların kısılması halinde, toplum kamu hizmetlerinden yoksun kalmakta; harcamaların borçlanma ile karşılanması ise hizmetlerin maliyetini artırmaktadır (Gündüz, 2017: 198).

Ayrıca, zamanında tahsilinin sağlanamaması nedeniyle vergi alacağının reel değerinde enflasyon nedeniyle kayıplar olacaktır. Gecikme zammı müessesesinin amacı, mükelleflerin vergi borçlarını vadesinde ödememesi nedeniyle devletin uğradığı bu kayıpları telafi etmek ve mükelleflerin, vergi borcunu vadesinde ödeme konusunda titiz davranmalarını sağlamaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 330).

⁸ Çalışma konumuzu vergi hukuku ile sınırlandırdığımızdan bundan sonraki kısımda kamu alacağı ifadesi yerine daha dar kapsamlı olarak vergi alacağı ifadesi kullanılacaktır

1.4.1.2 Niteliği

Gecikme zammı, fer'i bir kamu alacağıdır. Asıl alacağa eklenen, doğumu ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan ikincil nitelikte bir alacaktır (Öner, 2020: 211). Vadesinde ödenmeyen alacaklara uygulandığı için özel hukukta bulunan temerrüt faizine benzetilmektedir (Öncel v.d., 2019: 139).

Gecikme zammının ceza niteliğinde olup olmadığı tartışılrsa da, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un devlete, il özel idarelere ve belediyelere ait vergi, resim, harç gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacaklarından söz eden 1. maddesinden gecikme zammının cezai nitelik taşımadığı ve asıl alacağa eklenen fer'i alacak niteliğinde olduğu anlaşıldığından (Öncel v.d., 2019: 140-141) ve ölüm halinde gecikme zammının düşmeyip mirasçılara geçmesi zorunluluğu, gecikme zammını hukuki niteliği itibarıyla ceza olmaktan uzaklaştırmaktadır (Arslan ve Kırmızı, 2010: 578).

Gecikme zammının niteliği ile ilgili; piyasa faiz oranından yüksek belirlenmesi sebebiyle uygulamada cezai nitelik taşıdığını (Küçük, 2005), vergi hukukunda mali tazminat olarak yer alsa da mükellefler açısından ek bir ödeme niteliğinde olduğunu (İnci ve Öztürk, 2015: 123), bağlı olduğu alacağın üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülük olduğunu (Nas, 2012 a: 220). bir ceza olmaktan çok vergi alacağının kullanılmasının bedeli olduğunu (Coşkun, 2021: 584) ifade eden görüşler bulunmaktadır.

Nitekim Danıştay VDDK, 24/09/1993 tarih ve E.1993/55, K.1993/84 sayılı kararında yer alan *“6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre hesaplanan gecikme zammı; vergi alacağı ve ceza niteliğini taşımadığından ne doğrudan doğruya ve ne de dolaylı olarak Vergi Usul Kanununun 10. maddesi kapsamına girmemektedir.”* hükmüyle gecikme zammının vergi cezası niteliğinde olmadığını ifade etmiştir (Er, 2012: 39).

1.4.1.3 Kapsamı

Kanun koyucu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ilk iki maddesinde kanunun kapsamını belirlerken, kamu alacağı kavramını da nitelendirmiştir. Buna göre devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları ve muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanacağı belirtilmiştir (Öncel v.d., 2019: 172).

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait yukarıda sayılan alacaklara, vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanmaktadır. Bunlar dışındaki kamu idaresi veya kurumun alacağı, kendi kanununda hüküm olmadıkça 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında değerlendirilmez ve gecikme zammı uygulanması mümkün değildir (Öner, 2020: 183).

Gecikme zammı, vergi cezalarından sadece vergi ziyai cezasına uygulanmaktadır. Bunun dışında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 330).

1.4.1.4 Oranı

Gecikme zammı oranı, diğer faiz niteliğine haiz düzenlemelere kaynak niteliğinde olduğundan önem arz etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi oranının, 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık zammı oranının ve 370. maddesinde düzenlenen izah zammı oranının gecikme zammı oranı kadar uygulanacağı belirtilmiştir. Gecikme zammı oranında yapılan bir değişiklik aynı zamanda gecikme faizi oranını, pişmanlık faizi oranını ve izah zammı oranını da değiştirmektedir.

Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranını iki katına kadar arttırmaya, yüzde onuna kadar da indirmeye, ayrıca aylar itibarıyla farklı oran belirlemeye yetkilidir. Bu yetkisini kullanarak Cumhurbaşkanı, 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı⁹ ile gecikme zammı oranını her ay için %1,6 olarak belirlemiştir. Ay kesirlerine¹⁰ isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesaplanmaktadır (Coşkun, 2021: 581). Vadesi geçen alacaklara, vade tarihinden ödendiği tarihe kadar geçen süre zarfında tam aylar için aylık esasa; ay kesirleri için de günlük esasa göre hesaplanıp tatbik edilmektedir (Özdemir, 2019 b: 251).

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, hesaplanacak gecikme zammı miktarına alt sınır getirmiş olup, 1 Türk lirasından az olamayacağına hükmetmiştir. Ancak, gecikme zammının üst sınırı hakkında herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bundan dolayı, vadesinde ödenmeyen vergi için hesaplanacak gecikme zammı miktarı, gecikilen süreye bağlı olarak anapara miktarını geçebilmektedir (Öner, 2020: 208).

Gecikme zammı; vergi borcunun vadesinde ödenmemesinin bir karşılığı olup, verginin vadesinde ödenmesini sağlayacak kadar yüksek, verginin ödenmesini imkansızlaştırmayacak kadar küçük belirlenmelidir (Arslan ve Kırmızı, 2010: 578).

Gecikme zammı oranının yüksek belirlenmesi, mükellef üzerinde ikinci bir vergi ödemesi etkisi oluşturacağı (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020: 129), vergilemenin daraltıcı ekonomik etkilerini daha da artıracığı (Saygın, 2020: 268) ve vergi tahsilatlarını olumsuz etkileyeceği (Gündüz, 2017: 209) ifade edilmektedir.

Gecikme zammı oranının çok düşük belirlenmesi halinde vergi gelirlerinin reel değerinde azalma yaşanırken; çok yüksek belirlenmesi de vergi gelirlerinin tahsilini güçleştirmektedir. Bu nedenle optimal gecikme zammı oranının belirlenmesi önem arz etmektedir. Enflasyon oranı ve piyasa faiz oranı, optimal gecikme zammı oranının belirlenmesinde etkilidir. Gecikme zammı oranının, enflasyon oranının ve piyasa faiz

⁹ R.G. 30.12.2019, S. 30994.

¹⁰ Gecikme zammı müessesesinde, İlk başta ay kesirler tam ay kabul edilerek aylık hesaplanıyordu. 02.01.2004 tarih ve 5035 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle ay kesirlerinde günlük hesaplama esası getirilmiş olup, bir gün için bir aylık gecikme zammı hesaplanması haksızlığı sonlandırılmıştır (Gündüz, 2017: 199).

oranın altında belirlenmesi vergi gelirlerinde değer kaybına ve mükelleflerin faiz üzerinden fırsatçı kazanç elde etmesine neden olabilmektedir. Bundan dolayı, vergi tahsilatlarında gecikme yaşanabilmektedir. Gecikme zammı oranının yüksek belirlenmesi ise mükellefler üzerinde ekonomik ve psikolojik açıdan olumsuz etkilere sebep olacaktır. Bu sebeplerden dolayı gecikme zammı oranı belirlenirken, alt sınırın yanında bir de üst sınırın olması gerektiği ifade edilmektedir (Saygın, 2020: 266-268).

Vadesinde ödenmeyen vergi alacaklarına 2000 yılı itibarıyla uygulanan gecikme zammı oranları Ek-1 no'lu tabloda verilmiştir. Söz konusu tabloda görüldüğü üzere gecikme zammı oranlarının yıllar içerisindeki seyri incelendiğinde bazı dönemlerde yıllarca aynı kaldığı bazen de yıl içinde ekonomik koşullar sebebiyle birkaç kez değiştiği görülmektedir.

1.4.1.5 Uygulanma Süresi

Gecikme zammı, genellikle vade tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Ancak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 52. maddesinde sayılan tecil, iflas ve aciz hallerinin mevcudiyeti durumunda gecikme zammının uygulanma süresi değişmektedir (Yegen, 2019: 1462).

Söz konusu hükme göre, tecil halinde vergi alacağının vadesi ile tecil talebinin kabulü arasındaki süre, iflas halinde vergi alacağının vadesi ile iflas masasının kurulduğu tarih arasındaki süre ve aciz halinde ise vergi alacağının vadesi ile aciz belgesinin düzenlenme tarihi arasındaki süre için gecikme zammı uygulanmaktadır (Arslan Ç. , 2003: 77).

Bu düzenleme ile mükellefin, kusuru olmaksızın haciz ve iflas halinde mal varlığındaki tasarruf hakkından mahrum bırakıldığı ve aciz halinde ise ödeme iktidarında olmadığı dikkate alınarak bu durumlarla ilgili gecikme zammı ödemesinin önlenmesi amaçlanmıştır (Mutluer ve Dayanç, 2014:314).

Ayrıca, gecikme zammı müessesesinde süreyi durduran birtakım haller de bulunmaktadır. Buna göre, gecikme zammı ceza niteliğinde olmadığından ölüm

halinde ortadan kalkmamakta, mirası kabul eden kanuni mirasçılarca ödenmesi gerekmektedir. Ancak, mirasın kabulü ile ilgili bekleme süresi içerisinde mirasçıların mirası kabul etmeme ihtimalleri olması nedeniyle, bu süre zarfında gecikme zammı uygulanmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin vukuu bulması halinde ise söz konusu mücbir sebepler kalkıncaya dek gecikme zammı uygulanmamaktadır (Saatçi, 2007: 49).

1.4.2 Gecikme Faizi

Gecikme faizi müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "özel ödeme zamanları" başlıklı 112. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu 3. fıkra hükmü;

"..... ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

c) 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir."

şeklinde hüküm altına alınmıştır. Fıkra hükmünde anlaşılabacağı üzere gecikme faizi sadece ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler için uygulanmaktadır¹¹.

1.4.3 Tecil Faizi

Devlet, kamu alacağının sürekliliğini sağlamak ve alacağın tahsili yapıldıktan sonra mükellefin ekonomik durumunu düşünmek ve korumak mecburiyetindedir. Bu sebeple, borçlulara kolaylık sağlanması ilkesi gereğince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un önemli müesseselerinden biri olan tecil getirilmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 333). Tecil, tahsil safhasına gelmiş alacaklarda, ödeme veya icra yoluyla takip ve tahsil işlemlerinin belirli bir süre geciktirilmesidir (Arslan M. , 2016: 124).

Tecil müessesesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde düzenlemiştir. Bu maddeye göre, bütün kamu alacakları için tecil talep edilebilmektedir. Ancak uygulamada, vergi alacakları dışında kalan kamu alacaklarının tecil edilmesi pek rastlanılan bir durum değildir¹² (Akt. Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019a: 29).

1.4.3.1 Amacı

Vergi alacağının vadesi gelmiş ve/veya geçmiş olmasına rağmen ödenmemiş olduğu durumda, vergi idaresince cebren icra yöntemlerine başlanması, haciz uygulanması veya haczedilen malın paraya çevrilmesi halleri mükellefi çok zor duruma düşürebilmektedir. Bilhassa mükellef, ekonomik zorluklar nedeniyle vergi borcunu ödemede temerrüde düşmüş ise, vergi idaresinin bu tedbirlere başvurusu var olan ekonomik zorluğu daha da artırabilmektedir (Özdemir, 2019 a: 3-4). Yaşanılan bu gibi durumlarda, mükellefin ödeme yükümlülüğünü kolaylaştırmak için faiz alınmak suretiyle borçlarını tecil ettirme imkanı getirilmiştir.

¹¹ Gecikme faizi müessesesi, ikinci bölümde daha detaylı anlatılacağından bu bölümde kısaca değinilmiştir.

¹² Çalışmamızın bundan sonraki kısmında kamu alacağı yerine daha dar kapsamlı vergi alacağı üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

Tecil müessesesi, zor durumda bulunan mükellefi mali yönden rahatlatmak, mükellef ile vergi idaresinin çıkarını denkleştirmek, verginin tahsilini kolaylaştırmak, vergi kaynağını korumak ve sürekli kılmak amaçlarıyla getirilmiştir (Arıkan 2004: 18; Arslan M. 2016: 124; Çitil 2019: 56). Başka bir ifadeyle, hem devlet hazinesini hem de mükellefi koruma amacı bulunmaktadır (Sonsuzoğlu, 2013: 74).

1.4.3.2 Niteliği

Tecil, hukuki niteliği bakımından idari bir makam tarafından kamu hizmetinin yerine getirilmesi için, kamu gücü kullanmak suretiyle, tek yanlı iradeyle yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu asli bir idari işlemdir. Tecil işleminde idare, resen icra yetkisini kullanmaktadır. Ancak tecil talebinin değerlendirilmesi ve incelenmesi işlemleri, asli değil hazırlayıcı işlem statüsündedir. Tecil için borçlunun başvurusunun zorunlu olması tecil işleminin iki yanlı idari işlem niteliğinde görünmesine neden olsa da tecil tek taraflı idari bir işlemdir (Arıkan, 2004, s.19-20).

Tecil, talep edilmesi halinde alacaklı vergi idaresi tarafından yerine getirilmesi zorunlu bir işlem değildir. Kanunda belirtilen şartlar gerçekleşse de tecili kabul edip etmeme konusu idarenin takdirine bırakılmıştır (Coşkun, 2021: 526). Kanunda yer alan “tecil olunabilir” ifadesinden, tecilin kabul edilip edilmemesi bakımından idareye takdir hakkı tanındığı hususunda şüphe yoktur. Bu bakımdan tecil müessesesi, vergilendirme işlemlerinde sınırlı olan idarenin takdir yetkisine örnek teşkil etmektedir. Ancak alacaklı vergi idaresi, takdir yetkisine hâkim olan ilkeler çerçevesinde yetkisini kullanmalı ve tecil talebini reddetmesi halinde ise haklı bir gerekçeye dayandırmalıdır (Üstün, 2006: 273).

Tecil, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamından düzenlenmiş vergisel bir avantajdır (Arıkan, 2004: 15). Tecil ile mükellefe, ödeme güçlüğü çekmeden vergi borcunu ödeyebilmesi için yeni bir vade oluşturulmakta ve taksitle ödeme imkanı sunulmaktadır (Çitil, 2019: 55). Böylece mükellefin, cebri icra uygulamaları olmadan mali yapısını düzeltebilmesi için gerekli zamanı da olacaktır (Arıkan, 2004: 31).

Tecil işleminin gerçekleşmesiyle yeni bir hukuki durum oluşmakta ve bu durumda yeni bir vade ile vergi borcu için özel kanununda belirlenenden farklı ödeme şekli söz konusu olmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi borcunun vadesi, tecil yapıldıktan sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37. maddesine göre belirlenen vade olmayacaktır (Arslan ve Kırmızı, 2010: 652).

Tecil faizi ise asıl alacağa bağlı olarak alınmakta olan fer'i kamu alacağı niteliğindedir (Peker ve Kılıçer, 2020: 4). Keza, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinde faizlerin fer'i kamu alacağı olduğu belirtilmektedir.

1.4.3.3 Kapsamı

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48.maddesinin 1.fikrasına binaen yayımladığı tahsilat iç genelgeleriyle tecilin kapsamına dair; tahsilat genel tebliğleri ile de tecil faiz oranına dair düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu düzenlemelerde, tecil yetkisini kullanabilecek birimler belirlenmiş olup, devlete ait alacaklarda ilgili bakanlar, il özel idarelerine ait alacaklarda valiler, belediyelere ait alacaklarda ise belediye başkanları yetkilendirilmiştir. Sadece belirli şartlar dahilinde bu yetki alt birimlere devredilebilmektedir (Taşkan, 2019: 301).

Ayrıca anılan 48.maddenin 6. fıkrasında, tecile yetkili makamların, tecil edilecek alacakları tür ve tutar olarak belirlemeye yetkili oldukları belirtilmiş olup, tahsilat iç genelgesi ile tecile konu edilecek alacaklara sınırlama getirildiği görülmektedir. Buna göre; geçici vergi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, harçlar (ikmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), fonlar, paylar (eğitime katkı payı ve buna ait gecikme zammı dâhil), haklar, ecrimisil ve ek vergiler dışındaki alacaklar için tecil talep edilmektedir (Peker ve Kılıçer, 2020: 4).

Görüldüğü gibi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da yer alan bazı alacaklara tecil uygulanamasa da (eğitime katkı payına ait

gecikme zamları hariç) alacakların gecikme zam ve faizleri tecil kapsamı dahilindedir (Arıkan, 2004: 16).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen pişmanlık ve cezalarda indirim müesseselerinden faydalanılması halinde tecil müessesesinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır (Peker ve Kılıçer, 2020: 4).

1.4.3.4 Oranı

Tecil faizi, mükellefleri ödemeye teşvik etmek amacıyla gecikme zammı, gecikme faizi şeklindeki diğer fer'i alacaklara göre daha düşük oranda uygulanmaktadır (Öner, 2020: 213). Tecil faizi oranını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına ait olup, yayımladığı tebliğler aracılığıyla bu yetkisini kullanmaktadır.

Tecil faizi oranının, çeşitli bireysel olaylar açısından öznel bir şekilde ayrı ayrı belirlenmesi mümkün olmamalıdır. Başka bir ifadeyle, tecil faizi oranının eşitlik ilkesi bakımından genel olarak bütün borçluları kapsayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. (Arslan Ç. , 2003: 84).

Kanunda, tecil faizi oranı konusunda alt ve üst sınırın ne olacağı belirtilmemiştir. İdare, ekonomik konjonktüre uygun şekilde tecil faizi oranını belirleyebilmektedir. Doktrinde yer alan görüşe göre; tecil faizi oranını belirlemede idareyi bağlayacak alt ve üst sınırın konulmamasından dolayı oranın sıfır olarak belirlenebileceği düşünülmemelidir. Oranın sıfır olması hiç faiz alınmaması anlamına gelir ki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesine göre tecil işleminin yapılmasının şartlarından biri tecil faizi alınmasıdır (Arslan ve Kırmızı, 2010: 654). Bu bağlamda, idarenin tecil faizi alıp almama konusunda takdir yetkisinin bulunmadığı; idarenin takdir yetkisinin, yalnızca tecil faizi oranının hangi miktarda alınacağı konusunda bulunduğu ifade edilmiştir (Arıkan, 2004: 25).

Sosyal hukuk devletinde idarenin, bu şekilde sınırsız yetkilendirilmesiyle faiz oranının tespitinin yargısal denetime tabi olmayışının, hukuki güvenlik sağlama

ilkesiyle çeliştiği ifade edilmiştir (Sonsuzoğlu, 2013: 85). Ayrıca, bir verginin belli bir oran yerine sıfır oranında uygulanması, o verginin kaldırılması anlamına gelir ki, başta vergi yükü dağılımı olmak üzere gelir bölüşümü ile iktisadi-mali değişkenleri farklı açılardan etkileyeceği ve tam vergi istisnası ile aynı etkiyi oluşturacağı ifade edilmiştir. Bu durumda, verginin “kurum” olarak devam etmesinin bir anlamı olmayacaktır (Oktar S. A., 1997: 170).

2000 yılı itibarıyla uygulanan tecil faiz oranları Ek-2 no’lu tabloda gösterilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden şu an uygulanan tecil faizi oranı yıllık %15¹³ olarak belirlenmiştir. Ek-1 no’lu tabloda yer alan gecikme zammı oranları Ek-2 no’lu tabloda yer alan tecil faizi oranlarıyla karşılaştırıldığında tecil faizinin genellikle gecikme zammının 2/3 civarında olduğu görülmektedir. Ancak bazen gecikme zammı oranının değiştirilmediği halde tecil faizi oranının değiştirildiği görülmektedir.

1.4.3.5 Yararlanma şartları

Mükellefin, tecil müessesesinden yararlanabilmesi için tecil faizi alınması dışında belirli şartlar aranılmaktadır.

1.4.3.5.1 Yazılı Talepte Bulunulması

Tecil yapılabilmesi için mükellefin, yazılı talepte bulunması gereklidir. Tecil, vergi idaresince resen uygulanmamaktadır. Mükellef, bizzat müracaat edebileceği gibi kanuni temsilcileri veya özel vekalet verilen kişiler aracılığıyla da müracaat edebilir. Tecil talebi, tutarın büyüklüğüne göre ilgili vergi idaresine yapılmalıdır (zdemir, 2019 a: 11).

1.4.3.5.2 Çok Zor Durum Halinin Varlığı

¹³ Seri : C Sıra No: 5 Tahsilat Genel Tebliği, R.G. 30.12.2019, S.30994.

Tecilin yapılabilmesi için “*amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse*” şartı getirilmiştir. Alacaklı vergi idaresi, mükellefin “çok zor” durumda kalacağını öngörürse ve takdir ederse kanunda belirtilen şartlarla vergi alacağının tecil edilmesine karar verebilir (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019a: 42).

Tahsilat Genel Tebliğinde “çok zor durum hali”; vergi alacağının vadesinde tahsil edilmesi, haczin tatbiki veya haczedilen malların paraya çevrilmesi hallerinin mükellefin vergiyi doğuran ticari, sınai veya zirai faaliyetine devam etmesini imkansızlaştırması veyahut bu faaliyetleri ağır sekteye uğratması şeklinde açıklanmıştır (Arslan M. , 2016: 125). Kısaca “çok zor durum hali” ifadesi ile mali ve ekonomik zorluk kastedilmektedir (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019a: 30).

Tecil talebinde bulunan mükellefin çok zor durumda olup olmadığı likidite oranları ile tespit edilmektedir. Likidite oranlarına göre zor durumu derecelendirilecek ve derecesine uygun tecil süreleri belirlenecektir (Coşkun, 2021: 528).

1.4.3.5.3 Teminat Gösterme

Teminat, mükellef tarafından vergi borcuna yetecek miktarda belirli iktisadi unsurların karşılık gösterilmesidir. Teminat istenmesi, vergi alacağının tahsiline yönelik riskin mevcudiyeti halinde alacağın güvenceye alınması için uygulanan önlemlerden biridir. Bu bağlamda teminat, garanti sağlama aracı olarak ifade edilebilir (Akdoğan, 2019: 98).

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “*Amme Alacaklarının Korunması*” başlıklı ikinci bölümündeki 9. maddesinde hangi hallerde teminat istenebileceği düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre teminat istenilecek halleri zorunlu ve isteğe bağlı haller şeklinde ayırmak uygun olacaktır. Buna göre, vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerektiren durumlarda ve kaçakçılık suçuna temas halinde vergi idaresince teminat istenmesi gerekliken; Türkiye’de ikametgahı bulunmayan mükellefin durumu, vergi alacağının tahsilini riskli gösteriyorsa vergi idaresi isterse

teminat isteyebilir (Ünsal, 2019: 19-20). Yani ikinci durum halinde, alacaklı vergi idaresinin teminat isteme hususunda takdir yetkisi bulunmaktadır (Taşkan, 2019: 307).

Teminat olarak gösterilecek unsurlar, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesinde sayılmıştır. Bunlar; para, bankalarca verilen süresiz teminat mektupları, hükümet tarafından belli edilecek milli esham ve tahvilat, hazine tahvil ve bonoları, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı idare tarafından haciz varakasına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır (Ünsal, 2019: 34).

Tecil olunacak vergi alacağına teminat uygulanması hususu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48.maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra hükmüne göre, mükellefin elli bin Türk lirasını (bu tutar dahil) aşmayan borçlarının tecilinde, vergi idaresince teminat şartı aranılmayacaktır. Bu tutarı aşması halindeyse, aşan kısmın yarısı kadar teminat alınacaktır.

1.4.3.5.4 Süre

Tecil müessesesinde, hem tecil talep edebilme süresi hem de tecil uygulama süresi önem arz etmektedir.

– Tecil Talep Edebilme Süresi

Tecil, vergi borcunun ödeneceği zamana kadar talep edilebilmektedir. Borcun vadesi gelmeden ya da vadesi geçtikten hatta haczi uygulandıktan sonra bile tecil talebinde bulunulabilir. Burada dikkat edilecek husus, haciz uygulanmış ama malların paraya çevrilmemiş olmasıdır (Öner, 2020: 212).

– Tecil Uygulama Süresi

Alacaklı vergi idaresi tarafından vergi alacağı 36 ayı aşmayacak şekilde tecil olunabilmektedir. Mükelleflere verilecek tecil süresinin tespitinde, mükellefin iyi niyetli olup olmadığı, daha önce tecil edilen borçlarında tecil şartlarına riayet edip etmediği, borç miktarı ve ödeme gücü dikkate alınmaktadır (Coşkun, 2021: 529-530).

Tecil, verilen sürenin dolmasıyla ya da tecil şartlarının bozulmasıyla hükümsüz hale gelmektedir. Vergi borcu, tecilin hükümsüz kalması ile muaccel hale gelmektedir. Tecil hiç yapılmamış sayılarak, vergi borcunun, vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsiline gidilmektedir. Önceden ödenen tecil faizlerinin, gecikme zammından mahsubu yapılmaktadır. Tecil edilen vergi borcunun, gecikme zammı uygulanmayan borçlardan olması durumunda ise ödenen tecil faizlerinin iadesi veya mahsubu yapılmamaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 335).

1.4.4 Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a tabi alacakların tecilini düzenleyen 48.maddeden sonra 18/05/2017 tarihli 7020 sayılı Kanunun¹⁴ 7.maddesi ile “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” başlıklı 48/A. maddesi yürürlüğe girmiştir.

1.4.4.1 Amacı

“Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” müessesesi ile vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmiş ama öngörülemeyen sebeplerden ötürü son bir yıldaki borçlarını ödemede temerrüde düşen mükelleflerin borçlarını daha uygun şartlarda ödemeleri amaçlanmıştır (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019a: 32).

Bu düzenlemeyle bazı hallerde, genel tecil uygulamasına göre daha farklı ve daha esnek taksitlendirme imkanları sunulmuş ve vergi idaresine daha geniş takdir yetkisi verilmiştir. Bu tecil uygulamasının genel tecil uygulamasının aksine, mükellef odaklı amaçlarla Vergi Hukuku’na getirilmiş olduğunu söyleyebilmek mümkündür (Çitil, 2019: 57).

Bu özel tecil müessesesiyle; iyi niyetli ve vergi uyumu yüksek olan mükelleflere, çok zor duruma düştüklerinde ödeme kolaylığı sağlamak suretiyle, genel

¹⁴ “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, R.G. 27.05.2017, S.30078

tecil müessesesinden daha iyi şartlarda borçlarını tecil ettirme imkanı sunulmaktadır (Akbayrak, 2017: 212). Başka bir ifadeyle, iyi niyetli mükellefler için 48.maddede belirtilen kolaylıklardan “daha fazla” kolaylık sağlanmaktadır (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019b: 377).

1.4.4.2 Kapsamı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48. maddesi, tüm kamu alacakları hakkında düzenlenmiş iken; 48/A. maddesi kapsamına sadece Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara ilişkin gecikme faizi ve gecikme zammı girmektedir (Ünsal, 2019: 34).

1.4.4.3 Yararlanma Şartları

“Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” müessesesine belirli şartlar dahilinde başvurulmaktadır. Söz konusu şartlar; başvuru tarihi itibarıyla en az üç yıl süreyle ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması, geçmiş üç yılın vergi beyannamelerinin zamanında verilmiş olması (kanuni süresi içinde verilen beyannameye dair kanuni süresi geçtikten sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler ihlal sayılmaz) ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş vergi borcunun, borç ödemede hüsünüyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olmasıdır (Akdoğan, 2019: 103-104). Bu şartları taşıyan mükellefler, uyumlu vergi borçlusu kabul edilecektir (Özdemir, 2019 a: 49).

