

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
56. Seri / Yıl 2011-[2]

GECİKME FAİZİNDE 6322 SAYILI YASA İLE YAPILAN DÜZENLEMELERE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Yrd. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN*
&
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU**

*İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

&
**İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZ

Mükelleflerin kamu borçlarını zamanında ödememesi faiz, zam gibi cezai şart mahiyetindeki yükümlerle karşılaşmasına neden olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlenmiş bulunan gecikme faizi Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı üzerine 6322 sayılı yasa yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemede Anayasa Mahkemesi kararındaki iptal gerekçeleri dikkate alınmıştır. Bununla birlikte iptal kararından sonra yapılan düzenlemenin Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçeleri ile uyumluluğu tartışmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi hukuku, gecikme faizi.

CONTEMPLATIONS ON THE REGULATIONS MADE OF DEFAULT INTEREST BY THE CODE NUMBERED 6322

ABSTRACT

Tax payers can be imposed some penal obligations such as interest, surcharges when they do not pay their public impositions in legal time. Default interest which is legally regulated with the article 112 of Tax Procedure Code has been re-codified due to the decision of annulment of the Constitutional Court by the Code numbered 6322. Reason for annulment of the Higher Court has been taken into account in the new legal regulation. In spite of the decision of annulment, whether the regulation made after the decision of the Constitutional Court is in accordance with the decision or not may be discussed.

Key Words: Tax, tax law, default interest.

GİRİŞ

Vergi mükelleflerinin ve diğer kamu borçlularının devlete olan borçlarını vadesinde ödememeleri ya da vergilerini vaktinde tahakkuk ettirmemek suretiyle tahakkukta gecikmeye yol açmaları, devlet lehine ve kamu borçlusu aleyhine faiz borcu doğurmaktadır. Devletin alacaklı olması haline ilişkin olarak, vergi de dahil olmak üzere tahakkuk etmiş

her türlü kamu borcunu vadesinde ödemeyenler için gecikme zammı; kamu borçlarını tecil ettirenler için tecil faizi ve sadece vergi borçlarına özgü olarak, verginin tahakkukunda gecikmeye yol açanlar için gecikme faizi uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde 1983 yılından beri yer alan düzenlemeye göre, verginin tahakkukunun geciktirilmesi halinde, mükelleflerin normal vade ile sonradan yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçecek süre için, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranında, gecikme faizi ödenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde 1999 yılından itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile 112/4 eklenmiş olup, bu fıkra ile devletin iadesinde gecikilen vergiler için mükelleflere faiz ödeneceği kabul edilmiştir. Geçmiş çok eskiye dayanmayan ve 1999 yılında uygulanmaya başlayan, bu düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı nedeniyle, mevzuatımızda 14.05.2012'ye kadar yer almıştır. Zira, madde fıkrası 14.5.2011'de bir yıl sonra yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiştir. İptal kararının boşluk yaratarak, var olandan daha büyük zarara ya da yasa boşluğuna yol açmaması için iptalin yürürlük tarihi bir yıl ertelenmiştir. 31.05.2012'de 6322 sayılı yasanın 14. maddesiyle Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına dayanılarak düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme 15.06.2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada; Vergi Usul Kanunu'nun 112/4 maddesinde düzenlenmiş olan, hukuka aykırı şekilde fazla ya da yersiz olarak tahsil edilmiş olup iadesi gereken vergilerin, yasa maddesindeki süreçte iade edilmemesi halinde, idarenin mükellefe ödeyeceği faizin kapsamı, düzenleme içeriğinin Anayasaya aykırılığı, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ve AİHM'nin bu yöndeki kararı, 6322 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ve Vergi Usul Kanunu taslağı açısından değerlendirilecektir.

I. 6322 SAYILI YASA ÖNCESİ GECİKME FAİZİ

A. GECİKME FAİZİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE DÜZENLENİŞ AMACI

Gecikme faizi ile ilgili olarak 1983 yılından itibaren mükellefler devlete olan vergi borçlarının tahakkukunda veya ödenmesinde gecikmeye sebebiyet vermeleri halinde faiz ödemekteydiler. Fakat 1999 yılına kadar devletin mükelleflere yapması gereken iadelerde, idarenin gecikmesi halinde mükelleflere faiz ödemesi söz konusu olmamaktaydı. Devlet kendi alacaklarına faiz uygulamaktayken, mükelleflere yapılan iadelerde herhangi bir faiz hesaplaması ve ödemesi söz konusu olmamaktaydı. Bu durum ise mükellefler tarafından tepkiyle karşılanmaktaydı. Enflasyon olmasa bile, haksız olarak mükellefin parasının kullanılması, mükelleflerin tepkisine yol açarken, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde bile ülkemizde, iadesinde gecikilen vergilerin bir bedelinin olmaması mükelleflerin eleştirilerine daha da büyük bir haklılık kazandırmaktaydı. ¹