1.4.4.4 Uygulanış Şekli

Hazine ve Maliye Bakanlığınca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bunlara ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinin vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczedilmiş malların paraya çevrilmesi, vergi borçlusunu çok zor duruma düşürecekse; son bir yıl içindeki borçları,

faiz ve teminat alınmak suretiyle 36 aya kadar tecil olunabilecektir. Bunun için tecilin, mükellef tarafından yazı ile istenmiş olması ve gerekli şartları taşıyor olması gerekmektedir (Akdoğan, 2019: 103).

Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi uygulanmaktadır. Ancak Cumhurbaşkanı, çok zor durum derecesine göre farklı faiz oranları belirlemeye yetkilidir (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019b: 379).

Tecil şartlarına uyulmaması durumunda, muaccel hale gelen vergi borçlarının tecili, mükellef tarafından istenilmesi halinde en fazla iki defa geçerli kabul edilebilmektedir. Tecilin geçersiz hale gelmesi durumunda, 48/A. madde hükümlerinden tekrar yararlanabilmek için tecil talep tarihinden itibaren 5 yıllık süre geçmiş olmalıdır (Ünsal, 2019: 36).

1.4.5 Haksız Çıkma Zammı

Haksız çıkma zammı müessesesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 'ödeme emrine itiraz' başlıklı 58. maddesinde *"itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir."* hükmünün getirilmesiyle Vergi Hukuku'nda yerini almıştır.

1.4.5.1 Amacı

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine¹⁵ karşı haksız olduğu halde itiraz eden borçlulara uygulanan fer'i nitelikte bir alacaktır. Haksız çıkma zammı fer'i bir alacak olsa da diğer faiz düzenlemelerine göre farklılık arz etmektedir. Haksız çıkma zammının kapsamında sadece ödeme emrine haksız yere itiraz edilmiş alacaklar bulunmaktadır (Sonsuzoğlu, 2013: 86-87).

¹⁵ Ödeme emri, borçluya borcunun durumunu bildiren ve ödeme talimatı niteliğine sahip bir belge olup, tebliği ile birlikte cebri takip süreci başlamaktadır (Özdemir ve Güngör Doğan, 2012).

Ödeme emrine karşı haksız şekilde itiraz edilmesi, hem mahkemelerin boş yere meşgul edilmesine hem de vergi alacağının tahsilinde gecikmeye neden olabilmektedir. Haksız çıkma zammı müessesesinin amacı, kötü niyetli mükelleflerin gereksiz yere mahkemeleri meşgul etmesine ve vergi borcunun ödemesini geciktirmelerine engel olmaktır (Buhur, 2013: 114). Ancak yüksek miktarda borcu olan mükelleflerin, haksız çıkma zammı çekincesiyle dava yoluna başvurmalarına da engel olabileceği de göz ardı edilmemelidir (Apalı, 2017 a: 269).

1.4.5.2 Kapsamı

Haksız çıkma zammı, vergiler dahil ödeme emri ile takibi yapılan tüm kamu alacaklarına haksız yere itiraz edenler için uygulanan bir müessesedir. Alacaklı vergi idaresinin, vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükelleflerden alacağını cebren tahsil etme yetkisi bulunmaktadır. Cebren tahsilinin başlatılması için ödeme emrinin mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Ödeme emrine itiraz, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58.maddesinde düzenlenmiştir. Ödeme emrine karşı mükellef ; böyle bir borcu olmadığı, borcu kısmen ödediği ve borcu zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilmektedir (Saraçoğlu ve Dayıoğlu Erul, 2019: 143) .

Haksız çıkma zammı müessesesi, ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemek amacıyla tanzim edildiğinden, ödeme emrine karşı açılan davaların reddine dair kesinleşecek kararlar üzerine uygulanması gerekmektedir. Dava konusu itirazın vergi idaresi lehine sonuçlanması durumunda, mükellefin temyize başvurma hakkı bulunmaktadır. Danıştay'da temyiz istemi ile üst yargılama davasının devam etmesi halinde haksız çıkma zammı uygulanabilmesi için nihai kesinleşme kararının beklenmesi gerekmektedir (Özdemir ve Güngör Doğan, 2012).

Bu konuyla ilgili Danıştay VDDK'nın önüne gelen uyuşmazlıkta; davacı firma, ödeme emirlerine karşı açtığı davanın vergi mahkemesince reddi üzerine, ilgili vergi idaresince %10 oranında hesaplanan haksız çıkma zammı ile borçları 2 nolu ihbarname ile tebliğ edilmiştir. Ancak davacı firma, vergi mahkemesinin verdiği karar üzerine

süresi içinde temyize başvurusundan dolayı 2 nolu ihbarnamede bildirilen haksız çıkma zammına karşı dava açmıştır. Mahkeme, haksız çıkma zammının, ödeme emirlerine karşı açılan davanın reddine dair kararın kesinleşmesinden sonra istenilmesi gerektiği, tarafların mahkeme kararı üzerine itiraz ile temyiz yoluna başvurusu durumunda ortada kesinleşmiş bir mahkeme kararından bahsedilemeyeceği ve olayda da ödeme emirlerinin iptali için açılan davanın reddi üzerine temyiz talebinde bulunan davacıdan haksız çıkma zammı istenemeyeceği gerekçesiyle haksız çıkma zammının kaldırılmasına karar vermiştir. Bu kararın temyiz talebini inceleyen Danıştay 3. Dairesi, haksız çıkma zammının 2 nolu ihbarname ile istenilmesi için mahkeme kararının kesinleşmesine gerek olmadığını ve kararın ilgili idareye tebliğinin yeterli olduğunu belirterek mahkemenin kararının hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle bozulmasına hükmetmiştir. Bozma kararına uymayan vergi mahkemesinin ısrar kararı taraflarca temyiz edilmiştir. Danıştay VDDK, dava konusu 2 nolu ihbarname tanzim edildikten sonra yürürlüğe giren (1) sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde haksız çıkma zammının uygulanışıyla ilgili düzenlemelere yer verildiği ve idarenin de ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yönündeki kararın kesinleşmesinden sonra haksız çıkma zammının istenebileceği anlayışını benimsediğini ifade ederek haksız çıkma zammının kaldırılmasına dair ısrar kararında hukuka aykırılık görmemiş olup, temyiz talebinin reddine oybirliği ile karar vermiştir (Danıştay VDDK, T. 16/04/2010 ,E. 2008/833, K.2010/192) .

Ayrıca bazı ödeme emrine karşı açılan davalar, mahkemece işin esasına girilmeksizin, ödeme emrine dair itiraz nedenleri incelenmeden usul hükümlerine göre reddedilebilmektedir. Ödeme emrine karşı açılmış davalarda, mahkemece davanın esas yönünden davacının haksızlığına karar verilip davanın reddolunması durumunda, idare borçludan haksız çıkma zammı talep edebilmektedir. Örneğin, ödeme emrine dair itiraz nedenleri incelenmeksizin vergi mahkemesince davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi durumunda, davacının davasında haksız olduğundan söz edilmesi mümkün olmayacak olup, davacıdan davasında haksız çıktığı gerekçesiyle haksız çıkma zammı istenilmemelidir. Ancak, mevcut düzenlemede usul ve esastan verilecek mahkeme kararları bakımından herhangi bir ayırım yapılmamıştır (Saraçoğlu ve Dayıoğlu Erul, 2019: 153).

Bu konuyla ilgili Danıştay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta, davacı adına kesilen idarî para cezasına ilişkin ödeme emrine karşı açılan davada, mahkemece işin esasına girilmeden süre aşımı açısından davanın reddine karar verilmiştir. Temyiz talebini inceleyen Danıştay 3. Dairesi; ödeme emrinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2. maddesinde öngörülen yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukukî denetiminin yapılmamış olduğu, bundan dolayı davacının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58/5. maddesine göre ne tamamen veya kısmen haksızlığının ne de haklılığının saptanmadığı, tamamen haksız çıktığına binaen tanzim edilen ihbarnamede ve mahkemenin davanın reddi yönündeki kararında hukuka uygunluk olmadığı gerekçesiyle temyiz talebini kabul etmiştir (Danıştay 13. D., T.03/05/2010, E.2010/733, K.2010/3678).

1.4.5.3 Niteliği

Haksız çıkma zammı, diğer fer'i alacaklar olan gecikme faizi ve zammından nitelik olarak farklılık taşımaktadır. Çünkü gecikme faizi ve zammı, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden ve vadesinde ödenmemesinden dolayı haksız olarak kullanıldığı süreye bağlı olarak oluşmaktayken; haksız çıkma zammı, herhangi bir süreye bağlı olmaksızın asıl borcun belirli bir yüzdesi şeklinde sabit bir oranda uygulanmaktadır. Gecikme faizinin ve zammının, devletin uğradığı zararı tazmin etme amacı bulunmakta iken haksız çıkma zammının cezai niteliği baskındır (Sonsuzoğlu, 2013: 87).

Ayrıca vergi alacaklarına, gecikme zammı uygulanmaya devam edilmekte ve davanın reddi halinde dava konusu toplam tutar üzerinden ayrıca %10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır. Bu şekilde, bir yandan gecikme zammı uygulanırken bir yandan dava açma hakkının kullanılmasından dolayı %10 oranında haksız çıkma zammının uygulanması, mükelleflerin haklarını yargıda aramaktan vazgeçirmektedir. Bu durumun, hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı nitelik taşıdığı ve Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Anayasa'nın 125. maddesi "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmü yer almaktadır. Diğer bütün idari işlemlerde olduğu gibi ödeme emrine karşı da mükelleflerin dava açma hakkını

kullanmaları en doğal hakları olmasına rağmen, hakkını arayanlara %10 oranında haksız çıkma zammı uygulanması ceza niteliğinde görülmektedir. Bu durum Anayasada yer alan “*idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması*” ilkesiyle çelişen bir durum oluşturduğu belirtilmektedir (Buhur 2013, 114; Doğrusöz B. 2009; Saraçoğlu ve Dayıoğlu Erul 2019: 146).

Ayrıca, sadece davacının haksız çıkması halinde bu tazminatı ödemek zorunda iken; vergi idaresinin, haksız çıkması durumunda karşı tarafa herhangi bir tazminat ödemiyor oluşu ve bu konuda kanunda bir düzenleme olmayışının eşitsizlik oluşturduğu ifade edilmektedir (Doğrusöz B. , 2009).

1.4.6 Pişmanlık Zammı

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi hukuku alanında 1950 yılından beri uygulan ve mükelleflere tanınan özel haklardan biridir. Temelinde vergi ziyayı bulunan ve vergi idaresinin bilgisi olmadığı bir olayın, kendiliğinden ilgili mercilere bildirilmesi üzerine beyan edilmeyen vergilerin beyanı ve ödenmesi hususunda kolaylık sağlayan bir müessesedir (Türkay, 2016).

1.4.6.1 Amacı

Bu müessese ile mükelleflere, kanunda belirtilen şartların gerçekleştirilmesi halinde vergiye dair cezalardan kurtulma imkanı sunulmuştur. Ayrıca vergi idaresi açısından, mükelleflerin kendi kendini ihbar etmesi neticesinde alacağın tahsilini kolaylaştıran bir müessesedir (Ekeryılmaz ve Ak, 2016: 3).

Pişmanlık müessesesi ile mükellefleri yaptırımlar karşısında yardımsız bırakmamak, mükellefle idareyi yakınlaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak, vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesi amaçlanmıştır (Apalı, 2017 b: 211).

1.4.6.2 Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371 maddesinde; pişmanlık müessesesinin, emlak vergisi hariç beyana dayalı olarak tarh edilen vergiler için uygulanacağı hüküm altına almıştır. Bu nedenle, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir (Çengel, 2019).

1.4.6.3 Uygulanış Şekli

Beyana dayalı vergilerde, vergi ziyai cezasına sebebiyet veren fiilleri işleyen mükellefler ve bunlara iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ilgili vergi idaresine kendiliğinden dilekçe ile haber verdikleri takdirde, kanunda belirtilen şartlar dahilinde, vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Bu kolaylıktan, gerçek ve tüzel kişi mükellefler ile vergi sorumluları ve bunların kanuni temsilcileri faydalanabilmektedir (Öner, 2020, s. 164).

Bu müesseseyle vergi ziyai suçunu işleyen ve bunların işlenişine iştirak eden kişinin kurtulmuş olduğu yaptırım vergi ziyai cezasıdır (Türkay, 2016). Konuyu daha iyi anlayabilmek adına burada karşımıza çıkan vergi ziyai ve vergi ziyai cezası ifadesinin ne manaya geldiğini bilmemiz gerekmektedir. Vergi ziyai tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 maddesinde, *“Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.”* şeklinde yapılmıştır. Bu şekilde vergi ziyayına sebebiyet veren vergi mükellefinden ve sorumlusundan vergi aslı tahsil edilirken, devleti vergi kaybına uğrattıkları gerekçesiyle vergi ziyai cezası kesilmektedir (Ortaç ve Ünsal, 2019: 175-176).

Pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için kanunda belirtilmiş olan belli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlardan herhangi birinin gerçekleşmemiş olması halinde mükellefin pişmanlık talebi geçersiz kabul edilecektir (Apalı, 2017 b: 214-215). Gerçekleşmesi gereken şartlar, anılan 371. maddede;

“1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda

bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.”

şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu madde hükmüne göre; pişmanlık dilekçesi veren mükellefin, vergi asıllarını gecikme zammı oranında bir pişmanlık zammı ile birlikte 15 gün içinde ödemesi gerekmektedir. Pişmanlık zammı, sadece oran olarak gecikme zammına bağlanmıştır. Pişmanlık zammı, vergilerin geç ödenmesi nedeniyle oluşan kayıpları gidermek amacıyla alınmakta, ceza değil bir nevi faiz niteliği taşımaktadır (Akt. Şenyüz, 2012 b: 324).

1.4.7 İzah Zammı

İzaha davet müessesesi, 15/07/2016 tarihli 6728 sayılı Kanunun¹⁶ 22. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370. maddesinde düzenlenmiştir.

¹⁶ “Kanun Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, R.G. 09.08.2016, S.29796.

1.4.7.1 Amacı

İzaha davet, yetkili mercilerce vergi ziyanının oluştuğuna işaret eden emareler bulunduğu dair yapılmış ön tespitlerle ilgili mükelleflerden açıklama istenilmesidir. Bu müessese ile mükelleflerin, vergi ziyanına neden olmadıkları anlaşılması halinde söz konusu tespite dair vergi incelemesine alınmaları veya takdire sevk edilmeleri engellenmekte; vergi ziyanına neden oldukları anlaşılması halinde ise belirli şartlarla cezada indirim uygulanarak daha ağır müeyyidelere maruz kalmaları önlenmektedir (Erol, 2018: 222).

İzaha davet müessesesiyle mükelleflerin haksız ve fuzuli işlemlerle muhatap olmasının önlenmesi, uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi ve azaltılması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, fuzuli inceleme ve takdir işlemlerinin engellenerek (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 44) Hazine ve Maliye Bakanlığının denetim gücünü daha verimli şekilde kullanması ve böylelikle vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması (Çağlar K. , 2019: 202) amaçlanmaktadır.

1.4.7.2 Kapsamı

İzaha davetin kapsamını ve şeklini, ön tespitin niteliğini, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek komisyonu, izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya dair usul ve esasların belirlenmesi hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki doğrultusunda, 01/09/2017 tarihinde yürürlüğe giren 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Daha sonra, 05/12/2019 tarihli 7194 Kanun¹⁷ ile 370. maddede yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Yapılan kapsamlı değişiklikler neticesinde 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanarak 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır (Sarılı, 2020: 74).

İzaha davetin kapsamı, 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde tek tek açıklanmış iken, 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nde verginin ziyaa

¹⁷ “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, R.G. 07.12.2019, S.30971.

uğradığına dair emarelerin bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin haklarında ön tespit yapılanların izaha davet edileceği belirtilmiş ancak konulara dair özel bir belirleme yapılmamıştır. Böylelikle vergi ziyası oluştuğuna dair ön tespit yapılabilen her konu izaha davet kapsamına alınmıştır (Türkay, 2021).

1.4.7.3 Uygulanış Şekli

Mükellefi izaha davet edebilmek için öncelikle bir ön tespit¹⁸ yapılması gerekmektedir. Ön tespit yapılabilmesi için ön tespit ilgili olduğu konuya dair mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış veya mükellefin takdir komisyonuna sevk yapılmamış olması, yetkili mercilerce yapılmış ön tespitle ilgili konuya dair tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması ve yetkili merciler tarafından ön tespit yapılmış olması şartları bulunmaktadır (Taşkan, 2019: 402).

Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmiş olması ve ön tespit konusuyla ilgili haklarında ihbarda bulunulması durumlarında, mükelleflerin konuyla ilgili olarak izaha davet edilmesi söz konusu değildir (Çağlar K. , 2019: 207).

İzah Değerlendirme Komisyonunca, hakkında ön tespit yapılan mükellefe “İzaha Davet Yazısı” tebliğ edilmektedir. Mükellef tarafından, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ön tespitle ilgili yetkili komisyonlara yazılı izahat yapılması gerekmektedir. Mükellef, bu süre içinde yazılı izahatta bulunmaz ise izaha davet müessesesinden faydalanamamaktadır. Süresinde yapılan izah, komisyon tarafından en geç 45 gün içerisinde değerlendirilerek sonuçlandırılmaktadır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 60).

¹⁸ 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3. maddesinde Ön tespit kavramı, “*vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.*” şeklinde belirtilmiştir.

Mükellef tarafından yapılan izahın sonucunda Komisyonun, vergi kaybına neden olunmadığı ve beyanname verilmesini gerektirecek bir durumun da olmadığına karar vermesi halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamaktadır. Mükellef tarafından yapılan izahat, Komisyonca yeterli görülmez ve beyanname verilmesi gereken bir durum olduğu kabul edilirse bu durum mükellefe bildirilmektedir. Bu bildirim üzerine mükellef tarafından izahın yapıldığı tarih itibarıyla 30 gün içerisinde verilmemiş vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik ve/veya hatalı verilmiş beyanın tamamlanması veya düzeltilmesi ve vadesi geçen vergilerin gecikme zammı oranında izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir (Çağlar K. , 2019: 212). Ödemenin süresinde yapılmaması halinde, %20 oranında kesilen indirimli ceza %50 oranı esas alınarak tamamlanmakta ve izah zammı gecikme faizine dönüştürülmektedir (Sarılı, 2020: 80).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME FAİZİ VE GECİKME FAİZİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Gecikme faizi müessesesi, vergi alacağını güvence altına alma yöntemlerinden biridir (Buyrukoğlu, 2018: 32). Gecikme faizi, tahakkuk aşamasıyla ilgili olup, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için uygulanmaktadır (Bilici , 2012: 107).

2.1 Gecikme Faizinin Amacı

Türk Vergi Sistemi'nde vergi matrahının tespitinde esas olarak kabul edilen yöntem beyan usulüdür. Bu yöntemde vergi tarhı, mükellefin beyanname vermesi esasına dayanmaktadır. Mükellefin vergi matrahını beyanname vermek suretiyle vergi idaresine bildirmesi üzerine tarh ve tahakkuk işlemi bir arada gerçekleştirilmektedir. Beyan usulü, matrahı doğru ve tam olarak beyan ettiği hususunda mükellefe güvenilmesi ve bildirilen matrahın gerçekliğinin etkin bir denetim mekanizmasıyla sağlanması esasına dayanmaktadır (Oktar S. A., 2017: 96-117). Mükellefin vergi matrahını bildirmemesi veya eksik bildirmesi durumunda ikmalen, resen ve idarece tarh yöntemlerine başvurulmaktadır. Tarh ve tahakkuk işleminin, kanunda belirtilen zamandan geç gerçekleştirilmesine bağlı olarak vergi alacağının tahsilinde yaşanan gecikme nedeniyle devletin uğradığı mali kaybın telafisi amacıyla gecikme faizi müessesesi getirilmiştir.

Gecikme faizi, vergi gelirlerinin enflasyon karşısında değerinin azalmasını önlemek amacıyla da uygulanmaktadır (İnci ve Öztürk, 2015: 122). Anayasa Mahkemesi'nin 27/09/1988 tarih ve E.1988/7, K.1988/27; E.1988/9, K.1988/28; E.1988/16, K.1988/29 sayılı kararlarında; gecikme faizinin enflasyonla ilişkisi hem devlet hem de mükellef açısından incelenmiş, gecikme faizinin dayandığı ekonomik mantık açıklanmış ve gecikme faizinin amacının paranın değerinin korunmasına yönelik olduğu diğer bir deyişle vergi alacağının enflasyona karşı korunmasına yönelik olduğu belirtilmiştir (Tosun, Canyaş ve Tosun, 2012: 209-210).

Gecikme faizi müessesinin getiriliş amacı, Danıştay 9.Dairesinin 17/03/1993 tarih ve E.1992/3881, K.1993/1261 sayılı kararında da “*gecikme faizi, vergi cezası niteliğinde olmayıp enflasyon sebebiyle para değerindeki sürekli ve yüksek düşmeler olması dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin değer kaybını önleme amacına yönelik ve geç ödemelere karşı caydırıcı özelliği olan bir tedbir olarak uygulamaya konulmuştur.*” şeklinde belirtilmiştir (Şeker, 2006: 3).

Ayrıca, vergisini zamanında beyan edip tahakkuk ettiren ve vadesinde ödeyen mükellefler ile vergisini zamanında beyan etmeyerek veya eksik beyan ederek tahakkukta gecikmeye sebep olan ve devletin parasını başka amaçlarla kullanan mükellefler arasındaki eşitsizliği gidermek (Sonsuzoğlu, 2013: 102) ve bu şekilde haksız olarak menfaat sağlayan mükelleflerin ödüllendirilmesini önlemek (İpekoğlu, 1998: 106) amacıyla da uygulanmaktadır.

2.2 Gecikme Faizinin Tarihsel Gelişimi

1983 yılına kadar vergilerin tahakkukunu kısmen veya tamamen engelleyen mükelleflerden faiz veya herhangi bir ek ödeme alınmamaktaydı. O dönemde, sadece tahakkuk etmiş ama vadesinde ödenmeyen vergiler için gecikme zammı uygulaması bulunmaktaydı. Tahakkuk ettirilmeyen ya da eksik tahakkuk ettirilen vergiler için gecikme zammı uygulanamadığından sistemde bir boşluk mevcuttu (Arslan ve Kırmızı, 2010: 641).

Gecikme faizi müessesesi, 2791 sayılı Kanun¹⁹ ile 1983 yılında vergi sistemimize girmiştir. Bu ilk düzenlemeye göre vergi mükellefleri, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı açtıkları davaların reddi halinde tecil faizi oranında bir faiz ödemek mecburiyetindeydiler (Kumaş, 2019: 46). Kısacası, dava sonucu haksız çıkmaları durumunda gecikme faizi uygulanmaktaydı.

¹⁹ “4.1.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle 21.2.1963 Tarih ve 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, R.G. 22.01.1983, S.17986.

Şu anki düzenlemeye göre 2791 sayılı Kanun, gecikme faizinin hesaplanmaya başlayacağı süre, uygulama alanı ve oranı açısından farklılık arz etmekteydi. İlk olarak gecikme faizi oranı, tecil faizi oranıyla ilişkilendirildiğinden şu anki düzenlemeye göre daha düşük oranda uygulanmaktaydı. Vergi ve cezası için açtıkları davada haksız çıkan mükelleflere tecil faizi ile aynı oranda faiz uygulanması, vergi idaresinin takdirine bağlı olan tecil müessesesinin amacına aykırı bulunmaktaydı. İkinci olarak gecikme faizinin hesaplanacağı süre, şu anki düzenlemede vade tarihinden başlamaktayken; ilk şeklinde, dava açma süresinin son gününü takip eden ayın başından itibaren başlamaktaydı. Bu durum, mükellefler arasında dava açma süresini takip eden aybaşına yakın veya uzak oluşuna göre eşitsizliğe sebep olmaktaydı. Üçüncü olarak şu anki düzenlemede gecikme faizi, sadece vergi aslına uygulanmaktayken; eski düzenlemede cezalara da gecikme faizi uygulanmaktaydı. Ayrıca, sadece yargı yoluna giden mükelleflerden gecikme faizi alınmaktayken; şu anki düzenlemede ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerden alınmaktadır (Sonsuzoğlu, 2013: 106-107).

1985 yılında yayımlanan 3239 sayılı Kanun²⁰ ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde değişikliğe gidilmiş olup, daha kapsamlı olan bugünkü gecikme faizi uygulamasına geçilmiştir (Arslan ve Kırmızı, 2010: 641). Bu kanunla cezalar, gecikme faizinin kapsamında çıkarılmış ve sadece verginin aslına uygulanacak şekilde düzenlenmiştir. Tarh edilen vergilere karşı açılan davaların reddi halinde gecikme faizi, vade tarihinden yargı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için hesaplanması şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca uzlaşılan vergiler için de gecikme faizin uygulanması bu kanunla getirilmiştir (Kumaş, 2019: 47).

²⁰ “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanuna, 5422 Sayın Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanuna, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun”, R.G. 11.12.1985, S. 18955.

Daha sonra 1998 yılında yayımlanan 4369 sayılı Kanun²¹ ile söz konusu 112. maddeye 4. fıkra eklenmiştir. Bu fıkra ile fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerde, idarenin mükellefe faiz ödemesi hususu düzenlenmiştir (Kalkınoğlu, 1999: 78).

Ayrıca, 4369 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesinde, 01/01/2003 yılı itibarıyla dava konusu yapılan vergi ziyai cezalarına 112. maddede belirtilen gecikme faizinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde paranın zaman değeri göz önüne bulundurarak, cezaların caydırıcılığının ve etkinliğinin artırılması istenmiştir (İpekoğlu, 1998: 107). Ancak, uygulamaya konulmadan cezalara gecikme faizi tatbik edileceğini hükmeden madde yürürlükten kaldırılmıştır (Güleç, 2000: 34).

30/12/2001 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4731 sayılı Kanun²² ile 112. maddeye 5.fıkra eklenerek, ihtirazı kayıtlı beyan edilip ödenen vergilere karşı dava açılması sonucunda yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararına göre tahsil edilmesi halinde tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır (Yıldız ve Çetinkaya, 2002: 142).

2.3 Gecikme Faizinin Niteliği

Literatürde gecikme faizinin hukuki niteliği tartışılan bir konu olmuştur. Bazı yazarlar cezai nitelikte olduğu görüşündeyken, bazı yazarlar mali nitelikte olduğu görüşünü benimsemektedirler.

²¹ “Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, R.G. 29.07.1998, S. 23417.

²² “17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” R.G. 30.12.2001, S.24626.

Gecikme faizinin ceza niteliği taşıdığını ileri süren bazı yazarlara göre; gecikme faizi oranı piyasa faiz oranından çok yüksek belirlenerek uygulamada cezai nitelik kazanmaktadır. Gecikme faizi oranlarının yüksek olması mükelleflere cezalardan daha ağır maliyet oluşturduğu belirtilmektedir (Küçük, 2005; Serdar, 2000: 16; Ürel, 2015: 249). Bazı yazarlara göre, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi kısmen de olsa mükellefin kusuruna dayanmakta ve mükellefin verginin tahakkukunu engellemek suretiyle alternatif finans kaynağı elde etmesini önlemek amacıyla gecikme faizi oranı piyasa faiz oranının üstünde belirlenebilmekte, bu nedenle gecikme faizinin, kanuni cezai şart niteliğine sahip olduğu ifade edilmektedir (Oktar ve Tunç, 2020: 11).

Bazı yazarlar ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinin yorumlanma şeklini esas alarak gecikme faizinin ceza niteliği taşıdığını ileri sürmektedirler. *“...vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.”* hükmünden yola çıkarak Kanun'un hangi tür alacakların ceza mahiyetinde olduğuna açıklık getirmediği (Sonsuzoğlu, 2013: 104) ve gecikme faizinin ceza niteliği taşıdığı şeklinde yorumlanmasına neden olduğu (Çölgezen, 2011: 78) ifade edilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde yer alan *“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.”* hükmünün, gecikme faizini kusur ile ilişkilendirmesinden dolayı gecikme faizinin ceza niteliği taşıdığı şeklinde algılanmasına yol açacağı ifade edilmektedir (Oktar ve Tunç, 2020: 7).