22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile VUK'un 112. maddesine eklenen 4. fıkra ile 1.1.1999'dan itibaren uygulanmak üzere, mükelleften fazla ya da yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde gecikme söz konusu olduğunda, idare tarafından mükellefe faiz ödenmesine ilişkin düzenleme şu şekildedir;

“Fazla ya da 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, 120nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

Yapılan bu düzenlemeye bakıldığında, faiz ödenmesi öngörülen sürenin başlangıç ve bitiş tarihlerinin değiştirilmesinin gerekli olduğu görülmektedir. Hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler için faiz işletilmesi konusunun,

¹ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zamlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013 Genişletilmiş 2. B., s.144.

tahsil tarihinden itibaren değil, mükellefin parayı geri alabilmesi için gerekli belgeleri tamamlama tarihi olarak da değil, bundan da sonraki 3 aylık sürenin sonundan başlatıldığı dikkat çekmekte olup, sürenin başlangıç tarihinin tahsil tarihi olmaması mükellefin gecikmeden doğan zararını karşılamaktan çok uzak bulunmaktadır. Ayrıca faiz ödenmesi gereken sürenin bitiş tarihi de düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihidir. Tebliğ ile ödeme arasında bir zaman diliminin daha geçmesi halinde mükellefin zararı daha da büyüyecektir.

Ödenecek faiz oranı da yine, ödeme süresinde olduğu gibi, mükellefin zararını telafi etmekten uzaktır. Çünkü mükellef geç ödeme yaptığında gecikme zammı oranıyla aynı orandaki gecikme faizi oranında faizi ödemek zorundayken, idare ödemede geciktiği zaman ise, tecil faizi oranında faizle iade yapmaktadır. Uygulanan tecil faizi ile gecikme zam ve faiz oranları kronolojik olarak karşılaştırıldığında, çoğunlukla tecil faizinin, diğerlerinin üçte ikisi kadar olduğu görülmektedir.² Yani devlet daha düşük olan tecil faizini mükellefe yapılacak iadelerde uygulamaktadır. Bu durum ise mükellefler açısından eleştiri konusu yapılmaktadır.

Aynı şekilde maddenin gerekçesinde,³ bu düzenlemenin amacının, mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonun neden olacağı aşınmaların giderilmesi ve idarenin zaman kaybının önlenmesi olduğu açıklanmıştır. Ancak anılan düzenleme, mükellef haklarının gözetilmesi açısından olumlu bir başlangıç olarak kabul edilse de; mükellefin uğradığı zararın çok azını telafi edebilecek niteliktedir. Zira, idare ancak mükellefin gerekli belgeleri tamamlamasını izleyen üç ay içinde ödeme yapmazsa, üç aydan sonraki süre için faiz ödemektedir. Ancak, mükellefin gerçek zararı vergiyi ödediği tarihle, geri aldığı tarih arasında geçen sürenin tamamında oluşmaktadır. Ancak burada idarenin gerekli gördüğü belgelerin kendisine teslim tarihinden itibaren üç ay içinde ödeme yapması faize konu olmamakta ve bu süre için idarenin bir faiz ödemesi söz konusu olmamaktadır.

Haksız ya da yersiz olarak vergi tahsil edildiği ileri sürülerek ödenen miktarların iadesi için vergi mahkemelerinde çok sayıda dava açılmaktadır. Ancak bu konuda Danıştay ve vergi mahkemelerinde yaygın görüş ‘haksız

² Sonsuzoğlu, a.g.e., s.84.

³ 626 Sıra No.lu Kanun Tasarısı, TBMM Yayını, Ankara 1988, s.164.

ya da fazladan tahsil edilen vergiler için gecikme faizi ödenmesi gerektiğine dair vergi kanunlarında bir düzenleme bulunmadığı' biçimindedir. Bu nedenle mahkemeler tarafından verginin aslının iadesine yönelik kararlar verilirken, faiz talepleri ise haklı görülmemekte ve reddedilmektedir.⁴ Bu durum ise mükellefler tarafından tepkiyle karşılanmaktadır.