Gecikme faizinin mali nitelik taşıdığına dair ise bazı yazarlar, gecikme faizinin düzenlendiği bölümü esas alarak Kanun koyucunun da, gecikme faizi müessesesini ceza olarak düşünmediğini belirtmektedirler. Gecikme faizi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “vergilendirme” isimli birinci kitabında yer alan “özel ödeme zamanları”

başlıklı 112 maddesinin 3.fıkrasında düzenlemiştir. Oysaki cezalar “ceza hükümleri” isimli dördüncü kitapta düzenlenmiştir (Çölgezen, 2011: 79; Yiğit, 2018: 1588).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 372. maddesinde düzenlenmiş “*Ölüm halinde vergi cezası düşer*” hükmüne binaen mükellef adına kesilen cezalar, cezaların şahsiliği ilkesi gereği miras kabul eden mirasçılara geçmemektedir. Gecikme faizi ise ceza niteliği taşımadığından vergi aslı ile birlikte miras kabul eden mirasçılara geçmektedir. Bu açıdan gecikme faizinin, cezai nitelik taşımaktan uzak olduğu belirtilmektedir (Çavdar, 2015: 3).

Bazı yazarlar ise, tahakkukunda ve dolayısıyla tahsilinde gecikilen vergilere uygulanan ek bir mali yükümlülük olduğu ve bu ek mali yükümlülüğün ceza değil, tazminat olduğunu belirtmektedirler (Kumrulu, 1988: 239; Sonsuzoğlu, 2013: 105; Yiğit 2018: 1588). Bir yazar, vergi alacağının geç tahakkuk ettirilmesi sebebiyle zamanında ödenmemesinin yaptırım olduğunu ifade etmekte (Yegen, 2019: 1463), bir başka yazar ise gecikme faizinin idarenin mükellefe uyguladığı idari yaptırım olmasının ceza olmadığına delil olduğunu belirtmektedir (Çavdar, 2015: 10).

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları da gecikme faizinin cezai nitelik taşımadığı yönündedir. Anayasa Mahkemesi;

“... Gecikme faizini, vergiyi veya geliri doğuran olayın gerçekleşme tarihinden başlatmanın mükellefe ağır bir mali külfet yükleyeceği ve bu nedenle de vergi idaresi aleyhine dava açmaktan kaçınacağı, dolayısıyla, Anayasa’nın 36. maddesinde belirlenen ‘Hak arama hürriyeti’ nin sınırlanmış olacağı öne sürülebilirse de yukarıda, özellikle enflasyonist ortamda, faizin sahip olduğu önemle ilgili açıklamalar böyle bir iddianın savunulmasını olanaksız kılar. Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır.....”

hükmü ile gecikme faizinin enflasyon karşısında paranın reel değerinde oluşan kaybın telafisi olduğu ve ek mali ceza olarak nitelendirilmesinin olanaksız olduğunu belirtmiştir (AYM, T. 27/09/1988, E.1988/7, K.1988/27; E.1988/9, K.1988/28; E.1988/16, K.1988/29).

Danıştay, bir kararında Anayasa Mahkemesi'nin 27/09/1988 tarih ve E.1988/7, K.1988/27 sayılı kararına atıfta bulunarak faizi; paranın, sahibi dışında birisinin kullanmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı, bir nevi "tazminat" olarak kabul etmiştir. Bu zararın, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi sebebiyle devlet açısından oluşabileceği gibi; devletin hukuka aykırı vergilendirme işlemleri sebebiyle mükellefler açısından da oluşabileceğini belirtmiştir (Danıştay 7.D., T.24/02/2005, E.2001/1208 ,K. 2005/239).

Yukarıda verdiğimiz bazı yazarların görüşlerini incelediğimizde; yaptırım ve ceza kavramını, gecikme faizinin hukuki niteliği konusunda karışıklığa sebebiyet verebileceği için açıklamak uygun olacaktır. Ceza hukukunda ceza, suçun karşılığı olarak onu işleyen kişi adına hapis ve adli para cezasını şeklinde uygulanan kanuni yaptırımlardır. Türk Ceza Kanunu'nda ceza, bir yaptırım türü olarak yer almaktadır. Ceza dışında da uygulanan yaptırımlar da mevcuttur (Akbulut , 2018: 806). Yaptırım, suç unsurunun zorunlu bir sonucudur. Yani bir suç oluşmuş ise yaptırım uygulanmasından söz edilebilir²³ (Üstün, 2001: 296).

Vergi hukukunda suç ve kabahatlere ilişkin ikili yaptırım sistemi uygulanmaktadır. Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlükten oluşan vergi kabahatleri²⁴ karşılığında uygulanan idari para cezası; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarından oluşan vergi suçları karşılığında uygulanan hürriyet bağlayıcı ceza ve adli para cezasıdır (Arslan M.,2016: 303). Vergi kabahatlerine karşı uygulan cezalar²⁵ idari yaptırım olarak nitelendirilirken, vergi suçlarına karşı uygulanan cezalar cezai yaptırım olarak nitelendirilmektedir (Üstün, 2001: 298).

²³ Ceza hukukunda haksızlıklar, ağır, orta, hafif haksızlık şeklinde derecelendirildiği görülmektedir. Ağır ve orta derecede haksızlıklar suç, hafif derecede haksızlıklar ise kabahat olarak kabul edilmiştir. Hafif derecede haksızlıklar, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir (Özen, 2018: 1).

²⁴ 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni ceza kanunu ile suçlarda cürüm-kabahat ayrımı kaldırılmıştır. Cürüm ifadesi yerine suç ifadesi kullanılarak yeni TCK'da düzenlenirken, TCK kapsamından çıkarılan kabahatler ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklik, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçlarını da etkilemiştir (Ortaç ve Ünsal, 2019: 166).

²⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanununda önce yürürlüğe girmesi nedeniyle kabahat ve suç ayırımı yapılmamıştır. Hem kabahat hem de suç teşkil eden fiiler için ceza kelimesi kullanılmıştır (Özen, 2018: 144).

Vergi ziyayı kabahati, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle vergiyi tahakkuk ettirmemesi ya da eksik tahakkuk ettirmesi neticesinde oluşmaktadır. Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, kabahat olarak kabul edilmiş ve vergi ziyayı yaptırımına bağlanmıştır (Özen, 2018: 150). Gecikme faizi ile vergi ziyayı cezasının kaynağının aynı olması dolayısıyla gecikme faizi için de yaptırım ifadesinin kullanıldığı görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, kararlarında gecikme faizini ceza ve yaptırım olarak tanımlamamıştır. Ancak, yukarıda sözü edilen kararlarında gecikme faizi oranının tespitinde enflasyon oranının dikkate alınarak mükellefin enflasyon oranı üstünde bir faiz ödemesinin önleneyeğinden bahisle gecikme faizini ne ceza ne de yaptırım olarak kabul etmediği ve piyasa faiz oranı üzerinde belirlenen gecikme faiz oranının yaptırım olacağı çıkarımında bulunulabileceği ifade edilmektedir (Baykara, 2009).

Anayasa Mahkemesinin, yukarıda anılan kararlarında gecikme faizinin ek mali yükümlülük olduğuna işaret ettiği görülmektedir. Özellikle 27/09/1988 tarih ve E.1988/16, K.1988/29 sayılı kararında, Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı nedeniyle iptali istemiyle ilgili olarak gecikme faizinin, vergi yükümlülüğünün zamanında yapılmaması neticesinde ortaya çıkan "*ek bir mali yükümlülük*" olduğunu açıkça ortaya koymuştur.

Danıştay'ın da Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararlarına atıfta bulunarak gecikme faizinin mali yükümlülük olduğu yönünde kararı bulunmaktadır (Danıştay İBKG, T.03/07/1989, E.1988/5, K.1989/3).

2.4 Gecikme Faizinin Uygulanış Şekli

2..4.1 Devletin Alacaklı Olması Halinde Gecikme Faizi Uygulanışı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "özel ödeme zamanları" başlıklı 112. maddesinin 3. fıkrasında vergi idaresinin hangi hallerde gecikme faizi talep edebileceği düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra hükmüne göre, gecikme faizi müessesesi

sınırlı uygulama alanına sahiptir. Gecikme faizi müessesesi, sadece ikmalen²⁶, resen²⁷ ve idarece yapılan tarhiyatlarda²⁸ verginin tahakkukundaki gecikme nedeniyle oluşan mali kaybı gidermek amacıyla uygulanmaktadır (Saatçi, 2007: 50).

İkmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, verginin dava konusu yapılıp yapılmamasına, uzlaşma yoluna başvurulmasına, kanun yolundan vazgeçmeye başvurulmasına göre gecikme faizinin uygulanacağı süre farklılık arz etmektedir.

2.4.1.1 Dava Konusu Yapılmayan Tarhiyat İşlemlerinde Gecikme Faizi Uygulanışı

Dava konusu yapılmadan kesinleşen vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme dair vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmaktadır (Bilici , 2012: 107).

Mükellefin, zamanında beyan etmediği ya da eksik beyan ettiği vergiler için sonradan ikmalen, resen ve idarece tarhiyatların yapılması neticesinde söz konusu vergi ve buna dair cezalar mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir. Mükellefin, ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunma, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden yararlanma ya da vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu süre zarfında dava açma hakkının kullanılmaması durumunda, verginin tahakkuku ve kesinleşmesi

²⁶ “ İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK, Md. 29).

²⁷ “Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK, Md. 30).

²⁸ “Verginin idarece tarhi; 29 ncu ve 30 ncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK, Mükerrer Md. 30).

gerçekleşmekte ve gecikme faizi de tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır (Keskinsoy, 2016: 129).

2.4.1.2 Dava Konusu Yapılan Tarhiyat İşlemlerinde Gecikme Faizi Uygulanışı

Dava konusu yapılmış vergilerde kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme dair vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmaktadır (Bilici , 2012: 107).

Tarhiyatın dava konusu yapılması halinde gecikme faizinin ödenmesine dair getirilen bu düzenleme ile korunan menfaat, dava yoluyla vergi tahsilatının geciktirilmesine ilişkindir. Bu durum, vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durmasından kaynaklanmaktadır (Bayar, 2003: 310).

Tarhiyatın dava konusu yapılması halinde, gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin sonu yargı organı kararının tebliğ tarihine bağlanmıştır. Yargı organı kararı ifadesi önem arz etmektedir. Tebliğde, yargı organı olarak Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay belirtilmiştir (172 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1986). İlk mahkeme kararından sonra üst mahkemeye başvurulması durumunda gecikme faizinin hesaplanacağı süreyi etkilemektedir.

2.4.1.2.1 Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Halinde

İkmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatların vergi mahkemesinde dava konusu olması durumunda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 27. maddesi uyarınca tahakkuk ve buna bağlı tahsil işlemleri durmaktadır. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin 3. fıkrasının son bendinde düzenlenen “*dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.*” hükmüne göre, dava sürecinde mükellef isterse vergiyi kısmen veya tamamen ödeyebilir. Bu nedenle, kanun koyucu “vergilerin ödeme yapılmamış kısmı” ifadesini kullanmıştır. Mahkeme, davanın reddine karar verir ise verginin kısmen ödenmesi halinde ödenen

kısım için vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; verginin ödenmemiş kısmı için vade tarihinden mahkeme kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır (Doğrusöz ve Kaplan, 2019: 1815).

Gecikme faizinin, vade tarihinden yargı organı kararının idareye intikal ettirildiği tarihe kadar mı yoksa karar üzerine vergi idaresinin düzenleyeceği ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihine kadar mı hesaplanacağı hususunun kanunun lafzından açıkça anlaşılamadığı ifade edilmektedir (Ürel, 2015: 245; Çavdar, 2015: 4; Güleç, 2000: 23; Saatçi, 2007: 51). Doktrinde, gecikme faizinin hesaplanmasında yargı organı kararının tebliği olarak mükellefe tebliği değil, idareye tebliği kabul edilmiştir²⁹³⁰. 172 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin sonu olarak yargı organı tarafından verilen kararın vergi idaresine tebliğ edildiği tarih esas alınmıştır (Ürel, 2015: 245).

Mahkeme kararı sonucu düzenlenen ihbarnamenin, mükellefe tebliğ edildiği tarih gecikme faizinin hesaplanacağı süre için değil ödemenin yapılacağı bir aylık sürenin tespiti açısından önem arz etmektedir (Doğrusöz ve Kaplan, 2019: 1815).

²⁹ Bkz: "...Bu durumda uygulamada gecikme faizi hesabı, ilgili verginin normal vade tarihinden mahkeme kararının vergi idaresine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süreyi kapsayacak şekilde yapılmaktadır." (Bilici , 2012: 107), "...Gecikme faizinin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken husus, yargı organı kararının mükellefe tebliği değil, vergi dairesine tebliği esas alınacağıdır." (Gündüz, 2017: 207), "...Burada kanunun mükellef lehine yorumlanması gerekir. Aksi takdirde, yargı kararının idareye ulaşması sırasında geçecek süreye ilişkin gecikme faizi hesaplanacak ve bu külfete mükellefin katlanması gerekecektir. Bu bağlamda, idare, yapacağı gecikme faizi hesabında yargı merciinin kararını idareye tebliğ ettiği tarihi esas alacaktır." (Çavdar, 2015: 4), "...Hükümde yer alan, "yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar ... " ibaresinden, yargı organı kararına göre vergi dairesince yeniden tanzim edilen ihbarnamenin mükellefe tebliği anlamını çıkarmak yanlıştır. Bu hükümden anlaşılması gereken, yargı kararının idareye tebliğidir." (Güleç, 2000: 23).

³⁰ Ayrıca belirtmeliyiz ki gecikme faizinin, mahkeme kararının vergi idaresine tebliğ tarihine kadar değil de karar tarihine kadar hesaplanmasının mükellef açısından daha uygun olacağına dair görüş de bulunmaktadır. Bkz: " V.U.K'daki düzenleme, mahkeme kararının vergi dairesine tebliğ tarihi olmakla birlikte, kanaatimizce, gecikme faizi hesaplamasının, mahkemenin karar tarihine kadar olması daha uygun olacaktır. Çünkü mahkemenin karar tarihinden sonra gerekçeli kararın yazılması da zaman alabilmekte, bu süre bazen üç-dört ayı alabilmektedir. Mahkemelerin iş yoğunluğunun ve ayrıca muhtemel tebligat gecikmelerinin de mükelleflere faiz olarak yansması da mükellef yönünden olumsuzluklar yaratabilecektir. Dolayısıyla, gecikme faizi hesaplamasına ilişkin Kanundaki mevcut düzenlemenin, belirttiğimiz yönde değiştirilmesi hakkaniyete daha uygun düşecektir." (Doğrusöz ve Kaplan, 2019: 1815).

2.4.1.2.2 Üst Mahkemeye Başvurulması Halinde

Vergi mahkemesinin mükellef aleyhine karar vermesi durumunda, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf yoluyla, bölge idare mahkemeleri kararlarına karşı ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 46.maddesinde sayılan kararlar dahilinde, Danıştay'a temyiz yoluyla başvurulabilir. Ancak, konusu 7.000 Türk lirasını geçmeyen davalarda vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna; bölge idare mahkemesinin ise değerinin 192.000 Türk lirasının altında olan dava kararları kesin olup, bunlara karşı Danıştay nezdinde temyiz yoluna başvurmak mümkün değildir³¹ (Tüğen ve Akkaş, 2020: 27-28).

Vergi mahkemesi kararına karşı süresinde üst mahkemeye başvurulması, tarh edilen vergi ve cezalar ile gecikme faizinin tahsil işlemini durdurmamaktadır. Vergi idaresince tahsil işlemlerine devam edilmektedir. Ancak, yürütmenin durdurulması talep edilebilir. Üst mahkemenin mükellef aleyhine karar vermesi durumunda, yürütmenin durdurulduğu süreler dahil edilerek kesinleşen vergi miktarı üzerinden, vade tarihinden üst mahkeme kararının vergi idaresine tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacaktır (Ürel, 2015: 245).

Vergi mahkemesinin idare aleyhine karar vermesi durumunda, idare de üst mahkemeye başvurabilir. Bu durumda vergi mahkemesi, yapılan tarhiyatı yersiz bulmuş ve vergi tahakkuk etmemiştir. Üst mahkemenin, vergi mahkemesi kararını bozması veya kısmen ya da tamamen onaması halinde süreç mükellefin üst mahkemeye başvurusundaki gibi olacaktır (Sonsuzoğlu, 2013: 114).

Danıştay'ın önüne gelen bir uyuşmazlık, 1999 yılında elde edilen menkul sermaye iradının 2004 yılında pişmanlık talebi olmadan beyan edilmesi üzerine tahakkuk ettirilen gecikme faizine karşı dava açılmıştır. Vergi mahkemesi, 213 sayılı

³¹ 28/06/2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı Kanunla 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda yapılan değişiklikler kapsamında; itiraz yolu kaldırılmış ve yerini "istinaf" kanun yolu almıştır. Bu düzenleme ile vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulmadan önce, bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunmak zorunlu hale getirilmiştir (Tüğen ve Akkaş, 2020: 32).

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fikrasında yer alan düzenlemenin ikmalen, resen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda gecikme faizinin hesaplanmasına ilişkin olduğu, beyan usulüne dayanan vergilerde gecikme faizi hesaplanmasıyla ilgili olmadığı ve olayda pişmanlık talebi olmadan beyan edilen vergiler için gecikme faizi hesaplanmasında kanuni dayanak olmadığı gerekçesiyle gecikme faizinin iptali yönünde hüküm vermiştir. Davalı vergi idaresince kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay 4. Dairesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4.fıkra hükmü değerlendirildiğinde kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde matrahların resen tarh edilmiş kabul edileceğini ve bunun resen tarhiyatı düzenleyen 30. madde içinde ayrı ve özel bir yol olarak hükme bağlandığını, olayda da davacının kanuni süresinden sonra verdiği beyanname üzerine tahakkuk ettirilen verginin anılan 30. maddenin 4.fikrasına göre resen tarh kapsamında olduğunu ve 112. maddeye göre hesaplanan gecikme faizinde kanuna aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararının bozulmasına oybirliği ile karar vermiştir (Danıştay 4.D, T.02/02/2006, E.2005/771, K.2006/87).

Danıştay'ın önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta, süresinde verilen beyanname ile beyan edilen matraha, beyanname verme süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi ile beyan edilen ek matrah üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4.fikrasına göre yapılan tarhiyat nedeniyle, anılan Kanun'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanmasıyla ilgilidir. Olayda, 2001/1-3 dönem geçici vergi beyannamesine ek olarak beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen gecikme faizinin kaldırılması talep edilmektedir. Vergi mahkemesi, Kanun'un 112. maddesi gereği düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen vergilere gecikme faizi tatbik edilmesinin imkanı bulunmadığı gerekçesiyle gecikme faizi tahakkukunun iptaline karar vermiştir. Karar, vergi idaresince temyiz edilmiştir. Temyiz talebini inceleyen Danıştay 4. Dairesi, kanuni süresinde verilen geçici vergi beyannamesine ek olarak beyanname verme süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesiyle ek matrah beyan eden davacı şirket adına düzeltme beyannamesindeki matrah üzerinden Kanun'un 30. maddesinin 4.fikrasına göre resen tarhiyat yapıldığı ve geçici verginin kanuni beyanname verme süresi geçtikten sonra tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ilgili

bulunduğu döneme dair vade tarihi itibarıyla anılan Kanun'un 112. maddesine binaen uygulanan gecikme faizinde hukuka aykırılık görmeyerek mahkeme kararının bozulmasına hükmetmiştir. İlk derece mahkemesinin kararında ısrar etmesi üzerine, ısrar kararı davalı idarece temyiz edilmiştir. Danıştay VDDK, Danıştay 4. Dairesi ile aynı gerekçeye dayanarak ilk derece mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına oy çokluğu ile karar vermiştir (Danıştay VDDK, T.30/3/2007, E.2006/346, K.2007/126).

Danıştay VDDK'nın bu kararında yer alan karşı oy görüşünde; ikmalen, resen veya idarece yapılan bir tarhiyatın olmadığı, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen gecikme faizinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun anılan madde hükümlerine uygunluk bulunmadığı belirtilmiştir.

2.4.1.3 Uzlaşma Halinde Gecikme Faizi Uygulanışı

Vergilendirme sürecinde mükellef ile vergi idaresi arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Kanun koyucu, vergisel uyuşmazlıkların yargıya gidilmeden idari aşamada çözülmesini sağlayan müesseseler öngörmüştür. Bu müesseseler arasında en önemlisi ve en etkili uzlaşmadır. Uzlaşma müessesesi, vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanun³² ile girmiştir (Hocaoğlu, 2015: 493).

2.4.1.3.1 Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma, tarh edilen vergiler ile bunlara dair kesilen cezalar üzerine vergi idaresi ve mükellefin pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir (Öncel v.d., 2019: 186). Uzlaşma müessesesinin getiriliş amacı mükelleflerin yargı yoluna başvurmalarını önlemek, yargı organlarının yükünü hafifletmek, verginin tahsilini hızlandırarak hazineye intikalini sağlamak (Bilici , 2012: 15) ve mükellef psikolojini olumlu yönde etkilemektir (Mutluer ve Dayanç, 2014: 218).

³² “4/1/1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun”, R.G. 28.02.1963, S. 11343.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma³³ olmak üzere iki şekilde yer almaktadır. Düzenlemenin ilk şekliyle sadece tarhiyat sonrası uzlaşmaya yer verilmiş iken, 1985 yılında 3239 sayılı Kanun³⁴ ile yapılan değişiklikle uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş ve tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi de vergi sistemimize dahil olmuştur (Hocaoğlu, 2015: 493).

Uzlaşma, vergi idaresince ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerin ve cezaların tahakkuk edecek miktarları konusunda mükelleflerle kanunda belirtilen şartlar çerçevesinde anlaşma yoluyla, vergi alacağının zam ve cezaları ile kısmen veya tamamen kaldırılmasını sağlayan bir vergi hukuku müessesesi iken; tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek vergilerle cezalara uygulanan özel bir uzlaşma müessesesidir (Oktar S. A., 2017: 159-167).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya³⁵, vergi incelemesi neticesinde tarh olunacak vergi ve kesilecek cezaya karşı vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce, yani inceleme safhasına başvurulmuş bir uzlaşma türüdür (Yılmaz E. , 2009: 323). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya nezdinde vergi incelemesi yapılmakta olan mükellefler başvurabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, ilk başta vergi incelemeleri neticesinde tespit olunan matrah veya matrah farkları üzerinden tarh olunacak vergilerle bunlara dair kesilecek vergi ziyai cezaları ile birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedirken; 21/03/2018 tarihli 7103 sayılı Kanun³⁶ ile yapılan değişiklikle, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır (Can

³³ Uzlaşma müessesesinin bu türünün kanunda geçen ifadesi “tarhiyat sonrası uzlaşma” değil, yalnızca “uzlaşma”dır. Tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ifade edilmesindeki amaç, “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesinden ayırımını sağlamaktır.

³⁴ “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun”, R.G. 11.12.1985, S. 18955

³⁵ 1985 yılında Vergi Usul Kanununa eklenen Ek-11 madde ile de tarhiyat öncesi uzlaşma hükümleri getirilmiş olup, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile de usul ve esasları belirlenmiştir.

³⁶ “Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, R.G. 27.03.2018, S.30373

Avşar ve Tekin , 2019: 508). Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ise, vergi idaresince ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara dair kesilen vergi ziyai cezaları³⁷ girebilmekteydi (Öner, 2020: 239).

Ancak, 14/10/2021 tarihli 7338 sayılı Kanunun³⁸ 44. maddesi ile yapılan değişiklik neticesinde, 5.000 Türk lirasını üstünde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır.

2.4.1.3.2 Uzlaşma Halinde Gecikme Faizi

Uzlaşma müessesenin önemli hususlarından biri gecikme faizidir. Uzlaşılan vergilerde, vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme dair vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanmaktadır (Ortaç ve Ünsal, 2019: 221). Gecikme faizi, vergi cezası olmadığından uzlaşma kapsamına girmemekte (Nas, 2008: 153), vergi idaresince uzlaşılan vergi aslı üzerinden sonradan hesaplanmaktadır.

Ancak gecikme faizinin, sonradan vergi idaresince hesaplanması ve uzlaşma görüşmeleri sırasında gecikme faizinin tutarına değinilmemesi sebebiyle mükellef için gecikme faizinin tutarı düşündürücü boyutlara varabilmektedir. Bu durum uzlaşma talep eden mükellef için caydırıcı bir husus haline gelebilmektedir. Çünkü üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar tahakkuk ettirildiğinde ödenmesi gereken ağır bir gecikme faizi yükü ortaya çıkabilmektedir (Vardal, 2009: 55).

Özellikle uzlaşma konusu yapılacak tarhiyatların ilgili olduğu dönemin, uzlaşmanın sağlandığı tarihten uzaklığı gecikme faizinin tutarını etkilemektedir. Süre ne kadar uzarsa gecikme faizi de o kadar artmaktadır. Hatta hesaplanan gecikme faizinin tahakkuk eden vergi aslının katbekat üstüne çıktığı görülebilmektedir. Sonuç olarak gecikme faizi, üzerinde uzlaşılan vergiye ilişkin tarh yılının içinde bulunulan yıldan uzaklığı ölçüsünde, uzlaşma talebinde bulunulmasını engelleyen nedenlerden biri olabilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinde, yetkili komisyonun teklif ettiği tutar ve

³⁷ Kaçakçılık suçları ile ilgili vergi ve buna bağlı cezalar için hem tarhiyat öncesi uzlaşmaya hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulması mümkün değildir.

³⁸ “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, R.G. 26.10.2021, S.31640

bu tutar üzerinden hesaplanacak vergi cezası ile gecikme faizi toplamının yüksekliği uzlaşmanın vaki olmamasına neden olabilmektedir (Nas, 2008: 153).

Kısaca, tarhiyatların ilgili olduğu dönem ile uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih arasındaki sürenin uzun olması halinde uzlaşmaya varılamamakta veya varılsa bile, mükellef açısından uzlaşılan vergi ve cezaya yüksek miktarda gecikme faizi de eklenince ödenmesi zor hale gelebilmektedir (Vardal, 2009: 55).

Danıştay, uzlaşılan vergiler için uzlaşma gününe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanması yönünde kararlar vermiştir. Bu konuda Danıştay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta; davacı şirket tarafından, 2011 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu ile 2011/12 dönemi için katma değer vergisi tarhiyatı önerilmesi üzerine tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda düzenlenen tahakkuk fişinin gecikme faizine ilişkin kısmının iptali ve ihtirazi kayıtla ödenen gecikme faizinin kanuni faizi ile beraber iadesi talebiyle dava açılmıştır. Davacı şirket hakkında 2011 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde cezalı katma değer vergisi tarhiyatı önerilmesi üzerine davacı şirket tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, 18/04/2014 tarihinde yapılan görüşme sonucu uzlaşmaya varıldığı ve uzlaşma tutanağının düzenlenip taraflarca imzalandığı, 30/04/2014 tarihinde uzlaşılan rakamlar üzerinden gecikme faizi uygulanarak tahakkuk fişleri düzenlendiği, davacı şirket tarafından 02/05/2014 tarihinde gecikme faizi hesaplanmaması gerektiğinden bahisle tahakkukların gecikme faizine ilişkin kısımlarının iptali istemiyle idareye başvurulduğu, başvurunun reddi üzerine söz konusu tutarın ihtirazi kayıt ile 15/05/2014 tarihinde ödendiği belirtilmiştir. Akabinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fıkrasında; uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin, tarhiyatın ilgili olduğu döneme dair vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar uygulanacağını belirtildiği, olayda ise hakkında cezalı vergi tarhiyatı önerilmesi üzerine davacı şirket tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunulduğu ve uzlaşmaya varıldığı dikkate alındığında, uzlaşılan tutar üzerinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmasında ve hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması talebinin reddi yönündeki mahkeme kararına hukuka aykırılık olmadığı gerekçesiyle ilk derece

mahkemesi kararını onamış ve temyiz isteminin reddine karar vermiştir (Danıştay 9. D., T.12/09/2019, E.2015/5454, K.2019/3579 , Akt. Şen Öztürk, 2020: 70) .