Yapılmış bu düzenleme 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, yapılmış olan bir düzenlemedir ve ilk hali ile 14.05.2012'ye kadar yürürlükte kalmıştır. Zira söz konusu düzenlemenin 10.02.2011 tarih ve 2008/58 E. ve 2011/37 K. sayılı AYM kararınca iptal edilmiş olup, karar 14.05.2011 t. ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. İptal kararı yeni bir düzenleme yapılmasına imkân vermek üzere bir yıl sonra yürürlüğe girecek şekilde düzenlenmiştir.

B. GECİKME FAİZİNİN KAPSAMI

İadesinde gecikilen vergiler için ödenecek faize ilişkin yasal düzenleme, VUK ile yapılmış olup, her türlü kamu alacağı için değil, sadece vergiler için getirilmiş bir düzenlemedir. Eğer tüm kamu alacakları için faiz ödenmesi söz konusu olsaydı, 6183 sayılı AATUHK ile düzenleme yapılması gerekirdi. Ancak bu düzenleme her ne kadar sadece vergiler için yapılmış olsa da, uygulamaya bakıldığında her türlü vergi için uygulama alanı bulmamaktadır. Söz konusu düzenleme VUK ile yapılmış olduğundan, sadece VUK'a tabi vergiler için uygulanabilecek olup, Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergiler bu kapsam dışında kalmaktadır. Doğal olarak genel bütçe, il özel idareleri, ve belediyelerin aldığı vergiler için uygulanabilecektir. Ayrıca gecikme faizi, tahakkukta gecikilen vergiler için, normal vadeden sonradan yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar süre için gecikme zammı oranında hesaplanarak, mükelleften tahsil edilmektedir.

İadesinde gecikilen vergiler için ödenecek faize ilişkin yasal düzenleme ise, 4369 sayılı yasa ile VUK.'nun 112. maddesine, 22.7.1998 de eklenen 4. fıkra ile yapılmıştır. Anılan hükme göre,

“Fazla ya da yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken, vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından

⁴ Hasan Hacıgül, “Vergi Mahkemelerince İadesine Hükmedilen Vergiler İçin talep Edilen Faizde Son Durum” **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2008, (çevrimiçi)www.yaklasim.com., 15.11.2012.

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, 120nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir. ”

Dikkat edilirse, 4. fıkra içeriğinin sadece vergiler için yapıldığı, vergi cezaları ve gecikme zam ve faizi gibi fer’i nitelikteki mükellef alacaklarını kapsamadığı görülecektir. Zaten vergi ziyayı için gecikme faizi uygulanacağına ilişkin VUK’un 368. maddesinde yer alan düzenleme de, 112/4 ü ekleyen 4369 sayılı yasa ile kaldırılmış ve mükellefler için de, devlet için de, cezalara faiz ödenmeyeceğine ilişkin hükümler paralel hale getirilmiştir. Bu nedenle de 4. fıkra içeriği sadece vergi asıllarına yönelik olup, cezaları ve vergi borcunun fer’ilerini kapsamamaktadır.

C. GECİKME FAİZİNİN UYGULANACAĞI SÜRE VE ORAN

Gecikme faizi; mükellef tarafından tamamlanması gereken evrakın teslimini izleyen üç aylık sürenin sonundan itibaren, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için uygulanacaktır. Üç aylık sürenin başlangıcı yasada çok net olmamakla beraber, yasa bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi faiz uygulamasının başlangıcı olarak belirlemektedir. Bu tarihin kanunda net olarak belirlenmemiş olması uygulamada ihtilaflara yol açabilecektir.⁵ Gecikme faizi uygulamasının bitiş tarihi ise, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihtir. Tebliğin yapılış biçimine göre; eğer tebliğ memur aracılığıyla yapılıyorsa, imza karşılığı, evrakın teslim edildiği; eğer posta ile yapılıyorsa, posta alındısının mükellef tarafından imzalandığı tarih, faiz uygulamasının son bulacağı tarih olacaktır. Süre hesabı yapılırken, ay kesirlerinin de dikkate alınarak, günlük hesabın yapılması gerekmektedir.⁶

Mükellefe faiz verilebilmesi için, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde⁷ yer alan belgelerin teslim işleminin tamamlanmış olması, üzerinden üç ay geçmiş ve aynı zamanda iadenin yapılmamış olması

⁵ Çağlan Ahmet Gençer, “VUK.’nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi, İşi Bırakma, İbraz Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, İstanbul, Eylül 1998, Sayı:120, s. 134.

⁶ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 148.

⁷ 14.10.1991 tarih ve 21021 sayılı RG.

gerekmektedir.⁸ Geri vermeye ilişkin usul, anılan yönetmeliğin geri verilecek paralar başlığını taşıyan 52. maddesinde düzenlenmiştir. Yönetmelikte belirtilen belgeler; vergi dairelerinde düzeltme fişi, diğer saymanlıklarda düzeltme ve iade belgesi, tahsilinde alındı verilmişse alındının aslı, bu yoksa usulüne uygun tasdikli örneği, sorumlu sıfatı ile yatırılan vergilerin iadesinde, sorumlu daire ya da kurumun yatırılan vergilere ait bilgi içeren yazısı olup, söz konusu belgeler verilmeden üç aylık süre başlaması söz konusu olmayacağı için, bu belgelerin verilmesi hem gerekli, hem de sürenin başlangıcının belirlenmesinde önem taşımaktadır.⁹

İlgili belgelerin tamamlanmasını izleyen üç ayın sonundan iadeye ilişkin düzeltme fişinin mükellefe tebliğine kadar geçen zaman birimi için faiz işletilecek olup, tebliğ tarihinden sonra, ödeme gecikirse, yine faiz işlemeyecektir. Üstelik 4369 sayılı yasanın gerekçesinde de belirtildiği üzere, VUK'un 120. maddesinde yer alan bir yıllık hak düşürücü süre de işlemeye başlayacaktır.¹⁰

Mükellefe verilecek faiz konusunda faiz oranı yanında, süreye ilişkin itirazlar da bulunmaktadır. Faiz oranının mükellefin muaccel bir kamu borcunu ödememesi halinde uygulanan gecikme zammı veya vergiyi zamanında tarh ve tahakkuk ettirmemesi halinde ikmalen, re'sen veya idarece salınan vergilere uygulanan gecikme faizi oranına göre, düşük olması eleştiri konusu yapılmaktadır. Mükellefe iade edilen vergiler için, idarenin verdiği faiz sadece, belgelerin tamamlanmasından sonraki üç ayın doluşu ile başlamakta olup, mükelleften haksız yere tahsil edildikleri günden, düzeltme fişinin mükellefe tebliğine kadar gecikilen zaman birimini kapsamamaktadır. Zira, kanunlarımızda, kanuna aykırı olarak fazla tahsil edilen vergilerin mükelleflere iadesinde, VUK'un 112. maddesinin 4 bendinin dışında mükellefe gecikme faizi verileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay'ın da bu hususu açıklayan kararları vardır.¹¹

⁸ Mehmet Ali Özyer, "İadesinde Gecikilen Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz," **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, Ağustos 1998, S.204, s, 40.

⁹ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 148.

¹⁰ Süheyl Donay, Mahmut Kaşıkçı , Tayfun Aktaş, Ertunç Şirin , İrfan Barlass, **Türk Vergi Mevzuatı**, İstanbul 1999, s. 42.

¹¹ 3. Da., E.1992/1866 ve K. 1993/3667 ile, 9. Da., E.1996/519 ve K.1996/1866 sayılı kararlar, **Danıştay Kararları**, C.3, Süray.

Faiz uygulamasına ilişkin olarak, gerekli evrakın idareye tesliminden itibaren üç ayın geçmiş olması gereğine ilişkin olarak, ileri sürülen üç ayın uzun oluşu iddiaları karşısında ise, ABD’de bile, sürenin 45 gün olduğu belirtilmiştir.¹² Mükellefe ödenecek faiz, tecil faizi ile aynı şekilde olmak üzere, gün hesabıyla yapılır.

Yargı kararına göre iadenin yapılması söz konusu olduğunda, üç aylık sürenin gerekli olmadığı görüşü de ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, vergi idaresi bu durumda inceleme yapmayacaktır.¹³ Bu durumda İYUK. m. 28/6 hükmü işleyeceği için, mükellef için daha avantajlı olan kanuni temerrüt faizinin işleyeceği ve VUK.’un 112. maddesinin son fıkrasının uygulanmayacağı görüşündeyiz.¹⁴

VUK’un 112/4 maddesinde yer alan iadesinde gecikilen vergilerde mükellefe tecil faizi oranında faiz verileceğine ilişkin düzenleme, 22.7.1988 tarih ve 4369 sayılı yasa ile düzenlenmiştir. Devlet 1983’den beri gecikme faizi alırken, mükellef ise 1.1.1999’dan itibaren faiz almaktadır. Bu düzenleme mükellef hukukunun gözetilmesi için yapılmışsa, borca da alacağı da aynı oranda faiz uygulanması gerekmektedir. Eğer amaç enflasyon karşısındaki aşınmayı gidermekse, piyasa faiz oranında ve alındığı tarihten red ve iade edildiği tarihe kadar faiz verilmelidir.¹⁵ Mükellef alacağına uygulanacak olan faiz için kısa ve sınırlı bir zaman dilimine yer verilirken; devletin alacağına uygulanan gecikme faizinde ise, çok uzun bir zaman aralığına yer verilmektedir.

D. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ’NİN GÖRÜŞÜ

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 09.03.2006 tarihli Eko-Elda Avee/ Yunanistan Kararı iadesi gereken vergilerde ödenecek faize dair önemli açıklamalar yapmaktadır. Bu uyuşmazlıkta, 1987 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan eden ve bu gerekçeye dayanarak dönem içinde ödediği geçici vergilerin iadesini Atina Kurumlar Vergi Dairesi’nden isteyen davacı şirketin iade talebinin gecikmeli olarak 5 yıl 5 ay sonra gecikmeli

¹² Mehmet Ali Özyer, **agm.**, 42’den naklen, Hoffman, Raabe Smith, Maloney: **West’s Federal Taxation Corporations, Partnerships, Estates & Trust**, 1996 Edition C.16-14.

¹³ Ali Serdar, ‘Gecikme Faizi, Mükelleflere Faiz Ödemesi’, **Mükellefin Dergisi**, Ankara, 1999, s.38.

¹⁴ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 150.

¹⁵ Serdar, **agm.**, s.35-36.

olarak yerine getirmiştir. Ayrıca davacı, yaşanan bu gecikme nedeniyle faiz ödenmesi talebiyle dava açmış ve bu dava ulusal mahkemeler tarafından reddedilmiştir. Sonuç olarak konu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne intikal etmiştir.¹⁶

Mahkeme tarafından verilen karar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1. No.'lu protokolü'nün 1. maddesinde yer alan, “Her gerçek ve tüzel kişi, mal varlığına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Kişi, ancak, kamu yararı gerekçesiyle ya da yasa ve uluslararası hukukun genel ilkeleriyle öngörülen koşullar içinde, mal varlığından yoksun bırakılabilir. İlk fıkranın düzenlenmesi, Devletin, mülkün genel yarara uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergi ve diğer yükümlülüklerle cezaların ödenmesini sağlamak amacıyla gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koymasını engellemez.” hükmünün ihlal edildiği yönündedir. Mahkeme, idare tarafından çok uzun süre yaşanan gecikme sebebiyle faiz ödemeyi reddetmesini genel yarar ve kişi yararı arasında olması gereken dengeyi bozduğu ve bu nedenle 1. No'lu Protokolün 1. maddesinin ihlal edildiği sonucuna varmıştır.¹⁷

AİHM'nin de iadesinde gecikilen faiz konusunda kararında; haksız olarak tahsil edilen ve 5 ay sonra iade edilen vergi dolayısıyla mükellefin kendisine ait parayı uzun süre kullanamamış oluşu kesin bir zarar olarak tanımlanmış ve tazminat ölçüsü olarak da “gecikme faizi” ölçü esas alınmıştır.¹⁸

E. ANAYASA MAHKEMESİ KARARI VE GECİKME FAİZİ

AYM 10 Şubat 2011'de 2008/58 E ve 2011/37 K sayılı kararı ile VUK'un 112. maddesinin 4 no'lu fıkrasını iptal etmiştir.¹⁹

İptal kararı incelendiğinde, kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince, idare ve mükellefin aynı hukuki koşullarda olması gerektiği ve bir anlamda katlanılan külfetin eşit olması gerektiği davacı tarafça ileri sürülmüştür. 213 sayılı VUK'un 112. Maddesine 4369 sayılı Kanunu'un 2. maddesi ile ekle-

¹⁶ AİHM, 1. Da., 9 Mart 2006 t. ve 100162/02 s. Eko – Elda Avey/Yunanistan kararı. Hacıgül, **a.g.m.** (Ocak 2008)'den naklen.