Danıştay'ın önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta; davacı şirket tarafından, tarhiyat öncesi uzlaşılan katma değer vergilerine, vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için tahakkuk ettirilip ihtirazı kayıtlı ödenen gecikme faizinin iptali ve iadesi istemiyle dava açılmıştır. Danıştay, davacı şirket adına 2010/1-12 dönemleri için tarh edilip üzerinde uzlaşmaya varılan katma değer vergisinin, vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine gereğince gecikme faizi hesaplandığı ve uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin, tarhiyatın ilgili olduğu döneme dair vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanması Kanun gereği olduğunu belirterek vergi mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararını onamıştır (Danıştay 4. D., 14/05/2019, E.2016/4408, K.2019/3625, Akt. Şen Öztürk, 2020: 71).

Uzlaşma sonucunda tahakkuk ettirilen verginin gecikme faiziyle birlikte vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır. Ancak, vadesinde ödenmemesi halinde gecikme faizinin yanında bir de gecikme zammı hesaplanacaktır. Bu durum, uzlaşmanın verginin hazineye intikalinin hızlı ve etkin sağlanması amacına ters düşmekte olup, uzlaşma müessesinin etkinliğini azaltmaktadır (Vardal, 2009: 55).

Hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hem de Uzlaşma Yönetmeliklerinde, uzlaşmada vergi ve/veya ceza miktarının ne oranda düşürüleceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. İndirim oranı, uzlaşma komisyonunun takdirine bırakılmıştır (Bilici , 2012: 117). Uzlaşma görüşmelerinde, komisyonların genel olarak vergi aslında indirim yapmadığı (Yılmaz E. , 2009: 329), yaptığı ise %5-10 oranı civarında olduğu; ceza tutarını ise %90-95 oranında indirdikleri görülmektedir (Küçükkaya, 2020: 263).

Vergi aslında indirim bu kadar düşük tutulurken, vergi cezasının neredeyse tamamına yakınının indirilmesinin nedeni, vergi aslı bazen kendisinden daha büyük faiz yükü de barındırırken vergi cezasına faizin uygulanmıyor oluşudur. Vergi aslına

gecikme faizi uygulanırken, bir nevi vergi aslı için bir miktar cezanın tahsil edildiği ifade edilmektedir (Çetinkaya Hukuk, t.y. : 22-23).

Gecikme faizinin uzlaşma kapsamına alınmasının; uzlaşma müessesinden istenilen etkinliğin sağlanmasında, verginin bir an önce hazineye intikal ettirilmesinde ve mükellef açısından uzlaşmanın cazip hale gelmesinde faydalı olacağına dair görüşler bulunmaktadır (Alpaslan ve Sakal 2007; Nas 2008: 154). Lakin böyle bir düzenlemenin gecikme faizinin cezai nitelik taşımadığı görüşüyle çelişeceği de aşîkardır. Gecikme faizinin cezai değil mali nitelik taşıdığı düşünöldüğünde mevcut düzenleme hem uzlaşma müessesesi hem de gecikme faizinin temel mantığı ile uyumlu görünmektedir (Çölgezen, 2011: 80).

2.4.1.4 Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Gecikme Faizi Uygulanışı

2.4.1.4.1 Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 379. maddesi, 05/12/2019 tarihli 7194 sayılı Kanunla³⁹ yeniden düzenlenerek kanun yolundan vazgeçme müessesesi yürürlüğe girmiştir (Yılmaz M. , 2020) . Bu müessese, “kanun yoluna başvurma aşamasında uzlaşma” şeklinde nitelendirilmektedir (Öner, 2020: 244).

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında vergi mahkemesinin verdiği istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesinin verdiği temyiz yolu açık kararlar yer almaktadır. Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilen kararlar kapsam dışında tutulmuştur (Çağlar K. , 2020: 783).

Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde, vergi idaresince ihtilaf devam ettirilmeyecektir. İstinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre vergi ve cezalara indirim uygulanarak tahakkuk ettirilir ve indirimli tahakkuk edecek vergi ve cezanın, vergiye ilişkin gecikme faiziyle birlikte süresinde ödenmesi durumunda ayrıca bir indirim daha uygulanacaktır (Öner, 2020: 245).

³⁹ R.G. 07.12.2019, S.30971

2.4.1.4.2 Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Gecikme Faizi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fikrasına kanun yolundan vazgeçme müessesesiyle ilgili c bendi eklenmiştir. Söz konusu bent uyarınca; 379. madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme dair vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi idaresine verildiği tarihe kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Ayrıca, kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve cezaların %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde tamamen ödenmesi koşuluyla vergi ve ceza tutarından %20 oranında ilave indirim uygulanmaktadır. İndirimden faydalanabilmek için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezaları ile hesaplanacak gecikme faiziyle indirilen kısımları hariç tamamının süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Kısaca, ödemenin süresinde yapılmaması veya vergi ve cezalarla birlikte gecikme faizine kısmi ödeme yapılması halinde indirimden yararlanılması mümkün değildir (Yılmaz M. , 2020).

2.4.2 Mükellefin Alacaklı Olması Halinde Gecikme Faizi “İade Faizi”

Uygulanışı

Çalışmamızda, gecikme faizi müessesesini anlatırken devletin alacaklı olması durumunda yani mükelleflerin ödemesi gerektiği faizin nasıl ve hangi şartlarda hesaplanacağı açıklandı. Uygulamada devletin mükelleften alacaklı olması durumunun yanı sıra mükellefin devletten alacaklı olması durumu da karşımıza çıkmaktadır.

Fazla veya yersiz tahsil olunan vergi, ister mükellef hatasından kaynaklı ister vergi idaresi hatasından kaynaklı olsun fark etmez fazla veya yersiz olduğu tespitinin yapılması itibarıyla mükellefler için bir alacak haline dönüşmektedir. Alacak hakkı, kişilerin mülkiyet hakkı kapsamında yer alan temel haklarından biridir. Kişilerin fazla veya yersiz tahsil olunan vergi nedeniyle belirli bir meblağın mülkiyetlerinde

olmaması sebebiyle ekonomik zarara uğrayacaktır. Üstüne enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, paranın değerindeki azalma ile bu zarar daha da artacaktır. Bu sebeple, devletin fazla tahsil ettiği vergi ile birlikte faiz de ödemesi gerekmektedir (Coşgun, 2013: 151).

2.4.2.1 İade Faizinin Tarihsel Gelişimi

Verginin tahakkukunun geciktirilmesi sebebiyle devletin uğradığı zararı tazmin etmek amacıyla 1983 yılından beri gecikme faizi uygulanmaktayken; devletin, iadesi geciken vergiler için mükelleflere faiz ödemesi 1999 yılına kadar söz konusu değildi (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011: 4). 4369 sayılı Kanunun 2. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 4.fıkranın eklenmesi ile mükelleflere ödenecek iade faizi⁴⁰ konusunda ilk adım atılmıştır (Kalkınoğlu, 1999: 78). Söz konusu 4.fıkra;

“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu fıkra hükmü ile vergilerin iadesinde gecikme yaşanması halinde, vergi idaresi tarafından mükelleflere faiz ödenmesi esası getirilmiştir. Ancak bu düzenleme, mükellefler ile vergi idaresi arasında tüm alacakları kapsamamakta olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş olan fazla veya yersiz tahsil olunan

⁴⁰ Fazla veya yersiz tahsil olunan veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe iadesinde gecikilmesi halinde ödenmesi gereken faiz "iade faizi" olarak da adlandırılmaktadır (Karakoç, 2001: 388). Fıkra hükmünde kavram olarak "iade faizi" kullanılmamıştır. Madde metninde tecil faizi kavramı kullanılmış olsa da ilgili düzenlemede iadesinde gecikilen vergiler için mükellefe faiz ödenmesini düzenlemiş, bu sebeple "iade faizi" teriminin kullanılmaktadır. Bkz: (Akdoğan, 2019: 94; Mutluer ve Dayanç, 2014: 123; Taşkan, 2019: 270).

vergiler ile ilgili vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler şeklinde sınırlandırılmıştır (Şirin, 1998: 13).

Madde metninde yer alan vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler ile kanunda yer alan düzenlemeler dahilinde tahsil edilmiş olan ve koşulları gerçekleştiği için iade edilmesi gereken vergiler kastedilmektedir. İhracatta katma değer vergisi iadesi ile gelir vergisinde vergi kesintisi nedeniyle mahsup edilen vergilerin fazla çıkması halinde fazlalığın iade edilmesi örnek olarak gösterilebilir. Bu şekilde ilgili vergi kanunlarında belirlendiğinden kapsamında herhangi bir tereddüt olmamaktadır (Karakoç, 2001: 389).

Fazla veya yersiz tahsil olunan vergilerin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126 maddelerinde düzenlenen "vergi hatası" sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Kanun'un "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlıklı 116. maddesinde vergi hatası, *"vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hataları, 117. maddede yer alan hesap hataları ile 118. maddede yer alan vergilendirme hatalarından oluşmaktadır. Genel bir ifade ile iadesinde gecikilmesi nedeniyle vergi idaresinin faiz ödemesini gerektiren fazla veya yersiz tahsil, Kanun'un 116 ve müteakip maddelerinde düzenlenen vergi hatalarından biri veya birkaçını taşıyan vergilendirme işlemlerinden oluşmaktadır (Şirin, 1998: 14).

Düzenlemeye bakıldığında mükellefler açısından olumlu bir başlangıç olarak nitelendirilebilir. Ancak içeriği incelendiğinde, mükellef karşısında güçlü konumda olan devletin kendi alacaklarında resen ve şart konulmaksızın faiz uygularken; kendi borçlarına faiz ödemeye geldiğinde birtakım şartlar ve sınırlamalar koyduğu görülmektedir (Yücel , 2011: 185).

Fazla veya yersiz tahsil olunan ve kanun gereği iadesi gereken vergilerin, mükellefe iadesinde gecikme nedeniyle faiz ödenmesinde birtakım şartların gerçekleşmesi zorunludur. Bu şartlar;

- fazla veya yersiz tahsil olunan ya da vergi kanunları gereği iade edilmesi icap eden bir verginin bulunması,

- iadesi gereken vergi için mükellef tarafından talepte bulunulması ve iadeye ilişkin mevzuatta belirtilen belgelerin tamamlanmış olması,

- belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ay içinde iadenin yapılmamış olması (Karakoç, 2001: 392).

Düzenlemeye bakıldığında vergi, bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla üç ay içerisinde iade edilirse mükellefe faiz ödenmesi söz konusu değildir. Bu süre geçtiği halde iade yapılmaz ise, başka bir ifadeyle iadedeki gecikme sebebiyle faiz ödenmesi gerekecektir (Başaran Yavaşlar , 2007: 96). Fazla ve yersiz tahsil olunan verginin tahsil tarihinden değil hatta bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarih de değil, bundan sonraki üç ay içinde iade gerçekleşmezse faiz hesaplanması dikkat çekmektedir. Ayrıca faiz hesaplanacak sürenin bitiş tarihi olarak da ödeme tarihi yerine düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihi esas alınmıştır. Bu durum mükelleflerin gecikmeden doğan zararını gidermekten çok uzaktır (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011: 5). Kısacası düzenleme, mükelleften fazla veya yersiz tahsil olunan verginin hazinede kaldığı sürenin tamamı için faiz ödenmesini içermemekte sadece kısmi bir süre için faiz ödenmesini içermektedir (Başaran Yavaşlar , 2007: 93).

Uygulanacak faiz oranı açısından da bakıldığında mükelleflerin zararını gidermekten uzak olduğu görülmektedir. Kanun koyucunun, vergi alacağının ödenmesinde gecikilmesi halinde yüksek oranlı ve vade sonu itibarıyla başlayan gecikme faizi öngörürken; fazla veya yersiz tahsil olunan vergilerin iadesi sırasında, belli şartlarda daha düşük oranlı ve belgelerin tamamlandığı tarihten üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi ödenmesini öngörmesi de ayrı bir sınırlamadır (Er, 2012: 37).

Vergi idaresinin kendi alacaklarında gecikme faizi uygularken, mükellefe iade edilecek vergilerde düşük oranlı tecil faizi uygulaması mükellef aleyhine bir durum teşkil etmekle birlikte, vergi idaresinin zor durumdaki mükellefe uyguladığı düşük oranlı tecil faizini kendisi temerrüde düşünce de uygulaması dolayısıyla adil bir denge sağladığı belirtilmektedir (Ermumcu, 2010). Dönemin Maliye Bakanı, tecil faiz oranının gecikme faizi(zammı) oranından düşük olduğu yönündeki eleştirilere cevap

olarak TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda, mükellefle idare arasında bir uzlaşma hali mevcut olduğunda uygulanan faizin tecil faizi olduğunu, bu durumda da uzlaşma içerisinde bulunduğunu ifade etmiştir (Özyer, 1998: 42).

Düzenlemenin konu itibarıyla getirdiği sınırlama ise, sadece fazla veya yersiz tahsil olunan, vergi kanunlarınca iadesi gereken ve 120. maddeye⁴¹ göre red ve iadesi gereken vergiler için faiz uygulanıyor olmasıdır (Başaran Yavaşlar , 2007: 93). “120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte” ifadesinden, yargı kararı gereği iade olunacak vergileri içermediği anlaşılmaktadır (Üstün, 2013: 191).

4369 sayılı Kanun ile getirilen 112. maddenin 4.fıkrası, Anayasa Mahkemesinin 10/02/2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı⁴² ile Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle oybirliğiyle iptal etmiştir (Candan, 2013: 170).

Anayasa Mahkemesi “*Fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bu hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşılmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğundan ...*” gerekçesi ile 4369 sayılı Kanunun iptal kararının Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihten bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Resmi Gazete, 14/05/2011 tarihinde yayımladığından iptal kararı 14/05/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Üstün, 2013: 212).

⁴¹ Bkz: “*Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sâkit olur.*” denilmektedir (VUK, Md.120).

⁴² R.G. 14.05.2011, S.27934

2.4.2.2. İade Faizinin Mevcut Uygulanış Şekli

Mükelleflere faiz ödeneceğine dair düzenlemenin Anayasa Mahkemesince iptalinden sonra 31/05/2012 tarihli 6322 sayılı Kanun⁴³ ile söz konusu 4. fıkra yeni baştan düzenlenmiş ve takiben konuyla ilgili 5. fıkra eklenmiştir. Söz konusu fıkralar şu şekilde düzenlenmiştir (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011: 13):

“4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.

5. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir”.

Düzenleme incelendiğinde fazla veya yersiz tahsil olunan verginin iadesinde faiz uygulanacak süreyle ilgili, bu tahsilin mükellefin hatasından kaynaklanıp kaynaklanmamasına göre ayrıma gidildiği görülmektedir. Verginin fazla veya yersiz tahsilinin mükelleften kaynaklanması durumunda faiz, başvuru tarihinden itibaren hesaplanacaktır (Coşgun, 2013: 154). Bu şekilde, başvuru tarihi devletin faiz ödeme sorumluluğunun başlangıcı olarak belirlenmiştir. Diğer hallerde, verginin tahsil tarihinden itibaren faiz hesaplanmaya başlanacaktır. Diğer hallerden kastedilen fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanmadığı yani idareden kaynaklanan sebepler kastedilmektedir (Üstün, 2013: 214-215).

Fazla veya yersiz tahsilin mükellefin kendi hatasından kaynaklanması durumunda iade faizinin tahsil tarihi yerine başvuru tarihinden itibaren hesaplanmasının, faizin tazminat niteliğine uygun görüldüğü (Candan, 2013: 177) ve kamusal yararlar bireysel yarar arasında dengeyi sağladığı (Üstün, 2013: 214) görüşünde olanlar bulunmaktayken, faiz uygulanacak sürenin kusurla

⁴³ “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, R.G. 15.06.2012, S. 28324.

ilişkilendirilmesinin yanlış olduğu, faizin başkasının parasını kullanmanın bedeli olduğu ve bunun hukuk devleti ilkesiyle çeliştiği (Sonsuzoğlu, 2013: 153-154) görüşünde olanlar da bulunmaktadır.

İade faizinin hesaplanmasına dair başlangıç tarihinde yapılan bu değişiklik olumlu bir gelişme sayılsa da faiz hesaplanmasının bitiş tarihi ile ilgili bir değişiklik yapılmaması olumsuz bir durum olarak nitelendirilmektedir. 4 ve 5. fıkralarda, faizin hesaplanacağı sürenin sonu “düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarih” olarak kararlaştırılmıştır. Düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten sonra mükellefe ödeme yapılmasında gecikme yaşanılabileceğinden, bu düzenleme adaletli olmaktan uzaklaşabilmektedir. İade işlemlerinde zaman kaybının oluşmaması için verginin mükellefe iade edildiği tarihe kadar hesaplanmasına ilişkin kanuni düzenleme yapılmasının uygun olacağı ifade edilmektedir (Üstün, 2013: 216-224).

6322 sayılı Kanun ile düzenlenen 4. fıkra, vergilendirme hatalarını kapsamaktayken; 5. fıkra, hata olmaksızın vergi kanunları gereğince yapılması gereken her türlü iadeleri kapsamaktadır. Bakıldığında 5. fıkra, Anayasa Mahkemesince iptal edilen mülga 4. fıkra konusu olan “fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler” ibaresinin çıkartılarak eski düzenlenmenin aynen benimsenmiş halidir. Fazla veya yersiz tahsil olunan vergiler, yeni düzenlemede 4. fıkra olarak yer almıştır. Mülga 4. fıkranın geri kalanı Anayasa Mahkemesinin iptal kararına karşın muhafaza edilerek 5. fıkra olarak yasallaştırılmıştır (Sonsuzoğlu, 2013: 157).

Mükellefe ödenecek faizin hesaplanmasında, tecil faizi oranı esas alınmıştır. Bu durum, devletin kendi alacaklarında yüksek oranlı olan gecikme zammı ve gecikme faizi uygularken, mükelleflerin alacaklarında düşük oranlı tecil faizini uygulaması nedeniyle eleştirilmektedir (Candan, 2013: 182; Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011: 15).

Yargı kararı gereği iade edilecek vergiler de yeni düzenleme kapsamına alınmıştır. Eski düzenlemede, “*120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe*” ibaresiyle sadece vergi hataları kapsamında iade edilecek vergilere faiz ödenmesi mümkünken, yeni düzenlemede “*hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade*” şeklinde düzenlenerek sadece

vergi hataları kapsamında tahsil olunan vergilerin iadesi sınırlaması kaldırılmıştır. Kanun'un 120. maddesine yapılan atıf ise verginin iadesindeki usule ilişkindir (Üstün, 2013: 216).

2.5 Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Karşılaştırması

Gecikme faizi ve gecikme zammı kavramsal olarak karıştırılan kavramlardır. Kavramların karıştırılması ise ihtilaflara neden olmaktadır. Gecikme zammı ile gecikme faizinin benzerliği, sadece oran benzerliğidir. Ancak nitelikleri itibarıyla farklılık göstermektedirler. Bununla ilgili Danıştay Büyük Genel Kurulu kararında;

“Ancak bu faizin "gecikme zammı"na benzerliği sadece oranındadır. Tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına bu tarihten itibaren uygulanması öngörülen ve bu haliyle kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinin bir müeyyidesi olan ve bir nevi temerrüt faizi sayılabilecek "gecikme zammı'nın, mükellefin tesbiti ile vergi alacağının miktar itibarıyla tayini ve bu hususların yazı ile mükellefe bildirilmesini ifade eden "tebliğ"e ilişkin idari işlemlerin yapılmadığı dönemlere ilişkin olarak tahsil edileceği öngörülen "gecikme faizi" nden nitelik itibarıyla farklı bulunduğu açıktır. Verginin miktar itibarıyla hesaplanıp mükelleften istenmediği, başka bir ifadeyle vadesinin henüz belirlenmediği dönemler için, borçlunun temerrüdünden söz edilemeyeceğinden, bu dönemler dahil olmak üzere hesaplanıp istenen "gecikme faizi"nin, temerrüt faizi olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. ... ”

denilerek gecikme faizi ile gecikme zammının ayrımı yapılmıştır (Danıştay İBGK, T.03/07/1989, E.1988/5, K.1989/3).

Gecikme faizi ile gecikme zammı arasındaki farklılık ve benzerlikleri şu şekilde ifade etmek mümkündür (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020: 126; Gündüz, 2017: 208; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 331):

- Gecikme faizi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde, gecikme zammı ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinde düzenlenmiştir.
- Gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmedikleri için sonradan ikmalen, resen ve idarece tarh ve tahakkuk edilen vergiler için uygulanırken; gecikme zammı, tahakkuk etmiş ama vade geldiği halde ödenmemiş kamu alacakları

için uygulanmaktadır. Dolayısıyla tahakkuku tahsile dayanan veya kendiliğinden tahakkuk eden vergilerde gecikme faizi uygulanması mümkün değildir.

- Gecikme faizi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergi, resim ve harçlara uygulanmaktadır. Gecikme zammı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almayan gümrük vergileri de dahil olmak üzere bütün kamu alacaklarına uygulanmaktadır.
- Gecikme faizinin ve gecikme zammının bir amacı da vergi gelirlerinin enflasyon karşısında değer kaybetmesini önlemektir. Gecikme faizi, tahakkuktaki gecikmeye bağlı oluşan değer kayıpları için düzenlenmiş iken; gecikme zammı ise tahsildeki gecikmeye bağlı oluşan değer kayıpları için düzenlenmiştir.
- Gecikme faizi, aylık olarak hesaplanmakta olup, ay kesirleri dikkate alınmamaktadır. Gecikme zammında ise tam aylar için aylık, ay kesirleri için günlük olarak hesaplanmaktadır.
- Gecikme faizi, sadece vergi aslı üzerinden hesaplanmakta olup, vergi cezalarına uygulanmamaktadır. Gecikme zammı ise vergi cezalarından sadece vergi ziyai cezasına uygulanmaktadır.
- Gecikme faizini durduran haller kanunda düzenlenmemiştir. Gecikme zammını ise tecil, iflas, aciz hali gibi durduran haller bulunmaktadır.
- Gecikme faizi oranı, gecikme zammı oranına bağlıdır. Gecikme zammı oranındaki değişiklik, doğrudan gecikme faizinde de değişikliğe neden olmaktadır.
- Gecikme faizi önceden mükellefe bildirilirken, gecikme zammı mükellefe bildirilmez. Gecikme zammı, doğrudan ödeme emri ile istenilmektedir. Gecikme faizi ise tahakkuk ettirilmek suretiyle borçluya önceden bildirilmektedir.
- Gecikme faizinin asgari tutarı kanunda belirtilmemiştir. Gecikme zammının, asgari tutarı 1 Türk lirası olarak belirlenmiştir.
- Her ikisi de ölüm halinde düşmemekte, mirası kabul eden mirasçılara geçmektedir.

- Hem gecikme zammında hem de gecikme faizinde bileşik faiz uygulanmamaktadır.



3.BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME FAİZİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1 Tahakkuktan Önce Ödeme Halinde Gecikme Faizi

Vergi idaresi tarafından ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin mükellefin, dava açma hakkını kullanması halinde yürütmenin durdurulacağı kanunda düzenlenmiş olsa da rızaen ödeme yapmayı engelleyen bir hükme yer verilmemiştir (Sonsuzoğlu, 2013: 122).

Mükellefler isterse, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinin 3. fıkrasının son bendinde yer alan *“Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir”* hükmüne dayanarak, davanın sonuçlanmasını beklenmeden vergiyi tamamen veya kısmen ödeyebilme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda gecikme faizi, ödenen kısım için verginin vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanacaktır (Doğrusöz ve Kaplan, 2019: 1815). Böylece mükellefler, davanın reddi ihtimalini göz önünde bulundurarak gecikme faizi ödeme riskini bertaraf etmiş olacaktır (Bayar, 2003: 311).

3.2 Cezalarda İndirim Talep Edilmesi Halinde Gecikme Faizi

Cezalarda indirim müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, mükellefler veya vergi sorumluları ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi idaresine başvurarak cezalarda indirim talep edebilmektedir. Bu indirim kapsamına ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiye ilişkin kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kanun'un 359. maddesine göre üç kat kesilen vergi ziyayı cezası için de

indirim talep edilebilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar ise bu kapsamın dışında tutulmuştur. Mükellef veya vergi sorumlusu; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi (gecikme faizi dahil) ve vergi cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi idaresine başvurarak vadesinde veya teminat göstermek suretiyle vade bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilmektedir (Öner, 2020: 238).

İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve vergi cezalarında (vergi ziyayı, 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi ile vergi cezalarının %75'ini süresi içinde ödenmesi halinde üzerinde uzlaşılan cezanın %25'inin indirilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca 26/10/2021 tarihinde yürürlüğü giren 7338 sayılı Kanun ile 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için ise 376. maddedeki indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanabilmesi temin edilmektedir.

İndirim talep edilmesi halinde gecikme faizi, tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin vade tarihinden tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, diğer bir ifadeyle tarh edilen vergi aslının dava konusu edilmeden kesinleşmesi durumundaki gibi hesaplanacaktır. İndirim vergi aslında söz konusu olmayıp, sadece cezalara uygulanmaktadır. Mükellef, vergi aslını kabul etmiş sayılmaktadır (Güleç, 2000: 27).

3.3 Yanılma Halinde Gecikme Faizi

Vergi hukukunda yanılma, bir kanun hükmünün somut bir olaya vergi idaresinin yönlendirmesi veya görüş değişikliği nedeniyle yanlış uygulanması şeklinde ifade edilebilir (Nas, 2012 b: 37). Vergi mevzuatının oldukça karmaşık bulunması ve çözümü için özel bir bilgiye gereksinim duyulmasından dolayı mükelleflerin yanılma olasılıklarının yüksek olabileceği gibi düşüncelerle kanunda bu konuya ilişkin düzenlemeye gidilmiştir (Mutluer ve Dayanç, 2014: 211).

3.3.1 Yanılma Hali

Yanılma, vergi cezasının kesilmesini engelleyen hallerden biridir. Cezanın kesilmesini gerektirecek durum, yetkili makamların yanlış bilgi vererek veya görüş değiştirerek mükellefi hatalı işlem yapmaya sevk etmesi sonucu oluşmaktadır. Kanun koyucu, bundan dolayı mükellefi cezalandırmamaya karar vermiştir (Özbilen, 2013: 235). Bu durumda yanılma, kusurluluğu kaldıran hallerden biri olarak nitelendirilmektedir (Oktar S. A., 2017: 388).

Yanılma hali ile ilgili hüküm, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede *“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.”* denilmektedir. Bu hükme göre, yanılma halinin uygulanabilmesi için iki halin mevcudiyeti elzem görülmüştür. Birincisi, ya idare yanlış izahat vererek mükellefin hatalı bir işlem yapmasına neden olmalı ya da görüş değişikliğinde bulunarak mevcut uygulamada farklılık ortaya koymalıdır. İkinci olarak, bir hükmün uygulanışına dair yargı içtihadı değiştirilmiş olmalıdır (Mutluer ve Dayanç, 2014: 211).

Mükellefler, vergi kanunlarından net bir şekilde anlaşılamayan ve yorumlamaya açık olan durumlarda, vergi uygulamaları bakımından tereddüt ettikleri hususlarda, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Başkanlığın yetkiliği kıldığı makamlardan yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı ya da yetkili kıldığı makam, izahata özelge⁴⁴ ile cevap verebileceği gibi sirküler⁴⁵ de yayımlayabilir.

⁴⁴ 28/08/2010 tarihli 27686 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'te Özelge *“Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü”* şeklinde tanımlanmıştır (İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Md. 3)

⁴⁵ Sirküler ise *“Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüşü”* şeklinde tanımlanmıştır (İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Md. 3)

Yayımlanan özelge ve sirkülere göre işlemlerini gerçekleştiren mükelleflere, yapılan işlemler ceza gerektirse bile ceza kesilmemektedir (Öner, 2020: 163).

Aynı şekilde, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi uygulamalarına dair görüş ve kanaatini belirttiği tebliğ ve genelgelerde değişiklik yapması halinde de, daha önceki görüşe göre hareket eden mükellefler adına ceza kesilmemektedir. Yanılma halinin söz konusu olduğu hallerden diğeri, bir hükme dair içtihadın değişmiş olmasıdır. Yargı içtihatları, vergi uygulamalarının şekillenmesi bakımından önemli rol oynamaktadır. Bu durumda eski içtihada göre işlemlerini gerçekleştiren mükellefin, bu işlemi ceza gerektirse bile, yanıldığı kabul edilecek ve vergi cezası kesilmeyecektir (Nas, 2012 b: 41-42).

369.maddede yanılma halinde sadece vergi cezası kesilmeyeceği hükmedilmiş, verginin alınmamasına dair bir hükme yer verilmemiştir. Bundan dolayı vergi idaresince, vergi tahakkuk ettirilecek ve mükelleften tahsili yoluna gidilecektir (Akın, 2007).

3.3.2 Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanması

Yanılma halinde gecikme faizinin hesaplanıp hesaplanmayacağı, 2010 yılında 6009 sayılı Kanunla⁴⁶ yapılan düzenlemeye kadar tartışıl原因en bir konu olmuştur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinin değiştirilmeden önceki şeklinde, yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermeleri veya bir hükmün uygulanışına dair görüş ve kanaat değiştirmesi ile hükmün uygulanmasına dair bir içtihadta değişiklik olması hallerinde, değişiklikten önceki izahata veya içtihadı göre işlemlerini gerçekleştiren mükelleflere bu işlemleri nedeniyle ceza kesilmesi gerekse dahi vergi cezası kesilmeyecek denilmekteydi. Ancak, gecikme faizinin alınmamasına dair açık bir hüküm bulunmamaktaydı (Serdar, 2000: 17). Yapılan düzenleme ile vergi cezası kesilmeyeceğine ek olarak gecikme faizi hesaplanmayacağı da hüküm altına alınmıştır.

⁴⁶ “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, R.G. 01.08.2010, S. 27659.

Yanılma halinde gecikme faizi hesaplanmayacağına dair yapılan bu düzenleme ile gecikme faizinin, kusur ile ilişkilendirilmesinden dolayı cezai nitelik taşıdığı şeklinde algılanmasına sebebiyet verebileceği (Oktar ve Tunç, 2020: 7) ve gecikme faizi, niteliği itibarıyla bir ceza olarak değil de ek mali yükümlülük olarak kabul gördüğünden ve cezai yaptırım olmadığından kusursuzluk halinde de alınması gerektiği (Sonsuzoğlu, 2013: 131) ifade edilmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin hiçbir kusuru olmaksızın yanıldığı hallerde cezalardan daha ağır külfeti bulunan gecikme faizinin de alınmaması gerektiğini (Serdar, 2000: 17), alınmasının hakkaniyete uygun düşmediğini (Çölgezen, 2011: 80) belirten görüşler de bulunmaktadır.

Konuyla ilgili Danıştay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta; davacı şirket, Haziran, Temmuz ve Ağustos 2004 dönemleri için ikmalen tarh edilen özel tüketim vergisi (ÖTV) ve vergi ziyai cezaları için uzlaşmaya başvurmuştur. 29/07/2010 tarihinde yapılan görüşmelerde uzlaşmaya varılamamış ve mükellefin tutanakla teklif edilen tutarları kanuni süresi içinde kabul etmesi üzerine 19/08/2010- 20/08/2010 tarihlerinde uzlaşılan miktarın ve gecikme faizin tahakkukları verilmiş ve gecikme faizi ihtirazi kayıtlı ödenmiştir. Ancak, idare tarafından ihtirazın kabul edilmemesi sebebiyle gecikme faizlerinin iadesi talebiyle dava açılmıştır. Vergi mahkemesi, davacı şirket adına yapılan cezalı tarhiyatların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde düzenlenen yanılma hükümleri kapsamında bulunduğu, 6009 sayılı Kanun ile 01/08/2010 tarihinde 369. maddede yapılan değişikliğin, dava konusu gecikme faizinin tahakkuk ettirildiği 19/08/2010 -20/08/2010 tarihlerinde yürürlükte olduğu ve bu yüzden uzlaşılan vergi asılları üzerinden gecikme faizinin hesaplanamayacağı gerekçesiyle, gecikme faizinin kaldırılmasına ve iadesine karar vermiştir. Akabinde davalı idare; uzlaşılan vergiye karşı dava açılmayacağını, uzlaşmaya konu ihbarnamelerin davacıya 04/12/2009 tarihinde tebliğinin yapıldığını, 369. maddede yapılan değişikliğin ise 01/08/2010 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlandığı ve bu yüzden geçmişe yürütülemeyeceği ve söz konusu olaya tatbik edilemeyeceğini öne sürerek temyiz talebinde bulunmuştur. Danıştay 3. Daire, mahkeme kararını dayandığı aynı gerekçe ve nedenlerle uygun bulmuş ve temyiz isteminin reddine oy çokluğuyla karar vermiştir (Danıştay 3. D. , T. 27/10/2014, E.2013/1584 , K.2014/4726) .

Danıştay 3. Dairesinin oy çokluğu ile alınan kararında yer alan karşı oy görüşünde, olayın 2004 takvim yılına ilişkin olduğu ve bu yüzden 369. maddede yapılan değişikliğin yürürlük tarihi olan 01/08/2010'ten önceki dönemlere uygulanmasının, kanunların yürürlük tarihi itibarıyla gerçekleşen olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılacağına dair genel hukuk ilkesiyle çeliştiği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği ifade edilmiştir.

3.4 Yargı Kararı Gereğince İade Edilecek Vergilerde Gecikme Faizi

Mükelleften fazla veya yersiz tahsil olunan vergilerin iadesi istemiyle açılan davalara bakıldığında vergi yargısının aynı yönde kararlar verdiğini söylemek mümkün değildir. Bu bölümde, Danıştay'ın kararları üzerinden gecikme faizi ile ilgili farklı yaklaşımları irdelenecektir.

Danıştay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta; davacı, yönetim kurulu üyesi olduğu şirketin vergi borçları sebebiyle banka hesabına uygulanan haczin kaldırılması ve vergi idaresince hesabından çekilen paranın kanuni faiziyle birlikte iadesi talebiyle dava açmıştır. Vergi mahkemesince, haciz varakası düzenlenmediğinden haczin hukuka uygun olmadığı, öte yandan idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemleri nedeniyle oluşan zararların giderilmesinin "hukuk devleti" ilkesinin gereği olduğu, bu zararların giderilmesi için ayrıca bir kanuni düzenlemeye gerek olmadığı, hukuka aykırı şekilde vergi tahsili yapılması nedeniyle vergi idaresinin davacının uğradığı zararı tazmin etmesi gerektiği gerekçesiyle haciz işleminin iptaline ve davacının hesabından çekilen paranın kanuni faizi ile iade edilmesine karar vermiştir. Dosyayı temyizen inceleyen Danıştay 3.Dairesince, yargı kararı gereği mükelleflere iade edilmesi gereken vergilere, mükellef lehine kanuni faiz uygulanmasına dair ne vergi kanunlarında ne de 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda düzenlemenin mevcut olmadığı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28. maddesinin 6.fıkrasında yer alan mahkeme kararın yerine getirilmesinde gecikilmesi halinde idare tarafından faiz ödeneceği kuralının davadan sonraki aşamaya dair olduğu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan faize dair kuralların ise kamu hukuku alanında yer alan vergilere uygulanma imkanı

bulunmadığı gerekçeleriyle herhangi bir kanuni dayanağı bulunmayan faiz istemini ilişkin vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır. Haciz işleminin iptaline ve tahsil edilen tutarın iadesine dair hüküm fıkrasının onanmasına, kanuni faiz talebinin hüküm fıkrasının temyiz talebinin kabulüne karar vermiştir (Danıştay 3. D., T.02/12/2008, E.2007/1279, K.2008/3820) .

Danıştay 3. Dairesinin bu kararına göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasının yargı kararı gereği iade edilen vergilerle ilgisi bulunmamakta ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28. maddesine istinaden de faize de hükmedilmesi mümkün değildir.

Danıştay'ın bu kararına bakıldığında, fazla veya yersiz tahsil olunan vergilerin iadesi istemiyle açılan davalarda, vergi aslının iadesine karar verilirken faiz isteminin reddine karar verildiği görülmektedir. Ancak Danıştay'ın, mükellefe faizin ödenmemesine dair kararları bulursa da faiz ödenmesi yönünde kararları da mevcuttur.

Danıştay'ın önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta; finansal kiralama ile ithal olunan uçağın taşıt alım vergisinin tahsil işleminin iptali ile kanuni faiz talebiyle açılan dava söz konusudur. Vergi mahkemesi, tahsil işleminin iptal edilmesine ve kanuni faiz talebinin ise reddine karar vermiştir. Taraflarca ilgili hüküm fıkralarının bozulması istenilmektedir. Danıştay 7.Dairesi, hukuk sistemlerinde paranın sahibi dışında birisinin kullanmasının neden olduğu zararı, "faiz" adı altında yapılan ek ödemelerle tazmin edildiğini, Anayasa Mahkemesi'nin 21/09/1988 tarih ve E.1988/7 K.1988/27 sayılı kararında da gecikme faizini bu şekilde nitelendirildiğini, oluşan zararın giderilmesi için açık kanun hükmünün aranılmayacağını ve Anayasa'nın 125. maddesindeki *"İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür"* hükmü ile bağdaşmayacağını belirtmiştir. Akabinde vergi idaresinin tesis ettiği işlem ve eylemlerin hukuka aykırı olması halinde hizmet kusurunun oluştuğunu, bu yüzden idarenin kusurlu sorumluluk esaslarına göre oluşan zararları gidermesi gerektiğini ve yargının hukuki yardımı olmadan kamu gücüyle oluşan zararları giderme olanağı sunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fıkrasında yer alan düzenlemenin, Anayasaya ve Hukuk Devleti İlkesine aykırılığı açıklanan aksi anlayışa

hukuki dayanak teşkil edemeyeceğini ifade etmiştir. Davacı lehine hükmolunacak faizin oranının, söz konusu 112. maddede belirlenen gecikme faizi oranına eşit olması gerekliliğini belirterek verginin tahsil edildiği tarihten karar tarihine kadar geçen süre için faiz hesaplanmasına karar vermiştir (Danıştay 7.D., T. 15/03/2005, E. 2001/459, K. 2005/370).

Danıştay 7. Dairesi bu kararıyla hukuka aykırı tahsil edilen vergilerde, verginin tahsil edildiği tarihten karar tarihine kadar geçen süre için Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan amir hükmünü referans alarak, davacı lehine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fıkrası uyarınca belirlenen gecikme faizi oranında faize hükmetmiştir.

Danıştay'ın bu kararında yer alan karşı görüşte, Danıştay veya vergi mahkemelerince iadesine karar verilen vergiler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrası hariç vergi kanunlarında, mükelleflere faiz hesaplanmasına dair herhangi bir hükme yer verilmediği ve olayda anılan hüküm fıkrasında aranan koşulların oluşmadığı, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kanuni faiz ile ilgili hükümlerinin, kamu hukuku alanında yer alan vergilere uygulanma imkanı olmadığı ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinin 6. fıkrasının davadan sonraki safhaya ilişkin olduğu gerekçeleriyle gecikme faizinin olayda uygulanma olanağı bulunmadığı ifade edilmiştir.

Danıştay'ın önüne gelen benzer bir uyuşmazlıkta; tarafların temyiz talebini inceleyen Danıştay 7. Dairesi, vergi idaresince yapılan hukuka aykırı işlemler sebebiyle hizmet kusurunun oluştuğu, Danıştay'ın benzer davalarda istikrarlı biçimde verdiği kararları da dikkate almaksızın vergi idaresi tarafından mükellefin ihtirazi kaydı kabul edilmediği için davacının oluşan maddi zararının giderilmesinin zorunlu olduğu, aksinin Anayasa'nın 125. maddesindeki "*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*" hükmü ile bağdaştıramayacağını, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fıkrasında öngörülen gecikme faizinin, hukuka aykırı şekilde tahsil edilen vergilerde aynen mükellef için de söz konusu olduğu ve ödenecek miktarın "*hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet*

Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizi oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereği olduğu” gerekçesiyle mahkeme kararının sadece faiz talebinin reddine dair hükmünün bozulması karar vermiştir (Danıştay 7.D., T.24/02/2005, E.2001/1208 ,K. 2005/239).

Karardaki karşı oy görüşünde, davanın niteliğinin alacak davası değil, bir idari işlemin iptali olması sebebiyle faize hükmedilemeyeceği ileri sürülmüştür. Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin 4.fıkrası hariç vergi kanunlarında, Danıştay veya vergi mahkemelerince iadesine karar verilen vergilerde mükellef lehine kanuni faiz hesaplanmasına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediği de ifade edilmiştir.

Bozma kararına uymayan vergi mahkemesi ilk kararında ısrar etmesi üzerine Danıştay VDDK, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4.fıkrası uyarınca, fazla veya yersiz tahsil olunan vergilerin mükellefin bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihi takiben üç aylık süre zarfında iade olunmaması halinde bu sürenin bitiminden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ olduğu tarihe kadar geçen süre için faizi ile birlikte iade edilmesinin gerekli olduğunu, davacı şirketin taşıt alım vergisini ödenmemesi gerektiğine dair bilgileri idareye ibraz ederek ihtirazi kayıtla ödediği tarih, vergi idaresinin iade sorumluluğunun başladığı tarih olduğunu ifade etmiştir. Kararın devamında, tahsil edilen verginin ihtirazi kayıtla ödendiği tarihi takip eden üç aylık sürenin bitiminden itibaren anılan 112. maddenin 4.fıkrasına göre hesaplanacak faiz ile birlikte davacıya iadesi icap ettiğinden, vergi mahkemesinin direnme kararında hukuka uygunluk görülmediğini belirterek ısrar kararının bozulmasına hükmetmiştir (Danıştay VDDK, T.18/10/2006, E.2006/87 , K.2006/287).

Danıştay VDDK’nın bu kararında yer alan karşı oy görüşlerinden birinde, Danıştay 7. Dairesinin kararındaki gerekçelerle mükellefe vergi iade edilirken gecikme faizi oranında bir faizin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Diğer karşı oy görüşünde ise anılan 112. maddenin 4.fıkrasının olayda uygulama alanı bulmadığı ve amacına aykırı olarak yorumlandığı ileri sürülmüştür.

Başka bir uyuşmazlıkta; temyiz talebini inceleyen Danıştay 4.Daire, 1 no’lu Ek Protokolün 1. maddesince ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararınca mükellefin mülkiyet hakkı ihlal edildiği, haksız bir şekilde tahakkuk ve tahsil edilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesinin gerekli olduğunu ve mahkemenin faiz yönünden yeniden vereceği kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri göz önünde bulundurarak karar vermesi gerektiğini belirterek mahkemenin faiz isteminin reddine dair kararını oybirliği ile bozmuştur (Danıştay 4. D , T. 06/10/2011, E. 2011/5499,K. 2011/6892).

Yukarıda verilen karar örneklerine bakıldığında, Danıştay bazı davalarda devletin mükelleflere verdiği zararın tazmini için özel bir kanuni düzenleme olmaması sebebiyle faiz istemi reddi yönünde karar vermiştir. Bazılarında ise, 1 no’lu Ek Protokolün 1. maddesince ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararı ile Anayasa’nın 125. maddesinde düzenlenen “*idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlüdür*” hükmünü referans aldığı ve sebep olunan zararın, kusursuz sorumluluk veya hizmet kusuruna dayalı sorumluluk ilkelerine göre ödenmesi yönünde hüküm tesis ettiği görülmektedir. Vergi yargısının iptal ettiği her vergi işleminin hizmet kusurunu içerdiği ve bunun sonucu oluşan maddi zararın yukarıda anılan anayasal ilkenin gereği olarak tazmin edilmesi kabul edilmiştir. Ayrıca fazla veya yersiz tahsil olunan verginin iade edilmesi mükellefin uğradığı zararı kısmen tazmin edebilmektedir. Bu sebeple uğradığı değer kaybını karşılayacak faizinde ödenmesi gerekli görülmüştür. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 28. maddesi, vergi yargısı kararının tebliğinden sonra infazın gecikmesi sebebiyle oluşan zararın telafisi ile ilgili düzenleme olup, verginin haksız tahsili ile iptal kararı arasındaki süreyi kapsamadığından zararı tazmin etmekte yetersizdir. Yargı kararı gereği iade edilen vergilere faiz ödenmesine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin 4. fıkrası bir hüküm içermediğinden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu da sadece yargı kararının tebliğinden sonraki süreci kapsadığından, verginin tahsili ile iptal kararı arasındaki süre için Anayasa ve sorumluluk hukukunun genel ilkelerine göre faiz ödenmesi gerektiği sonucu çıkarılmaktadır (Ermumcu, 2010).

Danıştay'ın önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta; davacı firma tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği yurt dışı merkezli firmalardan finansal kiralama yoluyla kiralaran uçaklara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği iddiasıyla ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden ve ödenen kurumlar stopaj vergisinin, tecil faizi ile birlikte iadesi edilmesi talebiyle açılan dava söz konusudur. Davayı inceleyen vergi mahkemesi, Anayasa Mahkemesince iptal edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasının 6322 sayılı Kanun ile yeniden düzenlendiğini ve Kanun'a eklenen geçici 29. maddede, 112. maddenin 4. fıkrasının bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki iadesi işlemlerine tatbik edileceğinin belirtildiği, bu yüzden tahsil edildiği tarihten düzeltme fişinin mükellefe tebliğ olduğu tarihe kadar kullanımından yoksun kalan tutarın faiziyle iadesi gerektiği gerekçesiyle verginin kaldırılmasına ve ödenen paranın, tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle birlikte iade edilmesine hükmetmiştir. Mahkeme kararının temyiz edilmesi üzerine Danıştay 4. Dairesi, 07/12/2015 tarih ve E.2013/2424, K.2015/6319 sayılı kararı ile haksız yere vergi tahsil edilmesi nedeniyle yoksun kalan tutarın sahibine iadesine sırasında, karar tarihi ve tahsil tarihi arasında geçen süre için hangi oranda faiz hesaplanması gerektiği hakkında hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenleme yapılmadığı ve Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında kabul edilen 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da belirtilen oranda faizin uygulanması gerektiği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararının faiz ile ilgili hüküm fıkrasının bozulmasına ve davalı idarenin karar düzeltme talebinin reddine hükmetmiştir. Vergi mahkemesinin ilk kararında ısrar etmesi üzerine Danıştay VDDK, mahkemenin ısrar kararını aynı hukuksal neden ve gerekçelerle uygun bulmuş olup temyiz talebinin reddine oy çokluğuyla karar verilmiştir (Danıştay VDDK, T. 05/12/2018, E. 2018/726, K.2018/964) . Kararda yer alan karşı görüşte, Danıştay 4. Dairesinin kararında ifade edilen hukuksal nedenler ve gerekçe gereği bozulması gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay VDDK, bu kararla mükellefe iadesi gereken vergiler için 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun yerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinin 4.fıkrasının

uygulanmasını ve vergilerin tecil faiziyle beraber iade edilmesi gerektiğini hükmetmiştir.

Danıştay VDDK'nın önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta; alış faturalarının içinde elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği halde kağıt ortamında düzenlenmiş bir adet fatura bulunduğu tespit edilen davacıya kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması ve ihtirazi kayıtlarla ödenen tutarın kanuni faiziyle birlikte iade edilmesi istemiyle açılan dava söz konusudur. Kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığından iptaline ve ihtirazi kayıtlarla ödenen tutarın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasına göre tecil faiziyle birlikte iadesine karar veren Danıştay kararının bozulması istenilmektedir. Danıştay VDDK, daire kararını uygun bulmuş ve temyiz isteminin reddine oy çokluğu ile karar vermiştir (Danıştay VDDK, T.07/10/2020, E.2019/1422, K. 2020/1004).

Danıştay VDDK'nın bu kararında yer alan karşı görüşte, dava dilekçesindeki kanuni faiz talebine bağlı bir hüküm yerine 112. maddenin 4. fıkrasına göre tecil faizine hükmedilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı ifade edilmiştir.

3.5 İhtirazi Kayıtlarla Beyan Edilen Vergilerde Gecikme Faizi

3.5.1 İhtirazi Kayıt Müessesesi

Mükelleflerin, matrahlarını kanunda belirtilen usullere uygun şekilde belirleyip beyanname vermek suretiyle beyan etmeleri esastır. Mükelleflerin, ilke olarak beyan ettikleri ile çelişkiye düşmeyecekleri ve en doğru matrahı kendileri bildikleri esasına dayanarak beyan ettikleri matraha ve bu matrah kısmı üzerinden tarh ve tahakkuk olunan vergilere karşı dava açma hakları bulunmamaktadır. Bu husus, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı maddede, vergi hatalarına dair hükümlerin saklı olduğuna da hükmetmiştir. Mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmalarının yollarından biri vergi hataları bulunması diğeri beyannamelerin ihtirazi kayıtlarla verilmesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 187).

İhtirazi kayıtla ilgili vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme mevcut değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemesi olmayan bu uygulamanın temel dayanağı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27. maddesindeki "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler" ifadesidir (Çavdar, 2015: 6). Kanun'un "Yürütmenin durdurulması" başlıklı 27. maddesinde; "...*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz.*" hükmünde ihtirazi kayıttan bahsedilmiştir. Ancak madde hükmünde ihtirazi kaydın tanımı yapılmamış, sadece tahsilat işlemini durdurmayacağı belirtilmiştir.

İhtirazi kaydın tanımına ve yapılacak işlemlere dair belirlemeler Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde bulunmaktadır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi' nin 39/3. maddesinde "*mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir*" denilmektedir (Bulut, 2011).

Beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesinin nedenleri; vergi kanunlarının karmaşıklığı sebebiyle mükelleflerin idareyle yorum farklılığına düşmesi, matrahın vergiye tabi olup olmayacağı konusunda tereddüt edilmesi, vergi idaresinin bazı özellikli konulardaki görüşünün tam olarak bilinmemesi ve kanun hükümlerinin açık bir şekilde yorumlanamamasıdır. İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin yaptıkları işlemlere karşı yasal gerekçe göstermek şartıyla matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh ve tahakkuk olunan verginin yargı denetiminden geçmesini sağlayan bir müessesedir (Tünel, 2010: 99).

Anılan 27. maddenin 4.fıkrası göre, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyan üzerine tarh olunan vergilere karşı dava açmaları halinde, tahsilat kendiliğinden durmamaktadır. Ancak mükellefin, mahkemeden yürütmenin durdurulmasını talep edebilme hakkı bulunmaktadır (Candan, 2013: 179). Yürütmenin durdurulmasının talep edilmemesi ya da talebin mahkemece kabul edilmemesi halinde, ihtirazi kayıtla beyan edilerek tahakkuk olunan vergilerin vade tarihlerinde ödenmesi kanuni bir zorunluluktur (Sağlam, 2002: 21).

3.5.2 İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilen Vergilerin Dava Konusu Olması Halinde Gecikme Faiz

İhtirazi kayıtlı beyan edilen vergilerin dava konusu olması halinde, davanın mükellef aleyhine sonuçlanması yani mahkemenin mükellefi haksız bularak davanın reddine karar vermesi durumunda eğer mükellef ihtirazi kayıtlı beyan ederek tahakkuk ettirdiği vergileri vadesinde ödemişse herhangi bir gecikme faizi uygulanmayacaktır. Ancak, ihtirazi kayıtlı beyan edilen ama ödenmeyen vergilerde davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde, vade tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanacaktır. Zira, tahakkuk ettirilen ama vadesi geçtiği halde ödenmeyen bir verginin varlığı söz konusudur. Eğer mükellef yürütmeyi durdurma kararı almışsa, gecikme zammı vade tarihinden yürütmeyi durdurma kararının vergi idaresine tebliği tarihine kadar uygulanacaktır (Sağlam, 2002: 21).

Davanın mükellef lehine sonuçlanması yani mahkemenin mükellefi haklı bularak davanın kabulüne karar vermesi durumunda, dava konusu vergi tahakkuku ve buna bağlı tatbik edilen gecikme zammı terkin edilecek ve tahsil olunan vergiler varsa mükellefe iadesi yapılacaktır. Vergi idaresince dava üst mahkemeye taşınmaz ise mükellef lehine kesinleşen mahkeme kararları için idarenin gecikme faizi veya gecikme zammı talep etme imkanı olmayacaktır (Yıldız ve Çetinkaya, 2002: 143-144).

Ancak vergi idaresinin, bu ihtilafı üst mahkemede devam ettirmesi sonucunda vergi mahkemesince verilen kararın bozulması halinde mükellef, vergi idaresinin iade ettiği vergiyi ihtirazi kayıtlı ilgili tek düzenleme de olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 6. fıkrası uyarınca tecil faizi oranında hesaplanacak gecikme faiziyle birlikte vergi idaresine ödemesi gerekmektedir. Söz konusu fıkra hükmü "*İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır*" şeklinde düzenlenmiştir.

İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra mahkeme kararı gereği mükellefe iade edilen verginin, nihai yargı kararına göre vergi idaresine geri verilmesi halinde yargıda geçen süreler için gecikme faizi, 4731 sayılı Kanun yayımlanana dek hesaplanmamaktaydı. Bu yasal boşluğu doldurmak için 28/12/2001 tarihli 4731 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 112. maddesine 5. fıkra⁴⁷ eklenmiştir (Er, 2012: 36).

Söz konusu fıkra hükmünün; ikmalen, resen ve idarece tarhiyatlara dayalı vergiler için uygulanması mümkün olmadığı, bu hükmün sadece ihtirazi kayıtla beyan edilen matrah üzerinde hesaplanan vergiler için geçerli olduğu görülmektedir. Ayrıca, ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen ve ödenen verginin hukuka aykırı olduğu ve bu sebepten iade edilmesi gerekliliği mahkeme kararıyla ortaya konulması gerekmektedir. Bu nedenle, idarenin kendiliğinden veya mükellefin talebiyle hukuka aykırılığın tespiti yeterli değildir (Başaran Yavaşlar , 2007: 93).

Fıkra hükmü incelendiğinde, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra mahkeme kararı gereği mükellefe iade edilen vergiler, nihai yargı kararıyla vergi idaresine geri verilmesi safhasına gelirse iade tarihinden nihai yargı kararının vergi idaresine tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacaktır. Kanun koyucu, hazineyi ilk derece mahkemesi dışındaki kanun yollarında dahi korumaktayken mükellefin haklarını ise göz önünde bulundurmadığı ifade edilmektedir. Çünkü tam tersi durumda, ilk derece mahkemesinde mükellef aleyhine karar verilip üst mahkemede mükellef lehine karar verilmesi halinde, verginin iadesinde gecikme faizinin hesaplanmasına dair bir hüküm düzenlenmemiştir (Bayar, 2003: 311).

Anılan 112. maddenin 6. fıkrasında, ihtirazi kayıtla verilen beyannamenin sadece ödemenin yapılması sonrasında dava açma durumu değerlendirilmiş olup, ödememe olasılığı değerlendirilmemiştir. Bu durum da eleştiri konusu olmuştur (Sağlam, 2002: 23).

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrası, 6322 sayılı Kanunla yeni baştan düzenlenmesi neticesinde 5. fıkra eklenmiş ve mevcut 5. fıkra 6. fıkra olarak teselsül ettirilmiştir.

İhtirazi kayıtla beyanda bulunup haksız yere fazla veya yersiz vergi ödediği mahkeme kararınca hükme bağlanan mükelleflerin, parasının hazineye kaldığı süre için faiz isteyebileceğine yönelik 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açık bir hüküm yer almamaktadır. 4369 sayılı Kanunun 2. maddesi ile düzenlenen 112. maddenin 4. fıkrasının ilk şekli de bu durumu kapsamamaktaydı. Sadece vergi iadelerini ve vergi hatalarını içermekteydi. Ancak, 112. maddede açık hüküm yer almasa da Anayasa'nın 125. maddesindeki amir hükme istinaden mükelleflerin faiz talep etmesinin önünde engel bulunmadığı da ifade edilmiştir (Bulut, 2011).

Konuyla ilgili Danıştay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta; döviz bürosu işleten ve Ziraat Bankasında hesapta bloke tutulan teminatın dönem sonunda değerlemeye tabi tutulmaması gerekçesiyle, ihtirazi kayıtla beyan olunan ve ödenen kurumlar vergisi ile fon payının fazla ödenen kısmının kaldırılması ve kanuni faiziyle birlikte iadesi talebiyle açılan bir dava söz konusudur. Vergi mahkemesi, bağlı değer olarak bankada tutulan teminatın üzerinde tasarrufta bulunulması mümkün olmadığından değerlemeye tabi tutulamayacağı ve davacıdan fazla ve yersiz tahsil olunan vergiye 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasına göre ödeme tarihini takip eden üç ayın bitiminden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ olduğu tarihe kadar kanuni faiz işletilmesinin kanuna aykırı olmadığı gerekçesiyle tahakkukun dava konusu kısmının kaldırılmasına ve kanuni faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir. Dosyayı temyizen inceleyen Danıştay 3. Dairesi, söz konusu fıkra hükmünün mahkeme kararı gereği vergi idaresi tarafından yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisinin bulunmadığı, bu fıkra hükmüne göre haksız veya yersiz olduğu yetkililerce belgelenmesi halinde iade edilecek vergilerde faiz uygulanabileceği ve ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu olan kısmının mahkeme tarafından iade edilmesine karar verilmesi durumunda uygulanmasının imkansız olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesinin faiz istemi yönündeki kararında hukuka uygunluk bulmayarak temyiz istemini oy birliği ile kabul etmiştir (Danıştay 3. D., T.03/02/2005, E. 2004/912, K.2005/295).

Bozma kararına uymayan vergi mahkemesi, hukuk devletinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine verdiği zararların faiz ya da

başka bir ad altında yapılacak ek ödeme ile giderilmesinin zaruri olduğu, anılan 112. maddenin 4. fıkrasındaki düzenlemenin fazla veya yersiz tahsil olunan ve iadesi gereken vergiler için kanuni faiz öngördüğü ve olayda vergi idaresi Danıştay'ın benzer davalarda istikrarlı olarak verdiği kararları dikkate almayarak davacının ihtirazi kaydının kabul etmemesi neticesinde hizmet kusurunun olduğu, hukuka aykırı şekilde tahsili yapılan verginin üç aylık süreden sonra hazineye kaldığı süre boyunca faiz ödenmesi gerektiği gerekçesiyle kararında ısrar etmiştir. İsrar kararı üzerine Danıştay VDDK, söz konusu fıkranın mevzuatımıza eklendiği 4369 sayılı Kanunun 2. maddesinin gerekçesinde; fazla veya yersiz tahsil olunan ve kanun gereği iadesi gereken vergilerin iadesinde mükellef hak ve hukukunu gözetmek, enflasyonun ödenecek tutardaki etkisinin giderilmesi ile iadeleri gerçekleştirirken zaman kaybının oluşmasını engellemek gayesiyle düzenlemeler yapıldığının bildirildiğini, bu düzenlemeyi içeren tasarının Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunulduğunda söz konusu fıkra hükmünün mahkeme kararlarına istinaden yapılacak iadeler ile bir ilişkisinin olmadığı ve kesinleşen mahkeme kararlarına istinaden vergi idarelerince yapılacak iadelere dair usul ve esasların 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda yer aldığı ve iadelerin bu kanuna göre yapılması gerektiğinin bildirildiğini belirtmiştir. Akabinde söz konusu fıkra hükmüne göre mükelleflere faiz ödenmesi, fazla veya yersiz olduğu yetkililerce belgelenmesi halinde iade edilen vergilere uygulanabileceği ve davacının ihtirazi kayıtlı beyanı üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu kısmının mahkeme tarafından iadesine karar verilmesi halinde uygulanmasının olanaksız olduğunu belirterek ısrar kararında hukuka uygunluk bulmamış ve temyiz istemini oy çokluğuyla kabul etmiştir (Danıştay VDDK, T. 26/01/2007, E. 2006/182, K.2007/3).

Danıştay VDDK, bu kararıyla 4369 sayılı Kanun ile eklenen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasının, mahkeme kararlarına istinaden vergi idaresince yapılacak vergi iadesi ve faizle bir ilişkisinin olmadığına ve mükelleflere faiz ödemenin, fazla ve yersiz olduğu yetkililerce belgelenmesi halinde vergi idaresince iade edilen vergilere uygulanabileceğini hükme bağlamıştır.

Danıştay VDDK'nın bu kararında iki tane karşı görüş yer almaktadır. Bu karşı görüşlerden birinde, dava dilekçesinde kanuni faiz talebinde bulunulduğundan 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a göre karar verilmesinin ve bu nedenle mahkemenin söz konusu fıkra hükmüne göre faiz istemine dair ısrar kararının bozulmasının gerektiği ifade edilmiştir. Diğer karşı görüşte ise, faizin tazminat niteliğinde olduğu, olaydaki tahakkukun kanuna aykırı olduğu ve vergi idaresince kanuna aykırı şekilde yapılan vergilendirme işleminin bir hizmet kusuru olduğu, bundan dolayı davacını uğradığı zararların tazmini gerektiği ve adil denge için kararlaştırılacak faizin, verginin devlet hazinesinde kaldığı süre boyunca ve gecikme faizi oranında olması gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay VDDK'nın önüne gelen uyuşmazlıkta; Eskişehir 5. İcra Müdürlüğünden ihale yoluyla satın alınan taşınmaz değeri üzerinden %1 katma değer vergisi hesaplanması istenerek ihtirazi kayıtlı beyan üzerine tahakkuk ettirilen %18 oranında katma değer vergisinin fazladan ödendiği ileri sürülen tutarın, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen faiz ile iadesi istemiyle açılan bir dava söz konusudur. Vergi mahkemesi, fazla tahsil edilen tutarın iadesine ve tecil faizinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasına göre fazla ödenen kısmın iadesinin idareden önceden istenmediğinden bahisle davanın açıldığı tarih olan 27/12/2006 tarihini iade istem tarihi kabul ederek izleyen üç ayın sonu olan 27/03/2007 tarihinden itibaren hesaplanması gerektiğine karar vermiştir. Temyiz istemini inceleyen Danıştay 4. Dairesi, davacının dava dilekçesinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre faiz isteminde bulunduğu, söz konusu 112. maddenin 4. fıkrasına göre bir istemde bulunmadığı halde hukuki süreçle alakası bulunmayan bu fıkra hükmünün esas alınmasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle mahkemenin faize dair kararının bozulmasına hükmetmiştir. Vergi mahkemesinin ilk kararında ısrar etmesi üzerine Danıştay VDDK, yargı kararıyla hüküm altına alınan fazladan tahakkuk ettirilip ödenen tutarın iadesinde, tahsil tarihinden karar tarihine kadar geçen süre için hangi oranda faizin hesaplanacağını ile ilgili hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bir düzenlemenin mevcut olmadığını, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda

belirtilen kanuni faizin ise mahkeme kararının idareye tebliğinde sonraki aşamayla ilgili olduğunu belirtmiştir. Ancak vergi idaresini eylem ve işlemlerinden dolayı oluşan zararı ödemekle sorumlu tutan Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkrasının, yargı kararı gereği iadesi gereken paranın, idarenin tasarrufunda kaldığı süre boyunca asıl sahibinin tasarrufta bulunamaması nedeniyle oluşan zararın giderilmesini kapsadığını da eklemiştir. Vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişkinin bir borç ilişkisine dönüştüğünden bahisle 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanuna göre faiz ödenmesi gerektiğini gerekçesiyle anılan 112. maddenin 4. fıkrasına binaen verilen ısrar hükmünün bozulması gerektiğine karar vermiştir (Danıştay VDDK, T. 22/04/2011, E.2009/633, K.2011/169).

Yukarıda açıklanan Danıştay 7. Daire ile Danıştay VDDK'nın kararlarında Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan amir hükmü referans alarak davacının faiz isteminin kabul edildiği görülmektedir. Ancak, faiz istemine gerekçe olarak Danıştay 7. Dairesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesini esas alırken; Danıştay VDDK, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'u esas alarak farklı yaklaşımlar benimsedikleri görülmektedir.

Danıştay'ın önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta; ihtirazi kayıtlı beyan üzerine tahakkuk ettirilen 2009/12. dönemi gelir stopaj vergisinin, ücretlerden kesilen gelir vergisinin %27 oranını aşan kısmının kaldırılması ve fazla ödenen kısmın gecikme faiziyle birlikte iadesi talebiyle açılan dava söz konusudur. Mahkemenin, fazla kesilen kısmın iadesine ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasındaki şartların olayda vuku bulmadığı sebebiyle faiz talebinin reddi yönünde verdiği karar taraflarca temyiz edilmiştir. Temyiz talebini inceleyen Danıştay 4.Daire, 1 no'lu Ek Protokolün 1. maddesince ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararınca mükellefin mülkiyet hakkı ihlal edildiğini, haksız bir şekilde tahakkuk ve tahsil edilen verginin faiziyle iade edilmesinin gerekli olduğunu, aksi durumda hukuka uyarlık bulunmadığını ve mahkemenin faiz ile ilgili vereceği yeni kararda, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'u göz önünde bulundurarak karar vermesi gerektiğini belirterek mahkemenin faiz isteminin reddine dair kararını oybirliği ile bozmuştur (Danıştay 4. D , T. 06/10/2011, E. 2011/5499,K. 2011/6892).

Bu kararda Danıştay'ın, hukuka aykırı bulunup iptal edilen verginin mükellefe iadesinde, dayanak olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 4. fıkrasının değil 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'u esas aldığı görülmektedir.

Yine benzer bir uyuşmazlıkta; Danıştay, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödenen verginin hukuka aykırı bulunup iptali üzerine, 1 nolu Ek Protokolün 1. Maddesine ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararına göre mülkiyet hakkı ihlal edilmiş olduğundan haksız tahakkuk ve tahsil edilen verginin davacıya faiziyle iadesine karar vermiştir (Danıştay 4. D., T. 25/04/2016 , E. 2012/5692, K. 2016/1792).

Başka bir uyuşmazlıkta; ihracat hasılatının binde beşinin götürü gider olarak kurum kazancından indirilebileceğinden bahisle 25/04/2013 tarihinde ihtirazi kayıtla beyan olunan 2012 yılı kurumlar vergisinin iptali ve tecil faiziyle birlikte iadesi ve söz konusu indirimin yapılması halinde ortaya çıkacak sonraki yıla devreden zararın kabul edilmesi istemiyle açılmış bir dava söz konusudur. Vergi mahkemesi, davacı şirket adına tahakkuk eden vergide ve ertesi yıla devreden zararının kabul edilmemesinde yasal isabet bulmamış olup, tahakkuk eden verginin kaldırılmasına ve ödenen verginin kanuni faiziyle birlikte iadesi yönünde hüküm tesis etmiştir. Tarafların kararı temyiz etmesi üzerine, Danıştay 4. Dairesince, davalı tarafından ileri sürülen iddialar, tahakkuk eden verginin kaldırılmasına ve iadesine ilişkin kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiş olup, davalının temyiz istemini reddine karar vermiştir. Davacının temyiz talebinde ise, 6322 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasında sadece 120. maddeye göre "vergi hatası" kapsamında iade edilecek vergilere ilişkin bir düzenleme içerdiği, değişiklikten sonra "vergi hatası" kapsamında yapılacak iadelere ilişkin düzenleme 5.fıkra da ayrıca yer aldığı, 4.fıkra da ise fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin tecil faiziyle birlikte iadesi hususunun düzenlendiği ve verginin fazla veya yersiz tahsil edildiğinin tespitinin idarece veya mahkemece ortaya çıkarılmış olmasında herhangi bir ayırım yapılmadığı ifade edilmiştir. Söz konusu 4. fıkra hükmünde, iade sırasında tecil faizi oranında hesaplanan faizin uygulanacağı belirtildiğinden, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun uyarınca faize hükmeden mahkeme

kararında hukuka uygunluk bulunmamış olup, davacının temyiz talebinin kabulüne karar verilmiş ve mahkeme kararının faize dair hüküm fıkrası bozulmuştur. Vergi mahkemesinin ilk kararının faize dair hüküm fıkrasında ısrar etmesi üzerine temyizen inceleyen Danıştay VDDK, 6322 sayılı Kanun ile değişen 4. fıkra ve bu fıkranın uygulanmasına ilişkin Kanun'un geçici 29. maddesinde yer alan *"Bu Kanunun 112'inci maddesinin (4) numaralı fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanır."* hükmü gözetildiğinde, uyuşmazlık konusu 6322 sayılı Kanun ile değişen 4. fıkrası uyarınca iadesine hükmedilen verginin tecil faiziyle birlikte iadesi gerekmekte olduğunu belirtmiş ve ısrar kararının bozulmasına oy birliği ile karar vermiştir (Danıştay VDDK , T.23/09/2020, E.2019/518, K.2020/952).

Vergi mahkemesi ile Danıştay 4. Dairesi arasında yaşanan uyuşmazlık, kesinleşen mahkeme kararı ile iadesi gereken vergi üzerinden tecil faizine mi yoksa kanuni faize mi hükmedilmesi gerektiğine ilişkindir.

Danıştay'ın ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen vergilerin iadeleri istemiyle açılan bu davalarda farklı yaklaşımlar benimsediği görülmektedir. Bazı davalarda faiz isteminin reddi yönünde hüküm tesis ederken, bazılarında 1 no'lu Ek Protokolün 1. maddesini ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararını ya da Anayasa'nın anılan amir hükmünü referans alarak faize istemine ilişkin bazı kararlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanun'una göre hüküm tesis ederken bazılarında da 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'una göre hüküm tesis ettiği görülmektedir. 6322 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde 4.fıkrasında yapılan değişiklik sonrası kararlarında faiz istemine dair bu fıkra hükmünü uyguladığı görülmektedir.

Başka bir uyuşmazlıkta, ihtirazi kayıtlı verilen 2012/Şubat, Mart, Nisan katma değer vergisi düzeltme beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilen verginin ve gecikme faizinin kaldırılması talebiyle dava açılmıştır. Mahkeme, davacının ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesi üzerine kesilen tahakkuklara karşı dava açabileceği ve olayda mükellefe düzeltme beyannamesi vermemesi halinde özel esaslara alınacağına dair yazı gönderilmesiyle davacının ikinci beyanname vermeye zorlandığı, vergi

idaresinin mükellefleri ikinci bir beyan vermeye zorlama hakkı ve yetkisinin olmadığı, vergi idaresi kullanılan faturanın sahte olduğu iddiasında ise vergi incelemesiyle faturanın sahteliğinin somut delillerle ortaya konulmasının gerektiği, bu nedenle tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uygunluk olmadığı gerekçesiyle kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi mahkemesi kararının temyiz edilmesi üzerine Danıştay 4. Dairesi, mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve bu matrah kısmı üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açamayacakları hususunun kanunda düzenlendiğini, ihtirazi kayıtla beyanın beyannamenin vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda verilmesi şartına bağlı olduğunu ve beyanname verme zamanı sona erdikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisinin olmadığını belirtmiştir. Beyanname verme zamanı sona erdikten sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergi ve gecikme faizinde hukuka aykırılık bulunmadığından temyiz istemine oy birliğiyle karar vermiştir (Danıştay 4. D., T.04/05/2017, E. 2016/21514, K. 2017/4187).

Yine benzer bir uyuşmazlıkta Danıştay VDDK, ihtirazi kayıtla beyanın, beyannamenin belirtilen zamanlarda verilmesi şartıyla yapılabileceği ve süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın tahakkuka etkisi bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde hüküm vermiştir (Danıştay VDDK, T.25/02/2015, E.2014/1164, K.2015/20).

Bu kararlarda, Danıştay'ın ihtirazi kayıtla beyan edilen vergilere dava açılması için beyannamenin vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda verilmesi şeklinde kısıtlamaya gittiği görülmektedir. Kanunda, dava açma hakkı veren ihtirazi kayıttan sadece süresi içinde beyanname verilmesi durumunda faydalanılabileceğine dair açık bir ifade bulunmamakla birlikte Danıştay'ın bu yönde içtihatlarıyla kısıtladığı görülmektedir (Göker ve Yılmazoğlu, 2017: 94).

Uygulamada mükellefler, mal ve hizmet alımı yaptığı firma hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde tespitlerin yapılmasından dolayı olumsuz mükellefler listesine alınma uyarısıyla özgür iradeleri olmadan ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermektedirler. Gerçekleştirilen bu işlem üzerinde açılan davalarda, ihtirazi kaydın, kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerinden yapılan

tahakkuka etkisinin olmadığı ve dava açma hakkı vermediği görüşüyle davanın esası yönünden incelenme yapılmadan davanın reddi yönünde kararlar verildiği görülmektedir. Bu durumun mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği hususunda Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvuru neticesinde, Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ile açıklığa kavuşturulmuştur. Danıştay'ın Anayasa Mahkemesinin bu kararında sonra görüşünü vergi idaresinin müeyyideli yazısı olup olmadığına göre ikili yaklaşım benimseyerek değiştirmiştir (Tolu, 2021) .

Bu konuyla ilgili Danıştay VDDK'nın önüne gelen bir uyuşmazlıkta; sahte fatura düzenlediği hususunda vergi tekniği raporu düzenlenen mükelleften mal ve hizmet alımında bulunduğu müeyyideli yazı ile bildirilen mükellef, sahte fatura düzenleyen mükelleften alımlarına dair katma değer vergisini indirimlerden çıkarmak suretiyle 2014/Mayıs dönemi için ihtirazi kayıtla verdiği düzeltme beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler ile hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması istenilmektedir. Mahkeme, ihtirazi kaydın kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisinin olmadığı, davacının kanuni süresinden sonra verdiği katma değer vergisi düzeltme beyannameleriyle beyandan bulunduğu ek matrah üzerinde yapılan tarhiyatın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4. fıkrası gereği resen tarhiyat niteliğinde olduğu ve bundan dolayı Kanun'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanmasında hukuka aykırılık olmadığı gerekçesiyle davanın reddine hükmetmiştir. Davayı temyizen inceleyen Danıştay 9. Dairesi; uyuşmazlıkta sahte faturalara ait katma değer vergilerinin tenzil edilmesi istenmiş ve aksi halde kod listesine alınacağı uyarısıyla düzeltme beyannamesi vermek suretiyle dava konusu tahakkuk işleminin yapıldığının anlaşıldığı, böyle bir durumda davacının verdiği düzeltme beyannamesinin özgür iradeyle oluştuğunun söylenemeyeceği, vergi idaresi kullanılan faturanın sahte olduğu iddiasında ise vergi incelemesiyle faturanın sahteliğinin somut delillerle ortaya konulmasının gerektiği gerekçesiyle mahkeme kararının bozulması yönünde hüküm vermiştir. Mahkeme ilk kararında ısrar etmesi üzerine Danıştay VDDK, vergi idarelerinin müeyyideli yazıları sebebiyle ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda anılan Kanun'un 378. maddenin 2. fıkrasının,

ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesine karşı dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlanması ve esası incelenmeden reddedilmesinin mülkiyet hakkının ihlali olduğuna hükmeden Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararını esas olarak mahkemenin ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir (Danıştay VDDK, T. 03/07/2019, E.2019/576, K. 2019/424).

Başka bir uyuşmazlıkta, müeyyideli bir yazı olmadan sadece vergi idaresinin sözlü uyarısına dayanarak kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı açılan davada Danıştay VDDK, Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda değerlendirilemeyeceği ve esasının incelenmesi imkanı bulunmadığından bahisle temyiz isteminin reddine hükmetmiştir (Danıştay VDDK, T. 03/07/2019, E.2019/301, K.2019/439).

3.6 Gecikme Faizinin, Enflasyon ve Diğer Faizler ile Karşılaştırması

Kamu gelirleri içerisinde önemli paya sahip olan vergilerin, bazen ilgili kanunlarında belirtilen zamanlarda tahakkuku ve tahsili sağlanamamaktadır. Hazineye geç intikali nedeniyle hem vergi gelirlerinin reel değeri enflasyon nedeniyle düşmekte hem de devlet kamusal mal ve hizmetleri zamanında sunmak için tahsil edemediği vergiler nedeniyle borçlanmak zorunda kalmaktadır. Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ve dolayısıyla vergi alacağının geç tahsiliyle devlet zarara uğrarken mükellef bundan kar elde etmektedir. Mükellef, parasını vergi borcunu ödemek yerine özel işlerinde kullanarak, başkasına borç vererek ya da mevduat olarak bankaya yatırarak yarar sağlayabilmektedir (Gündüz, 2017: 198).

Devlet, uğradığı bu zararı gidermek amacıyla bazı uygulamaları yürürlüğe koymuştur. Bu uygulamalardan biri olan gecikme faizi, kanuni süresinde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sonucunda tahakkuku geciktirilen vergiler için vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme dair vade tarihinden tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır (Doğrusöz ve Kaplan, 2019: 1813).

Gecikme faizi müessesesinin etkinliği, gecikme faizi oranının diğer faiz oranları ve enflasyon oranları karşısındaki durumuna göre belirlenmektedir (Saygın, 2020: 257).

3.6.1 Gecikme Faizi Oranının Enflasyon Oranı ile Karşılaştırması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi müessesesinin ana amacı, vergi alacağının değerini enflasyon karşısında korumaktır. İkincil amacı ise, devlet parasının haksızca elde tutularak üzerinden çıkar sağlanmasını önlenmektir (Bayar, 2003: 32).

Anayasa Mahkemesi, 27/09/1988 tarih ve E.1988/7, K.1988/27; E.1988/9, K.1988/28; E.1988/16, K.1988/29 sayılı kararlarında gecikme faizinin enflasyonla ilişkisini hem devlet hem de mükellef açısından incelemiş ve gecikme faizinin dayandığı ekonomik mantığı açıklamıştır.

Danıştay 9.Dairesinin 17/03/1993 tarih ve E.1992/3881, K.1993/1261 sayılı kararında da, gecikme faizi müessesesinin getiriliş amacının, paranın değerinde sürekli ve yüksek düşüşlerin yaşandığı enflasyonist ortamda, vadesinde ödenmeyen vergilerin değer kaybını önlemek olduğu belirtilmiştir (Şeker, 2006: 3).

Enflasyon, vade tarihlerinden sonra tahsil edilen vergi gelirlerinin reel olarak erimesine neden olmaktadır (Saygın, 2020: 260). Literatürde, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini düşürmesi olivera-tanzi etkisi ile açıklanmaktadır. Olivera, enflasyon nedeniyle vergi gelirlerinin reel değerinin düşeceği tezini ileri sürmüştür. Olivera, Latin Amerika ülkelerinde 1950 ve 1960'larda yaşanan kronik enflasyonu incelemesi neticesinde, vergi tahsilat sürelerinin uzunluğu nedeniyle enflasyonun vergilerin reel değerini düşüreceğini ve enflasyonist finansmanın bütçe açıklarını azaltmak yerine artıracakını saptamıştır. Tahsilat süresinin uzunluğu ifadesiyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih ile tahsil tarihi arasında geçen süre kastedilmektedir. Tanzi ise, yaptığı çalışmalarla Olivera'nın tezini destekleyici bulgulara ulaşarak gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin esnek olmaması ve tahsilat sürelerinin uzunluğu dolayısıyla enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini

incelemiştir. Tanzi' ye göre vergilerin ortalama tahsilat süresi ne kadar artarsa enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini aşındırıcı etkisi o kadar artacaktır. Bu etkinin büyüklüğünü belirleyecek olan unsur ise enflasyon oranıdır (Şen H. , 2003: 3-4).

Ek-3 no'lu tabloda gecikme faizi, enflasyon oranı⁴⁸ ve gecikme faizinin enflasyonu karşılama oranına yer verilmiştir. Gecikme faizi ile enflasyon arasındaki ilişkiyi ve zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle tahsili sağlanamayan vergi alacağının enflasyon karşısında değer kaybedip kaybetmediğini yani olivera-tanzi etkisi olarak ifade edilen durumun oluşup oluşmadığı incelenmektedir.

Tabloyu incelediğimizde enflasyonun yüksek olduğu zaman, gecikme faizi oranı da yükselirken enflasyonun düştüğü zaman gecikme faizi oranının da düştüğü görülmektedir. Hem enflasyon oranı hem gecikme faizi oranı günün ekonomik şartlarına göre değişiklik arz ettiği anlaşılmaktadır. Tabloya göre, gecikme faizinin enflasyonu karşılama oranının en yüksek olduğu dönem 5,13 oranıyla 2004 yılıdır. Bunun anlamı, gecikme faizi enflasyon karşısında 5,13 kat değerli hale gelmiştir. Gecikme faizinin enflasyonu karşılama oranının en düşük olduğu ve olivera-tanzi etkisinin görüldüğü dönem ise 0,94 oranıyla 2018 yılıdır. Başka bir ifadeyle, 2018 yılında vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybetmiştir. 2018 yılı hariç hiçbir yılda olivera-tanzi etkisi görülmemiştir (Buyrukoğlu, 2018: 37).

Vergi gelirlerinde olivera-tanzi etkisinin neden olduğu aşınmayı ortadan kaldırmak amacıyla gecikme faizi oranı, 2018/Eylül döneminde 1,40' tan 2'ye yükseltilmiştir. Ancak, dönemin ekonomik koşulları nedeniyle başarıya ulaşılamamıştır. Bunun akabinde, 2019/Haziran dönemi itibarıyla gecikme faizi oranı 2'ten 2.5'e çıkartılmıştır. Enflasyonun düşmesiyle bu oranı 30/12/2019 tarihi itibarıyla 1,6 olarak düzenlenmiştir.

⁴⁸ Enflasyon oranları yıllık bazda incelenmiştir. Bazı aylarda enflasyon oranı gecikme faizi oranının üzerinde seyretmiştir.

Ayrıca Ek-3 no'lu tabloya bakıldığında, gecikme faiz oranı ile enflasyon oranının arasında farkın özellikle 2011 yılına kadar gecikme faizi lehine çok fazla olduğu ve gecikme faizinin enflasyonun epey üzerinde seyrettiği görülmektedir. 2011 yılında gecikme faizi oranının %1,4 seviyesine çekilmesiyle gecikme faizi oranı ile enflasyon oranı arasındaki farkın azaldığı ama hiç kapanmadığı anlaşılmaktadır. Sadece 2018 yılında gecikme faizi oranının enflasyon oranının altında kaldığı görülmektedir. Ancak gecikme faizi oranında yapılan düzenlemelerle aradaki fark gecikme faizi lehine tekrar açılmıştır.

Cumhurbaşkanı, kanunda belirtilen sınırlar içinde gecikme faizi oranı arttırıp azaltabilmeye yetkili olduğundan gecikme faizi oranını belirlemede herhangi bir otomatik endeksleme ya da konjonktüre duyarlı bir belirleme yapma imkanı bulunmamaktadır (Küçük , 2018). Gecikme faizi oranı enflasyon oranına eşit uygulanması halinde, hazineye intikal edecek vergi gelirlerinin değeri korunmuş olacaktır. Ancak, enflasyonda dalgalanmalar yaşanması halinde gecikme faizi oranında değişiklik yapılabilmesi zaman alabilmektedir. Bundan dolayı enflasyondaki ani artışlar, gecikme faizi oranı değiştirilene kadar reel anlamda vergi gelirlerinde kayıplar yaşanmasına sebep olacaktır. Bilhassa, enflasyonun aydan aya değişiklikler gösterdiği dönemlerde gecikme faizi oranının enflasyon oranına adapte olması zorlaşacaktır. Bu nedenle vergi gelirlerinin sadece değerinin korunması amaçlansa da, gecikme faizi oranının enflasyon oranından bir miktar fazla olmasının daha uygun olacağı ifade edilmektedir (Saygın, 2020: 260-261).

Ancak gecikme faizi oranı belirlenirken, mükellef üzerinde ikinci bir vergi ödeme etkisi oluşturmayacak kadar az fark olmasına dikkat edilmelidir. Çünkü gecikme faizi oranının, enflasyonun çok üstünde belirlenmesi nedeniyle uygulamada cezai nitelik taşıdığı ileri sürülmektedir (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020: 129). Gecikme faizi oranının enflasyon oranı üzerindeki kısmı, gizli vergi cezası olarak nitelendirilebilmektedir (Başaran Yavaşlar, 2017: 77).

3.6.2 Gecikme Faizi Oranının Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizi Oranları ile Karşılaştırması

Özel alacaklara uygulanan kanuni ve temerrüt faizine dair temel ve genel hükümler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ve ticari işler bağlamında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup, faiz oranlarına ilişkin temel düzenleme ise 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da yer almaktadır.

Kanuni faiz, belirli bir alacağa sözleşmede hüküm olmaması durumunda uygulanan, ilkeleri, oranı ve uygulanışı kanunlarla belirlenmiş olan faizdir (Aydemir, 2011: 26). Temerrüt faizi ise, taraflarca yapılan sözleşme ile kararlaştırılan veya kanun hükmüne gereği ödenmesi gereken zamanda ödemenin yapılmaması neticesinde oluşan faizdir (Kaya, 1994: 352).

Ek- 4 no'lu tabloda 2000 yılı itibarıyla uygulanmakta olan gecikme faizi oranları ile kanuni faiz ve temerrüt faizinin oranları gösterilmektedir. Tabloda, gecikme faizi oranlarının kanuni ve temerrüt faizi oranlarında yüksek olduğu görülmektedir. Gecikme faizinin, kanuni ve temerrüt faizinden yüksek olması, devlet alacaklarına kıyasla özel alacaklarda daha az faiz ödeneceğini göstermektedir.

Kamu hizmetlerinin, tüm toplum için elzem hizmetler olmasından dolayı gecikme faizinin özel alacaklara uygulanan faizden yüksek olması gerektiği düşünülebilir. Adil denge için piyasa faiz oranı ile gecikme faizi oranı arasındaki farkın düşük tutulması gerektiği ifade edilmektedir (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020: 130).

Kanuni faiz oranı ve sözleşmeyle tespit edilmişse temerrüt faiz oranı, 01/09/2006 tarihi itibarıyla yıllık %9 olarak uygulanmakta olup, bu oran halen geçerlidir. Ticari temerrüt faizi oranı ise Merkez Bankasının kısa vadeli avanslara uyguladığı faiz oranına endeksli olduğundan daha fazla değişmiştir (Er, 2011: 18).

Yıllık %9 kanuni faiz oranı, aylık $(9/12=0,75)$ 0,75'dir. İki kişi arasında özel hukuk sözleşmesi sonucu oluşan borç-alacak ilişkisinde, belli bir paranın kullandırılması durumunda aylık 0,75 oranında faiz uygulanırken, vergiler söz konusu

olduğunda 1,6 oranında uygulanmasının enflasyon etkisinden kurtarma amacı ile bağdaştırılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir (Yiğit, 2018: 1594).

3.6.3 Gecikme Faizi Oranının Banka Faizi Oranı ile Karşılaştırması

Gecikme faizi oranının mevduatlara uygulanan faiz oranından düşük olması halinde mükellefler, verginin tahakkukunu engellemek suretiyle nemalandırmayı tercih edebilmektedir. Bu faiz kazancı için mükellefler, gecikme faizi maliyetine katlanmayı kabul etmektedir. Mükelleflerin, vergi borcunu ödemek yerine faiz kazancı elde etmeyi amaçlamalarını önlemek için gecikme faizi oranının mevduat faiz oranından yüksek tutulması gerekmektedir (Saygın, 2020: 264).

Ek-5 no'lu tabloda 2000 yılı itibarıyla uygulanmış gecikme faiz oranları ile dönem içinde gerçekleşen en yüksek ve en düşük faiz oranları gösterilmiştir. Faiz oranlarının göstergesi olarak T.C. Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi'nden elde edilen kamu bankalarının mevduatlara fiilen uygulanan azami faiz oranları alınmıştır.

Gecikme faizi oranının mevduat faiz oranının üzerinde seyrettiği dönemler, gecikme faizinin etkinliğinin yüksek olduğu dönemlerdir. Mevduat faiz oranının gecikme faizi oranının üzerinde seyrettiği dönemler ise vergi borcunu ödemeyerek nemalandırma yoluna gidebilme imkanı sunan dönemlerdir. Tabloyu incelediğimizde, 2018 yılına kadar gecikme faizi oranı mevduat faiz oranının üzerinde seyretmektedir. Ancak, 2018 yılının ekonomik koşulları nedeniyle ikinci yarısından itibaren mevduata faiz oranı gecikme faizi oranının üzerinde seyretmeye başlamış ve bu durum 2019/Haziran döneminde gecikme faizi oranı 2,5'e çıkartılana kadar devam etmiştir. Bu düzenlemenin akabinde gecikme faizi oranı mevduat faiz oranının üzerine çıkmıştır.

Vergi alacağına uygulanan gecikme faizi oranının piyasa faiz oranına eşit veya yakın bir seviyede belirlenmesi adaletli ve anlaşılabilir bir hukuk sistemi için elzem olduğu (Çakar, 2010), gecikme faizi oranının vergi alacaklarının oto finansman olarak kullanımına izin vermeyecek şekilde piyasa faiz oranının üzerinde belirlenmesi kabul

edilebilir ama ölçüsüz şekilde yüksekliğinin savunulabilirliğinin bulunmadığı (Erol, 2018: 252) ifade edilmektedir.

Gecikme faizi oranı ile mevduat faiz oranının eşitlenmesi mükelleflerin alternatif kazanç arayışlarını önleyecektir. Ancak gecikme faizi oranının, faizlerdeki ani dalgalanmalardan etkilenmemesi için yüksek olmasının daha uygun olacağı ifade edilmektedir (Saygın, 2020: 269).



SONUÇ

Vergi Hukukumuzda, mükelleflerin vergi borçlarını vadesinde ödememeleri veya vergilerin tahakkukunda gecikmeye sebep olmaları nedeniyle, devletin uğradığı mali kaybın giderilmesi amacıyla farklı düzenlemelerde faiz ve zam müesseselerine yer verilmiştir. Bunlarda bazıları, sadece vergiler için uygulama alanına sahip olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda; bazıları ise vergiler dahil tüm kamu alacaklarına uygulanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almaktadır.

Devletin alacaklı olması durumunda vergi alacağını korumak için, tahakkuk ettirilmiş vergi borcunu vadesinde ödemeyenler için gecikme zammı; vergi borcunu tecil ettirilenler için tecil faizi; vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyip sonradan pişman olanlar için pişmanlık zammı ve vergi borcunun tahakkukunda gecikmeye sebep olanlar için gecikme faizi gibi fer'i alacak niteliğinde faiz ve zam müesseseleri uygulanmaktadır.

Bu müesseselerden gecikme faizi, mükelleflerin vergilerini zamanında beyan etmemek veya eksik beyan etmek suretiyle tahakkukta gecikmeye sebep olmaları halinde faiz ödemelerini öngörmektedir. Zamanında tahakkuk ettirilmemek suretiyle vadesinde ödenmeyen vergilerin, sonradan tarh ve tahakkuk ettirilmesi nedeniyle enflasyonist ortamda değerinde reel olarak kayıplar yaşanmaktadır. Devlet, belirli bir süre vergi alacağından mahrum kaldığı gibi bu süre boyunca enflasyon karşısında vergi alacağının değerinde kayıplar yaşamaktadır. Bu kaybın önlenmesi amacıyla gecikme faizi müessesesi getirilmiştir.

Gecikme faizi müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmünde, zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmeyen vergilerin sonradan ikmalen, resen ve idarece tarh ve tahakkuk ettirilmesi halinde, ilgili kanunda belirtilen vade tarihinden tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı yer almaktadır. Gecikme faizi oranının tespitinde gecikme zammı

oranı referans alınmakla birlikte gecikme zammı, tahakkuk etmiş ama vadesinde ödenmeyen alacaklara uygulanması yönüyle gecikme faizinden ayrılmaktadır.

Gecikme faizi oranında değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Ekonomide yaşanan ani dalgalanmalar, gecikme faizinden ekonomik anlamda beklenen yararın gerçekleşmesini engelleyebilmekte; bu durumda ise gecikme faiz oranında değişiklikler yapılması gündeme gelebilir. Cumhurbaşkanı, verilen bu yetki kapsamında gecikme faizi oranında değişiklik yaparak faizden beklenen amacın gerçekleşmesi sağlanabilir. Ancak gecikme faizi oranı belirlenirken, mükellefler üzerinde maddi yük oluşturmamasına ve ceza gibi algılanmasına yol açmamasına dikkat edilmelidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 112. maddesine göre, yapılan tarhiyatın dava konusu olması ve uzlaşmaya başvurulması durumuna göre, gecikme faizi hesaplanacağı süre farklılık göstermektedir. Ayrıca vergi idaresince, ilave tarhiyatın ne zaman yapılacağı hususu da gecikme faizinin hesaplanma süresini etkilemektedir. Vergi incelemeleri ya da takdir komisyonları tarafından yapılan matrah takdiri neticesinde tarhiyat işlemleri gerçekleştirilmektedir. Öte yandan vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden beş yıl içerisinde, mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler tahakkuk (tarh) zamanaşımına uğradığını belirtmeliyiz. Bu beş yıllık süre, tarh işlemlerinin gerçekleştirilmesi açısından önem taşıdığı gibi, gecikme faizinin hesaplanması açısından da önemlidir. Çünkü ilave tarhiyat işleminin birkaç yıl sonra yapıldığı durumlar düşünüldüğünde, ayrıca yargı ve uzlaşma aşamasında geçen süreler eklendiğinde hesaplanacak gecikme faizi mükellefler üzerinde yük oluşturabilmektedir.

Öte yandan ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatların dava konusu olması halinde, dava sürecince mükelleflere vergiyi tamamen veya kısmen ödeyebilme imkanı sunulmuştur. Yargılama süresinin uzunluğu yanında yargılama süreci sonunda davanın kaybedilmesi, vergi aslı ve cezalarıyla birlikte gecikme faizinin de tahsilini beraberinde getirmektedir. Bu durum ise, mükellefler üzerinde baskı oluşturmaktadır. Erken ödeme durumunda gecikme faizi, verginin vade tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar hesaplanacak olup, ödeme yapıldıktan sonra yargıda geçen süre için

hesaplanmayacaktır. Böylece mükellefler, davanın aleyhine sonuçlanması durumunda hesaplanacak gecikme faizi yükünden kurtulmuş olmaktadır.

Vergilendirmenin doğası gereği, alacaklı tarafta devlet borçlu tarafta mükellef bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda mükellefin, devletten alacaklı olması söz konusu olabilmektedir. Mükelleften fazla veya yersiz tahsil olunan ve kanun gereği iadesi gereken vergilerin için faiz ödenmesine dair düzenleme 1999 yılında 4369 sayılı kanun ile sınırlı da olsa uygulamaya konulmuştur. Mükellefe faiz ödenmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinin 4 ve 5. fıkralarında hüküm altına alınmıştır. Düzenlemeye bakıldığında mükellefe iade işleminin, belirli şartlar ve sınırlar dahilinde gerçekleştirildiği ve gecikme faizinden daha düşük olan tecil faizinin uygulandığı görülmektedir.

Yargı kararı gereği iadesi gereken vergilerde ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinin 4.fikrasının uygulanması, 2012 yılında 6322 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle mümkün hale gelmiştir. Düzenleme öncesinde, ilgili dönemde yürürlükte olan söz konusu 4. fıkra hükmünden dolayı haksız ve hukuka aykırı şekilde tahsil edildiği mahkeme kararıyla ispat olunan vergilerin mükelleflere iadesinde devletin faiz ödemesi tartışmalı bir husus teşkil etmekte ve Danıştay Dairelerinin de konuya dair farklı yönde kararlar verdiği görülmekteydi. Bazı davalarda, kanunda faiz ödenmesine ilişkin açık bir hükmün bulunmadığı gerekçesiyle faiz isteminin reddi yönünde hüküm tesis edilmiştir. Bazı davalarda ise, 1 no'lu Ek Protokolün 1. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararını ya da Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan "*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*" amir hükmünü referans alarak faiz istemine ilişkin, bazı kararlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Kanun'a göre hüküm tesis ederken bazılarında da 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a göre hüküm tesis edilmiştir. Danıştay daireleri arasında bir görüş birliği olmadığı açıkça görülmektedir. 6322 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrasında yapılan değişiklik sonrası Danıştay'ın kararlarında faiz istemine dair bu fıkra hükmünü uyguladığı görülmektedir.

İlave olarak ihtirazi kayıtla beyan edilen vergilere karşı dava açılması halinde Danıştay'ın, beyannamelerin vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda verilmesi şeklinde kısıtlamaya gittiği ve esastan incelemeden davanın reddi yönünde karar verdiği görülmektedir. Kanunda, dava açma hakkı veren ihtirazi kayıttan sadece kanuni süresi içinde beyanname verilmesi durumunda faydalanılabileceğine dair açık bir hüküm bulunmamakla birlikte Danıştay'ın ihtirazi kayıtla kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere karşı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı hususunda içtihat farklılıkları bulunmaktadır. Öte yandan Anayasa Mahkemesince, ihtirazi kayıtla kanuni süreden sonra verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri sebebiyle, mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi neticesinde Danıştay, idarenin müeyyideli yazısına istinaden düzeltme beyannamesi verilip verilmemesine göre ikili yaklaşım benimseyerek değiştirmiştir.

Görüldüğü üzere mükellefin devletten alacaklı olması halinde uygulanan faiz oranı, devletin kendi alacaklarına uygulanan faiz oranından düşük tutulmaktadır. Verilen kararlarda, idare lehine faiz hesaplanırken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3. fıkrasına göre gecikme faizi dikkate alınırken, mükellef lehine faiz hesaplanırken 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a göre kanuni faiz ya da 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tecil faizi uygulanması, mükelleflerin alacaklarının özellikle enflasyonun yüksek olduğu ortamda daha fazla değer kaybetmesiyle sonuçlanmaktadır. Şu an uygulanmakta olan kanuni faizin yıllık % 9, tecil faizin yıllık %15, gecikme faizinin yıllık % 19,2 olduğunu belirtsek, mükellefler açısından oluşan eşitsizliğin varlığı açıkça görülebilmektedir. Devletle mükellef arasında dengenin kurulabilmesi için mükellefe iade edilecek vergilerde de devletin kendi alacakları için uyguladığı gecikme faizi oranını esas alınması uygun bir yaklaşım olabilir.

Gecikme faizinin, cezai nitelikte mi yoksa mali nitelikte mi olduğu tartışılan bir konudur. Doktrinde genel kabul gören görüş gecikme faizinin cezai nitelikte olmadığı yönündedir. Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları da bu yöndedir. Gecikme faizi, tahakkukun gecikmesi nedeniyle tahsilatı geciktirilen vergiler için

uygulanan ek mali yükümlülüktür. Anayasa Mahkemesi, özellikle 27/09/1988 tarih ve E.1988/16, K.1988/29 sayılı kararında, gecikme faizinin ek mali yükümlülük olduğunu net bir şekilde ifade etmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi bu nitelendirmeyi yaparken, yürütme organı tarafından gecikme faizi oranı belirlenirken enflasyon oranına dikkat edildiği ve böylece mükellefin enflasyonun üzerinde faiz ödemesine engel olduğu hususuna da yer vermiştir. Kararda, enflasyonun üzerinde belirlenen gecikme faizinin niteliği konusuna değinilmemiştir.

Bu bağlamda enflasyonun üzerinde belirlenen gecikme faizinin niteliği tartışılabilir. Enflasyonun çok üzerinde belirlenen gecikme faizinin, mükellef üzerinde maddi yükümlülüğü artırdığı ve uygulamada ceza gibi algılanmasına neden olduğu görülmektedir. Bu açıdan optimal gecikme faizi oranının tespiti önem arz etmektedir. Gecikme faizinin, vergi alacağını enflasyonist etkilerden korumak amacı dışında, vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükellef ile getirmeyen mükellef arasında adaleti sağlama gibi amaçları da bulunmaktadır. Bu yüzden optimal gecikme faizi oranının tespitinde, enflasyon oranı yanında piyasa faiz oranının da dikkate alınması düşünülebilir. Gecikme faizi oranının hem hazine zararı oluşmamasına hem de mükelleflerin özel yarar elde etmesini engelleyecek düzeyde belirlenmesi uygulanan faizden beklenen amaçların gerçekleşmesine katkı sağlayabilir.

Çalışmamızda, son yirmi yıla ait gecikme faizi oranları, enflasyon oranları, mevduat faiz oranları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bakıldığında genellikle gecikme faizi oranının, hem enflasyon oranı hem de mevduat faizi oranı üzerinde seyrettiği görülmektedir. Hatta bazı dönemlerde aradaki farkın gecikme faizi lehine aşırı fazla olduğu görülmektedir. Sadece 2018 yılındaki ekonomik koşullar sebebiyle gecikme faizi oranının, enflasyon ve mevduat faizi oranının altında kaldığı görülmektedir. Bu durum, vergi gelirlerinin enflasyon nedeniyle değer kaybettiği ve mükellefler için vergilerini ödemek yerine alternatif kazanç sağlama imkanı oluştuğu anlamına gelmektedir. Sonrasında gecikme zammı oranı dolayısıyla gecikme faizi oranı artırılarak durum gecikme faizi lehine değiştirilmiştir.

KAYNAKÇA

- Akbayrak, İbrahim : "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Getirilen Vergisel Avantajlar", **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım- Aralık 2017, s.207-223, (çevrimiçi)http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/144malicozum/15-Ibrahim_AKBAYRAK.pdf , 15 Şubat 2021 .
- Akbulut , Berrin : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.
- Akın, Vahit Yaşar : "Vergide Yanılma Hali", 18 haziran 2007, (çevrimiçi) <https://www.alomaliye.com/2007/06/18/vergide-yanilma-hali/>, 1 Mart 2020 .
- Alpaslan, Mustafa ,
- Sakal , Mustafa: "Vergi ve ceza uzlaşmalarında, gecikme faizleri de kapsama alınabilmelidir", **Dünya Gazetesi**, (çevrimiçi) [ttps://www.muhasabenet.net/mh_1810_vergi%20ve%20ceza%20uzlasmalarinda%20gecikme%20faizleri%20de%20kapsama%20alinmalidir.htm](https://www.muhasabenet.net/mh_1810_vergi%20ve%20ceza%20uzlasmalarinda%20gecikme%20faizleri%20de%20kapsama%20alinmalidir.htm) l ,18 Ekim 2007.
- Apalı, İbrahim : "Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri Ve

- Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz- Ağustos 2017a, s.257-272.
- Apalı, İbrahim : "Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık Ve Islah Müessesesi Uygulaması Ve Faydaları", **Mali Çözüm Dergisi**, Mart- Nisan 2017b, s.211-220.
- Arıkan, Zeynep: "Vergi Borçlarında Tecil", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. İstanbul, 2004, s.13-33, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7254> , 5 Ocak 2020.
- Arslan, Çetin : "Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz", **Türk İdare Dergisi**, Eylül 2003, S.440, s.65-88, (çevrimiçi)
[http://www.tid.gov.tr/Makaleler/Y%C4%B1175-440\(2003\).pdf#page=71](http://www.tid.gov.tr/Makaleler/Y%C4%B1175-440(2003).pdf#page=71) ,30 Nisan 2020.
- Arslan, Çetin, Mustafa Kırmızı : **Türk Hukukunda Faiz ve Munzam Zarar**, 3.Baskı. Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Arslan, Mehmet : **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, Bursa , Dora Basım-Yayın Dağıtım, 2016.
- Aydemir, Efrail : **Hukuk Uygulamasında Faiz**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2011.
- Aydoğdu, Murat, Serkan Ayan : **Türk Borçlar ve Türk Ticaret Hukuku'nda Yer Alan Faiz İle İlgili Düzenlemeler**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.

- Başaran Yavaşlar , Funda: "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.316, Aralık 2007, s.84-101.
- Başaran Yavaşlar, Funda : **20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017.
- Bayar, İbrahim Nihat : "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi",**Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.11, S.3-4, 2003, s.309-317.
- Baykara, Bekir: "Vergi Hukukunda Yaptırım ve Ceza", **Yaklaşım Dergisi**, S.201, Eylül 2009, (çevrimiçi)
http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/3_VE_RGi_HUKUKUNDA_YAPTIRIM_VE_CENZA_1721.pdf , 15 Mart 2021.
- Bilgili, Fatih, Ertan Demirkapı : **Ticaret Hukuku Bilgisi**,15. Baskı, Bursa, Dora Basım- Yayın, 2019.
- Bilici , Nurettin : **Vergi Hukuku** , 28. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Bozdoğan,Doğan,
- Cuma Çataloluk : "Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi Ve Öneriler", **Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi** , C.6, S.1, 2018 , s. 42-56.
- Buhur, Sami : "Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **Vergi**

Dünyası Dergisi, S. 381, Mayıs 2013, s. 111-114.

Bulut, Fevzi :

"İhtirazi Kayıtlı Beyanname Veren Mükellefler Vergi Davasını Kazanmaları Halinde Faiz İsteyebilir Mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2011, (çevrimiçi) https://silo.tips/queue/htirazi-kaytla-beyanname-veren-mkellefler-vergi-davasın-kazanmalar-halinde-faiz-s?&queue_id=1&v=1620243398&u=NzguMTgwLjUyLjU3 ,20 Nisan 2021.

Buyrukoğlu, Selçuk :

"Türkiye'de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısında Etkinliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 447, Kasım 2018, s.31-38.

Buyrukoğlu, Selçuk,

Ekrem Toparlak :

"Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi" **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C.5, S. 1, 2018, s.57-68.

Candan, Turgut :

"Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz",**Mali Çözüm Dergisi**, 2013, s.161-186, (çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM118.pdf#page=40 , 8 Mart 2020.

Coşgun, Okan :

"Fazla veya Yersiz tahsil Edilen Vergiye İstinaden Ödenen Faizin Niteliği, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 382, Haziran 2013, s. 150-158.

Coşkun Karadağ, Neslihan,

Fatih Karabuğa :

"6183 Sayılı Kanunda Yer Alan “Tecil” Düzenlemesi ile Diğer Hukuk Dallarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi**, C.1, S.1, 2019a, s.27-44, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/854431> , 5 Ocak 2020.

Coşkun Karadağ, Neslihan,

Fatih Karabuğa :

"Tecil Müessesesinin 6183 Sayılı Kanuna Hâkim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi", **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** , C.28, S.2, 2019b, s. 375-387, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/829973>, 5 Ocak 2020.

Coşkun, Mahmut :

Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Can Avşar, Gülnihal,

Ahmet Tekin :

"Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi",**Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi** , C.6, S. 5 , 2019,s.506-518, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/732076>, 29 Şubat 2020 .

Çağlar, Kamuran :

"Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi",**Mali Çözüm Dergisi** , Temmuz-Ağustos 2019, s. 201-

- 217, (çevrimiçi)
<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/154malicozum/14.PDF>, 3 Mart 2020.
- Çağlar, Kemal : **Açıklamalı - İctihatlı Vergi Usul Kanunu Ve Yorumu**, 5.Baskı, Adalet Yayınevi, 2020.
- Çakar, Bülent : "Gecikme Zammı, Gecikme Faizi Oranları Yüksek Olmak Zorunda Mıdır?", 26 Nisan 2010, (çevrimiçi) http://www.batiymm.com.tr/makale-119-GEC%C4%B0KME_ZAMMI,_GEC%C4%B0KME_FA%C4%B0Z%C4%B0_ORANLARI_Y%C3%9CKSEK_OLMAK_ZORUNDA_MIDI_R.aspx, 10 Ocak 2021.
- Çavdar, Abdullah : "Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", **Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi**, S. 1, 2015, s.1-11, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/416665>, 10 Şubat 2020.
- Çelik, Aytekin : **Ticaret Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Çengel, Doğan : Pişmanlık ve Islah , 9 Ekim 2019, (çevrimiçi)
<https://www.alomaliye.com/2019/10/09/pismanlik-ve-islah/>, 21 Şubat 2021.
- Çetinkaya Hukuk : Vergi Hukukunda Uzlaşma, t.y. , (çevrimiçi)
<http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9f5d0f4c->

efb1-4ded-a812-b0643cf14a6e.pdf ,14 Mayıs 2020.

Çitil, Bünyamin :

"Vergi Hukukunda Tecilin İhlalinin Ödeme ve Tahsil Kavramları ile İlişkisi ve Tahsil Zamanaşımına Etkisi", **Sayıştay Dergisi**, S. 113, Nisan-Haziran 2019, s. 45-70.

Çölgezen, Övül :

"Gecikme Faizinin Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 354, Şubat 2011, s.77-81.

Demir, Duygu :

"**Bileşik Faiz**" Yüksek Lisans tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2020.

Demirgil, Bünyamin,

Hakan Türkay :

"Tarihsel Süreç İçerisinde Faizin Kurumsal Açıdan Gelişimi", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.18, S. 2 ,2017, s.131-160.

Dinler, Zeynel :

Mikro Ekonomi, 19. Baskı, Bursa , Ekin Kitabevi, 2008.

Doğrusöz, Bumin :

"Haksız çıkma zammı", 27 Ağustos 2009, (çevrimiçi)

http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/haksiz_cikma_zammi.pdf , 14 Nisan 2020 .

Doğrusöz, M. Ezhan,

Nergis Feride Kaplan .

"Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Uygulaması" **Social Sciences Studies Journal** , C.5, S. 32 ,Nisan 2019, s. 1810-1818.

- Domaniç, Hayri, Erol Ulusoy : **Ticaret Hukukunun Genel Esasları**, 5. Baskı, İstanbul, Arıkan Basım, 2007.
- Ekeryılmaz, Şebnem, Ahmet Ak : "Türk Vergi Hukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar Ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi**, C. 8, S. 2, 2016, s.1-16, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/437954> , 21 Aralık 2019 .
- Er, Selami : "Anayasal İlkeler Bağlamında Fazla Veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)si Sorunu" **TAAD**, S. 9, Nisan 2012, s. 33-69, (çevrimiçi)
<http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/ANAYASAL-%C4%B0LKELER-BA%C4%9ELAMINDA-FAZLA-VEYA-YERS%C4%B0Z-TAHS%C4%B0L-ED%C4%B0LEN-VERG%C4%B0LER%C4%B0N-%C4%B0ADES%C4%B0NDE-FA%C4%B0Z-%C3%96DENMEMES%C4%B0-SORUNU.pdf> , 12 Ocak 2021.
- Ermumcu, Osman : "Yargı Kararıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulanması ", **Terazi Dergisi**, Kasım 2010 , (çevrimiçi) http://ermumcu.av.tr/yargi-karariyla-iptal-edilen-verginin-iadesinde-faiz-uygulamasi/#_ftn16 , 3 Ocak 2021 .
- Erol, Ahmet : **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku** , 5. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı : "172 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", S. 19031, Resmi Gazete, 20 Şubat 1986.

Gelir İdaresi Başkanlığı : "İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik", S.27686, Resmi Gazete, 28 Ağustos 2010.

Göker, Cenker,

Yunus Emre Yılmazoğlu : "Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi** , C.75, S. 3, 2017, s. 81-100, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/541976> , 19 Nisan 2020

Güleç, Aykut : "Gecikme Faizi Ve Vergi Ziyai Cezasındaki Rolü" , **Vergi Raporu**, S. 44, Aralık-Ocak 2000, s.20-39.

Gündüz, Ahmet : "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Mart- Nisan 2017, s.197-210, (çevrimiçi)
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/140malicozum/18_Ahmet_GUNDUZ.pdf , 23 haziran 2019.

- Haçerlioğlu, Orhan : **Ekonomi Sözlüğü**, 5.Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 1993.
- Hocaoğlu, Celal : "Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 5 , 2015, s. 491-515, (evrimii)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/155581> ,29 şubat 2020 .
- İnci, Halil İbrahim,
Hüseyin ztrk : "Gecikme Faizi, Gecikme Zammının Uygulanması ve Karşılaştırılması", **Mali zm Dergisi**, Mart-Nisan 2015, s. 117-123.
- İpekoğlu, Ayla : "Gecikme Faizi Uygulanması ve 4369 Sayılı Kanunla Gecikme Faizi Konusunda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 206, Ekim 1998, s. 106-113.
- Kalkınoğlu, Mehmet : "VUK' un 112 nci Maddesine Göre, İdarece Mükelleflere Yapılacak Faiz demelerinin Vergisel Kimliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 218, Ekim 1999, s.78-91.
- Karakoç, Yusuf : "Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması", 2001, s. 387-406, (evrimii)
<https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/Y.Karakoc.pdf> ,28 Nisan 2020 .
- Kaya, Arslan : "Adi ve Ticari İşlerde Faiz" , **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.54, S. 1-4 , 1994, s. 347-366, (evrimii)

<https://dergipark.org.tr/download/article-file/95995> , 23 Haziran 2019 .

- Kayar, İsmail : **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Kayıhan, Şaban : **Ticari işletme Hukuku**, 6.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Keskinsoy, Ahmet : "Gecikme Faizi, Pişmanlık Zammı ve Gecikme Faizinin Hesaplanması" , **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 417, 2016, s.128-135.
- Koyuncu, Alper Çağlar : **Ticari İşlerde Faiz**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Kumaş, Alpaslan : "Vergilemede Gecikme Faizi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 367, Nisan 2019, s.45-58.
- Kumrulu, Ahmet : "Vergi davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 40, S. 1 , 1988, s. 237-250, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/302/2838.pdf>, 23 Haziran 2019.
- Küçük , Şaban : "Vergi Borçlarında Gecikme Zam ve Faiz Oranları Ne Kadar Makul?", **Dünya Gazetesi**, 6 Ekim 2018 , (çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-borclarinda-gecikme-zam-ve-faiz-oranlari-ne-kadar-makul/429312> , 2 Eylül 2020.

- Küçük, Şaban : "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza mı, Paranın Zaman Değeri mi?", 17 Ocak 2005, (çevrimiçi)
<http://www.alomaliye.com/2005/01/17/gecikme-zammi-ve-gecikme-faizi-nedir-ceza-mi-paranın-zaman-degeri-mi-saban-kucuk-maliye-mufettisi/> , 23 Haziran 2019.
- Küçükkaya, Mehmet : "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 30, S. 1, Ocak 2020, s. 253-272.
- Mutluer, M. Kamil,
N. Nilay Dayanç : **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Nas, Adil : **"Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu"**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- Nas, Adil : "Vergi Cezaları ve Gecikme Faizini Kaldıran Bir Neden Olarak Yanılma", **Mali Hukuk Dergisi** , C.8, S. 92, 2012 b, s. 35-47.
- Nas, Adil : "Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları Ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukukî Sonuçları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** , C.12 , 2012 a, s.207-229.
- Nomer, Haluk N : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 12.Baskı. İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2012.
- Oktar, Salim Ateş : **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017.

- Oktar, Salim Ateş : "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler-Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi" **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, S. 37, 1997, s.155-189.
- Oktar, Salim Ateş, Zinnur Tunç : "Vergi Hukukunda Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanmayacağı Hükmü Dolayısıyla Mücbir Sebeplerin Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.468, 2020 Ağustos, s. 6-18.
- Orbay Ortaç, Nurdan : "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticari İşlerde Faiz", **Ankara Barosu Dergisi**, 2014, s. 118-133.
- Organ , İbrahim,
- Cansu Sevinç Ceyhan : "Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması", **Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi** , C.7, S. 1, 2020, s. 120-134.
- Ortaç, Fevzi Rifat,
- Hilmi Ünsal : **Genel Vergi Hukuku**, Ankara,Gazi Kitabevi, 2019.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ,
- Nami Çağan ve Cenker Göker : **Vergi Hukuku**, 28.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.
- Öner, Erdoğan : **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.

- Özbilen, Şevki : **Vergi Hukuku**, Ankara,Gazi Kitabevi, 2013.
- Özdemir, Muharrem : **Vergicra**, İstanbul,Yıltem Reklam ve Basım, 2019 b.
- Özdemir, Muharrem : **Vergide Faiz ve Zam**, İstanbul, Yıltem Reklam ve Basım, 2019 a.
- Özdemir, Muharrem,
Zeliha Güngör Doğan : "Vergi Hukukunda Haksız Çıkma Zammı", 14 Haziran 2012, (çevrimiçi) <https://www.alomaliye.com/2012/06/14/vergi-hukukunda-haksiz-cikma-zammi/> , 12 Mayıs 2020.
- Özen, Mustafa : **213 sayılı Vergi Usul Kanunu Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları Ve Kabahatleri** , 2. Baskı, Ankara, Adalet yayınevi, 2018.
- Özyer, Mehmet Ali : "İadesinde Gecikilen Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz." **Vergi Dünyası Dergisi**, S.204, Ağustos 1998, s.38-42.
- Parasız, İlker : **Para Banka Ve Finansal Piyasalar**, 9.Baskı, Bursa , Ezgi Kitabevi, 2009.
- Peker, İmren, Erkan Kılıçer : "Vergi Hukukunda Yer Alan Tecil Düzenlemesinin Vergi Uyumu Kapsamında Değerlendirilmesi", **Selçuk 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi Tam Metin Kitabı**, 2020, s.1-10 , (çevrimiçi) https://www.researchgate.net/profile/Ulukan-Buyukarikan/publication/342510732_ISLETME

LERDE_IC_KONTROL_SISTEMLERININ_Y
ERI_VE_ONEMI/links/5ef8856aa6fdcc4ca437b
4b7/ISLETMELERDE-IC-KONTROL-
SISTEMLERININ-YERI-VE-
OeNEMI.pdf#page=16 , 14 Şubat 2021.

Saatçi, Ekrem :

"Vergi Hukukunda Gecikme Zammı ve Gecikme
Faizi", **Vergi Raporu** , S. 90, Mart 2007, s. 48-
51, (çevrimiçi)
[http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2007-](http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2007-090-)
090-

Vergi_Hukukunda_Gecikme_Zammi_Ve_Gecik
me_Faizi-Ekrem_Saatci .pdf , 9 Ekim 2019.

Sağlam, Erdoğan :

"İhtirazi Kayıtlı Beyana İlişkin İhtilaflarda
Yargıda Geçen Sürelere Gecikme Faizi Ve
Gecikme Zammı Uygulanması",**Vergi Dünyası
Dergisi**, Eylül 2002, s.20-23.

Saraçoğlu, Fatih,

Rana Dayıoğlu Erul :

"Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı
Uygulaması Ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı
Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi",
**Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk
Fakültesi Dergisi**, 2019, s.141-158, (çevrimiçi)
[https://dergipark.org.tr/en/download/article-](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/686478)
file/686478 , 24 Ekim 2019.

Sarıllı, Özgül :

"Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari
Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması",
Gümrük Ticaret Dergisi , C. 7, S. 22, Aralık
2020, s.72-85 , (çevrimiçi)

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1419696> , 27 Şubat 2021.

Saygın, Özgür :

"Vergi Gelirlerinin Değerinin Korunmasında Gecikme Zammı Oranının Rolü: Bir Optimal Oran Önerisi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 63, 2020, s.256-272, (çevrimiçi)

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/937871> , 8 Ağustos 2020.

Sayılğan, Güven :

Soru Ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı, 8.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2019.

Serdar, Ali :

"Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 227, Temmuz 2000, s.14-22.

Sonsuzoğlu, Elif :

Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013.

Şeker, Sakıp :

"Uzlaşılın Vergilerde Gecikme Faizinin Hesabı Ve Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2006, (çevrimiçi)
<https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2006-08-yaklasim-uzlasilan-vergilerde-gecikme-faizinin-hesabi.pdf> , 10 Mart 2020.

Şen, Hüseyin :

"Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma", **Maliye Dergisi**, S. 143, 2003, (çevrimiçi)

<https://www.researchgate.net/publication/28311>

9890_Olivera_Tanzi_Etkisi_Turkiye_Uzerine_
Ampirik_Bir_Calisma , 2 Mayıs 2020.

Şen, Mustafa Serhat,

Mustafa Kamil Şen :

"6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda Faiz Hükümleri ve Sınırları Adi İşlerde Faiz Ticari ve Tüketici İşlemi Olmayan İşlerde Faiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S. 35 ,Temmuz 2018,s.469-516, (çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/en/pub/taad/issue/52647/693640> ,6 Nisan 2020.

Şenyüz, Doğan :

Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 6.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012 a.

Şenyüz, Doğan :

Vergi Ceza Hukuku, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012 b.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce,

Adnan Gerçek :

Vergi Hukuku Genel Hükümler, 9.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

Şirin, Mehmet :

"Mükellefin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulanması" **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 205, Eylül 1998, s.13-20.

Taşkan, Yusuf Ziya :

Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.

Taşkın, Yasemin,

Eliif Sonsuzoğlu :

"Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemelere İlişkin Değerlendirmeler", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 56. Seri, 2011, s. 1-17, (çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/455751>, 8 Mart 2020.

TCMB :

2020/3 sayılı Mevduat ve Kredi Faiz Oranları ve Katılma Hesapları Kar ve Zarara Katılma Oranları Hakkında Tebliğ, 10 Şubat 2020, (çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/02/20200210-9.htm>, 22 Nisan 2021.

Tolu, Abdullah :

"Danıştay ihtirazi kayıtlı beyanda U dönüşü yaptı", 8 Mayıs 2021, (çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/danistay-ihtirazi-kayitla-beyanda-u-donusu-yapti/620652>, 9 Mayıs 2021.

Tosun, M. Umur, Oytun Canyaş,

A. Nil Tosun :

"Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının belirlenmesinde idarenin takdir yetkisi sorunu: İktisadi ve Hukuki Bir Analiz", **Maliye Dergisi**, S. 163, Temmuz- Aralık 2012, s. 205-222, (çevrimiçi) https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/57779189/Turk_Vergi_Hukukunda_Gecikme_Faizi_Oran_in_Belirlenmesinde_Idarenin_Takdir_Yetkisi_Sorunu_.pdf?1542315082=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DTurk_Ver

gi_Hukukunda_Gecikme_Faizi_Orani.pdf&Expires=1624183813&Signature=LBDgj~E7abM9-KMrjmb~D6Vbn4RQLCXlSVKy4yc6ts4iOeqmRRtWuY7PSRETRrcav65tLNCEJw3YwSVsUsQhdmeCogFoRnmUaS9ea75KudiHSPcsfzZYqoxyG4HJCKj4CagCRhs8x1zAW2dU~-sblce6wMHFOvCCjDWDXhfkIO03NRP8PQRqj2P3u0g5PD3fBM0oz3VbsPUNLOyhVNtVstz2hAZ0k5xVRydSx3VVI88XQKddIcePZjuN5EOwfHwcLDvypYaModZTme3C5Px5~PhHT3pW1zFwJ0SXrTOy6U4-oB8ffOKLT05IjoiAFVi4NbGBd5xJM~IscvZ1Q5RoQ__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA , 6 Ekim 2019 .

Tunç, Turan :

"**Adi İş, Ticarî İş Ve Tüketici İşlemlerinde Faiz**", Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi, 2019.

Tüğen, Kamil, Fatma Akkaş :

"6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf İle Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat", **İzmir YMMO Dergisi** , C. 2, S. 1, 2020,s. 23-24, (çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1160415> , 9 Mayıs 2021

Tünel, Tamer :

" İhtirazı Kayıtlı Verilen Beyannamelerde Pişmanlık Uygulaması Ve Gecikme Faizi Yönünden Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, S. 133, Ekim 2010, s. 98-104, (çevrimiçi) <http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2010-133->

Ihtirazi_Kayıtla_Verilen_Beyannamelerde_Pis
manlık_Uygulaması_Ve_Gecikme_Faizi_Yonu
nden_Degerlendirilmesi-Tamer_Tunel .pdf , 9
Ekim 2019 .

Türkay, İmdat :

"Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet
Müessesesinin Mükellefe Sağladığı Hakların
Değerlendirilmesi", 15 Şubat 2021, (çevrimiçi)
[https://vergialgi.net/mukellef-haklari-
kapsaminda-izaha-davet-muessesesinin-
mukellefe-sagladigi-haklarin-degerlendirilmesi](https://vergialgi.net/mukellef-haklari-kapsaminda-izaha-davet-muessesesinin-mukellefe-sagladigi-haklarin-degerlendirilmesi),
27 Şubat 2021.

Türkay, İmdat :

"Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah
Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, 2016,
(çevrimiçi)
[https://vergialgi.net/assets/catalogs/0346372001
488141453.pdf](https://vergialgi.net/assets/catalogs/0346372001488141453.pdf), 21 Aralık 2019.

Ünsal, Hilmi :

**Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsili, Damga
Vergisi ve Harçlar**, Ankara, Seçkin Yayıncılık,
2019.

Ürel, Gürol :

Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,
5.Baskı. Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.

Üstün, Ümit Süleyman :

"Mükellef İadesi Gereken Vergilerde Faiz
Uygulanması" **TBB Dergisi**, 2013, s.171-227,
(çevrimiçi)
[http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-105-
1260](http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-105-1260), 23 Haziran 2019.

Üstün, Ümit Süleyman :

"Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve
Yargılama Usûlü", **Selçuk Üniversitesi Hukuk**

Fakültesi Dergisi, C.9, S. 3-4, 2001, s.293-323,
(çevrimiçi)

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/262201> ,17 Mart 2021.

Üstün, Ümit Süleyman :

"Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi",**Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.14, S. 1 , 2006, s.217-285, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/262640> , 20 Haziran 2020

Vardal, Zeynep Burcu :

"**Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu**", Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , 2009.

Yegen, Baki :

"Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** , C.18 , S.4 , 2019,. s.1461-1476,(çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/831989>, 24 Ekim 2019.

Yiğit, Uğur :

"Gecikme Faizinin Enflasyon Oranını Aşan Kısmının Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Legal Hukuk Dergisi** , C.16, S.184, 2018, s.1581-1616, (çevrimiçi)
<https://app.trdizin.gov.tr/publication/paper/detail/TXpBNU56ZzJOZz09?> , 18 Ekim 2020 .

Yıldız, Mehmet,

- Oğuz Çetinkaya : "Yargı Kararlarının Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Uygulamalarına Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 247,Mart 2002,s.142-147.
- Yılmaz, Ejder : **Hukuk Sözlüğü**, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayıncılık ,2017.
- Yılmaz, Elif : "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** , C.13, S. 1-2 , 2009, s.321-349, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/789700> , 1 Mart 2020.
- Yılmaz, Mustafa : "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi" ,1 Nisan 2020, (çevrimiçi)
<https://vergialgi.net/kanun-yolundan-vazgecme-muessesesi> , 29 Kasım 2020.
- Yücel , Mehmet : "Fazla Ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması Ve Anayasa Mahkemesi Kararı", **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2011, s. 183-190, (çevrimiçi)
<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/12%20mehmet%20yucel.pdf> , 8 Mart 2020.

Yargı Kararları

- “AYM, T. 27/09/1988, E.1988/7, K.1988/27; E.1988/9, K.1988/28; E.1988/16, K.1988/29”, Resmi Gazete, 26 Aralık 1988, S.20031, s.17-44, (çevrimiçi)
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20031.pdf> , 28 Mart 2021.

“AYM, T.15/12/1998, E.1997/34, K.1998/79”, Resmi Gazete, 26 Kasım 1999, S.23888, s.33- 42 (çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23888.pdf>, 14 Ocak 2021.

“AYM, T.10/02/2011, E.2008/58, K.2011/37”, Resmi Gazete, 14 Mayıs 2011, S.27934 (çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-11.htm>, 25 Kasım 2020.

“Danıştay 3. D. , T. 27/10/2014, E.2013/1584 , K.2014/4726", *Danıştay Dergisi*, S. 138. (çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042326.pdf, 27 Aralık 2020.

"Danıştay 13. D., T.03/05/2010, E.2010/733, K.2010/3678", (çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr/>, 11 Mayıs 2021.

"Danıştay 3. D., T.02/12/2008, E.2007/1279, K.2008/3820" *Danıştay Dergisi*, S. 121. (çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042733.pdf

"Danıştay 3. D., T.03/02/2005, E. 2004/912, K.2005/295", *Danıştay Dergisi*, S. 109, (çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_043122.pdf, 3 Ocak 2021

"Danıştay 4. D , T. 06/10/2011, E. 2011/5499,K. 2011/6892 ", *Danıştay Dergisi*, S. 129. (çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042540.pdf, 24 Nisan 2020 .

"Danıştay 4.D., T.25.04.2016, E. 2012/5692, K. 2016/1792", (çevrimiçi) <https://www.alomaliye.com/2017/03/16/danistay-karari-e-20125692/>, 3 Ocak 2021.

"Danıştay 4. D., T.04/05/2017, E. 2016/21514, K. 2017/4187",Danıştay Dergisi, S. 146, (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/22_01_2019_115835.pdf, 24 Nisan 2020.

"Danıştay 4.D, T.02/02/2006, E.2005/771, K.2006/87", Danıştay Dergisi, S. 112, (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_043044.pdf, 15 Mart 2021.

"Danıştay 7.D., T. 15/03/2005, E. 2001/459, K. 2005/370", (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 6 Mayıs 2021.

"Danıştay 7.D., T.24/02/2005, E.2001/1208 ,K. 2005/239", Danıştay Dergisi, S. 110. (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_043108.pdf, 6 Mart 2021.

"Danıştay İBGK, T.03/07/1989, E.1988/5, K.1989/3", (çevrimiçi)
<http://www.vergi.tc/yargi-karar/1989-3-1988-5/999a15e5-2cc5-42b7-bc25-bdcc939635fa>, 23 Mart 2021.

"Danıştay VDDK , T.23/09/2020, E.2019/518, K.2020/952", (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 5 Mayıs 2021.

"Danıştay VDDK, T. 05/12/2018, E. 2018/726, K.2018/964", Danıştay Dergisi, S. 150, (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/23_10_2020_095628.pdf, 21 Aralık 2020.

"Danıştay VDDK, T. 03/07/2019, E.2019/301, K.2019/439", (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 9 Mayıs 2021.

"Danıştay VDDK, T. 03/07/2019, E.2019/576, K. 2019/424", (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 6 Mayıs 2021.

- "Danıştay VDDK, T. 16/04/2010 ,E. 2008/833, K.2010/192", Danıştay Dergisi, S. 128, (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_042553.pdf , 27 Aralık 2020 .
- "Danıştay VDDK, T. 22/04/2011, E.2009/633, K.2011/169", (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 6 Mayıs 2021.
- "Danıştay VDDK, T. 26/01/2007, E. 2006/182, K.2007/3", Danıştay Dergisi, S. 116, (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042939.pdf , 3 Ocak 2021.
- "Danıştay VDDK, T.07/10/2020, E.2019/1422, K. 2020/1004", (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 6 Mayıs 2021.
- "Danıştay VDDK, T.18/10/2006, E.2006/87 , K.2006/287", Danıştay Dergisi, S. 115 , (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_043000.pdf , 15 Kasım 2020.
- "Danıştay VDDK, T.25/2/2015, E.2014/1164, K.2015/20" , (çevrimiçi)
<https://www.corpus.com.tr/>, 9 Mayıs 2021.
- "Danıştay VDDK, T.30/3/2007, E.2006/346, K.2007/126",Danıştay Dergisi, S. 117, (çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042927.pdf , 15 Mart 2021 .
- "Danıştay 4. D., 14/05/2019, E:2016/4408, K:2019/3625", Bilge Şen Öztürk, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2020.

"Danıştay 9. D., 12/09/2019, E:2015/5454, K:2019/3579", Bilge Şen Öztürk, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2020



Ek-1 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gecikme Zammı/ Gecikme Faizi Oranları

BAKANLAR KURULU / CUMHURBAŞKANLIĞI KARARI	UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK GECİKME FAİZİ ORANI ⁴⁹	YILLIK GECİKME FAİZİ ORANI
2000/7 sayılı BKK	21.01.2000 - 01.12.2000	%6	%72
2000/1555 Sayılı BKK	02.12.2000 - 28.03.2001	%5	%60
2001/2175 sayılı BKK	29.03.2001 - 30.01.2002	%10	%120
2002/3550 sayılı BKK	31.01.2002-11.11.2003	%7	%84
2003/6345 sayılı BKK	12.11.2003-01.03.2005	%4	%48
2005/8551 sayılı BKK	02.03.2005-20.04.2006	%3	%36
2006/10302 sayılı BKK	21.04.2006-18.11.2009	%2,5	%30
2009/15565 sayılı BKK	19.11.2009-18.10.2010	%1,95	%23,4
2010/965 sayılı BKK	19/10/2010-04/09/2018	%1,40	%16,8
2018/62 sayılı CK	05/09/2018-30/06/2019	%2	%24
2019/1266 sayılı CK	01/07/2019-1/10/2019	%2,5	%30
2019/1592 sayılı CK	02/10/2019-029/12/2019	%2	%24
2019/1947 sayılı CK	30/12/2019-	%1,6	%19,2

⁴⁹ Gecikme faizi/zammı oranları, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani> adresinden alınmıştır.

Ek-2 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Tecil Faizi Oranları

GENEL TEBLİĞ NO	UYGULAMA DÖNEMİ	YILLIK ORAN ⁵⁰	AYLIK ORAN
409	25.01.2000 - 20.12.2000	%48	%4
412	21.12.2000 - 30.03.2001	%36	%3
416	31.03.2001 – 01.02.2002	%72	%6
421	02.02.2002 – 11.11.2003	%60	%5
429	12.11.2003 – 03.03.2005	%36	%3
434	04.03.2005 – 27.04.2006	%30	%2,5
438	28.04.2006 - 20.11.2009	%24	%2
Seri:C Sıra No: 1	21.11.2009 – 20.10.2010	%19	%1,58
Seri:C Sıra No: 2	21.10.2010-05.09.2018	%12	%1
Seri:C Sıra No: 3	06.09.2018 - 24/10/2019	%22	%1,83
Seri:C Sıra No: 4	25/10/2019- 29/12/2019	%19	%1,58
Seri:C Sıra No: 5	30/12/2019 -	%15	%1,25

⁵⁰ Tecil faizi oranlarına https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/teciloranlari.html adresinden erişilmiştir.

Ek-3 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gecikme Faizi, Enflasyon Oranı ve Gecikme Faizinin Enflasyonu Karşılama Oranı

YIL	Gecikme Oranı(1) ⁵¹	Faizi	Enflasyon(2) ⁵²	Gecikme Faizinin / Enflasyonu Karşılama Oranı(1/2)
2000	72		39,03	1,84
2001	105		68,53	1,53
2002	87		29,75	2,92
2003	78		18,36	4,28
2004	48		9,35	5,13
2005	38		7,72	4,92
2006	32		9,65	3,31
2007	30		8,39	3,57
2008	30		10,06	2,98
2009	28,9		6,53	4,42
2010	22,3		6,4	3,48
2011	16,8		10,45	1,61
2012	16,8		6,16	2,73
2013	16,8		7,4	2,27
2014	16,8		8,17	2,05
2015	16,8		8,81	1,90
2016	16,8		8,53	1,97
2017	16,8		11,92	1,41

⁵¹ Gecikme faizi oranları, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani> adresinden alınmıştır.

⁵²Enflasyon verilerine, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Enflasyon+Verileri/> adresinden erişilmiştir.

Tablo, Selçuk Buyrukoğlu'nun Türkiye'de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısında Etkinliği adlı makalesinden alınmıştır.

2018	19,2	20,30	0,94
2019	25,5	11,84	2,15
2020	19,2	14,6	1,31
2021 Ekim	16	19,89	0,80



Ek-4 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Kanuni ve Temerrüt Faizi

Oranları

Uygulama Dönemi	Kanuni Faiz Oranı ⁵³	Sözleşmeyle tespit edilmişse Temerrüt Faiz Oranı	Ticari İşlerde Uygulanacak Temerrüt Faiz Oranı
01.01.2000-30.06.2002	%60(3095/m.1)	%60(3095/m.2/1)	%70(3095/m.2/2.AVO)
01.07.2002 - 30.06.2003	%55(3095/m.1)	%55(3095/m.2/1)	%64(3095/m.2/2.AVO)
01.07.2003 - 31.12.2003	%50(3095/m.1)	%50(3095/m.2/1)	%57(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2004 - 30.06.2004	%43(3095/m.1)	%43(3095/m.2/1)	%48(3095/m.2/2.AVO)
01.07.2004-30.04.2005	%38(3095/m.1)	%38(3095/m.2/1)	%42(3095/m.2/2.AVO)
01.05.2005 - 30.06.2005	% 12 (3095/m.1)	% 12 (3095/m.2/1)	%42 (3095/m.2/2.AVO)
01.07.2005 - 31.12.2005	% 12 (3095/m.1)	% 12 (3095/m.2/1)	%30 (3095/m.2/2.AVO)
01.01.2006 - 31.12.2006	% 9 (3095/m.1)	% 9(3095/m.2/1)	%25(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2007 - 31.12.2007	% 9 (3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%29(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2008 - 30.06.2009	% 9 (3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%27(3095/m.2/2.AVO)
01.07.2009 - 31.12.2009	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%19(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2010 - 31.12.2010	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%16 (3095/m.2/2.AVO)
01.01.2011 - 31.12.2011	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%15 (3095/m.2/2.AVO)
01.01.2012– 31.12.2012	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%17,75(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2013 - 31.12.2013	%9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%13,75(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2014 - 31.12.2014	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%11,75(3095/m.2/2.AVO)
01.01.2015 - 31.12.2016	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%10,50(3095/m.2/2.AVO)

⁵³ Kanuni faiz ve temerrüt faiz oranlarına <http://www.kazanci.com/kho2/ortak/yararli.htm#24> adresinden erişilmiştir.

01.01.2017 - 30.6.2018	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%9,75(3095/m.2/2.AVO)
01.07.2018 - 31.12.2018	%9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%19,50(3095/m.2/2.AVÖ)
01.01.2019 - 31.12.2019	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%19,50(3095/m.2/2.AVÖ)
01.01.2020 - ...	% 9(3095/m.1)	%9(3095/m.2/1)	%13,75(3095/m.2/2.AVÖ)

**Ek-5 Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gecikme Faizi Oranları Dönemleri
ile Dönem İçinde Gerçekleşen En Yüksek ve En Düşük Mevduat
Faiz Oranları**

Uygulama Dönemi	Gecikme Faizi Oranı (Aylık)	Fiilen Uygulanan En Düşük faiz oranı (Aylık) ⁵⁴	Fiilen Uygulanan En Yüksek faiz oranı (Aylık)
02.12.2000 - 28.03.2001	%5	%5,83	%10,41
29.03.2001 - 30.01.2002	%10	%5,41	%8,75
31.01.2002-11.11.2003	%7	%2	%5
12.11.2003-01.03.2005	%4	%1,83	%3
02.03.2005-20.04.2006	%3	%1,38	%1,63
21.04.2006-18.11.2009	%2,5	%1,33	%1,92
19.11.2009-18.10.2010	%1,95	%0,78	%0,91
19/10/2010-04/09/2018	%1,40	%0,62	%1,98
05/09/2018-30/06/2019	%2	%2,02	%2,5
01/07/2019-01/10/2019	%2,5	%1,9	%2,28
02/10/2019 -29/12/2019	%2	%1,52	%1,87
30/12/2019 -	%1,6	%0,77	%1,68

⁵⁴ Faiz oranlarının göstergesi olarak kamu bankalarının mevduatlara fiilen uygulanan azami faiz oranları kullanılmış olup, <https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/portlet/qh1gwojhm%2Bw%3D/tr> adresinden erişilmiştir.