¹⁷ Hacıgül, **a.g.m.**

¹⁸ AİHM, 1. Da., 9 Mart 2006 t. ve 100162/02 s. Eko – Elda Avey/Yunanistan kararı. Olcay Kolatoğlu, “Yersiz Olarak Fazla Tahsil Edilen Vergiler Faizi ile Birlikte Geri Alınabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:257.'den naklen s. 82; 10.02.2011 t. ve 2008/58 E ve 2011/37 k. s. AYM kararı, 14.05.2011 t. ve 27934 RG.

¹⁹ 14.05.2011 tarih ve 27934 s. R.G.

nen (4) numaralı fıkranın Anayasa'nın 2., 10. ve 35. maddelerine aykırılık iddiasıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istenmiştir.

Yapılan savunmada; mükellefin ödemede gecikmesi söz konusu olduğunda vade ile ödeme günü arasında geçen süre için gecikme faizi ödemesi söz konusu olurken, buna karşın idarenin mükellefçe gerekli bilgi ve belgeler tamamladıktan sonraki üç ay içinde iade yapılmaması halinde, bu tarihten sonraki süre için tecil faizi oranında bir faiz ödediği ileri sürülmüştür. Bu durum ise devletin alacağı ve borcu için farklı oranda faiz uygulamasına neden olması ve farklı muamele yapıldığı anlamına gelmektedir. Yine savunmaya göre; ayrıca yargı kararı gereği ödenen vergiler için faiz düzenlemesine yer verilmemiştir. Bu düzenlemelerin A.Y.'nin 2 ve 10 ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

AYM yaptığı esastan incelemede, bilgi ve belgelerin tamamlanmasından 3 ay sonra iade yapılmamış olması halinde, bu 3 ayın sonundan düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar geçen süre için tecil faizi ödenmesine ilişkin düzenlemeyi kamu kurumları ve kişiler arasındaki borç alacak ilişkilerinde dengeyi kamu kurumları lehine bozduğu şeklinde değerlendirmiştir. Ayrıca bu düzenlemenin kamu kurumunun borcunu ödemeyi geciktirmede teşvik edici olması nedeniyle, vatandaşın devlete olan güvenini sarstığını tespitini yapmıştır. Ayrıca şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkını ihlal olarak değerlendirme yapılmış.

Ayrıca AYM 35. maddede yer alan mülkiyet ve miras hakları açısından, devlete başkasının mülkü üzerine sebepsiz zenginleşme ve karşılıksız tasarruf imkânı sağladığını belirtmiştir. Sonuç olarak anılan hüküm AY'nin 2. ve 35. maddelerine aykırı bulunarak oybirliğiyle iptal edilmiştir. Ancak konunun 10. maddeyle ilgili görülmemiştir.

AY'nin 153. maddesine göre AYM tarafından verilen iptal kararları, kararın RG'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalmakta olup, ancak AYM gerekli gördüğü hallerde 1 yılı geçmemek üzere farklı bir yürürlük tarihi saptayabilmektedir. Verilecek iptal kararı halinde ortaya hukuki boşluk çıkmasını engellemek ve TBMM'ye yasa çıkarmak için zaman tanımak amacıyla bu süre verilebilir.

Anılan kararda da sınırlı da olsa VUK'un 112/4 maddesinde mükellefe, bilgi ve belgenin tamamlanmasından 3 ay geçtiği halde ödeme yapılmamış olan hallerde faiz ödemesine yer vermiştir. Ancak bu fıkra hükmü AYM'nin iptal kararı ile yürürlükten kalktığına, sınırlı da olsa uygulanan faiz imkanı tamamen ortadan kalkacaktır. Ortaya çıkacak boşluk, Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşılmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğundan AYM anılan iptal kararının 1 yıl sonra yürürlüğe girmesine oybirliği ile karar vermiştir.

F. VUK TASLAĞINDA GECİKME FAİZİ DÜZENLEMESİ

VUK'a ilişkin tasarı hazırlanmış olup, henüz kanunlaşmamıştır. Anılan yasa tasarısında, Özel Ödeme Zamanları başlıklı 79.maddenin 4. fıkrasında, iptale konu husus iki alt bent halinde yeniden düzenlenmiştir. Taslakta yer alan düzenleme;

“ a) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler tahsil edildiği tarihten iade edildiği tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tespit gecikme zammı oranında hesaplanan faiz ile birlikte ödenir.” şeklindedir.

Taslağın yukarıda belirtilen 79/4. maddesi, iptale konu hususla ilgili olarak faiz ödenecek süre ve oran açısından düzeltilmiştir. Ancak anılan madde, eskisinden farklı olarak, a ve b bentleri şeklinde iki kısma bölünmüş olup ve b bendindeki düzenleme, aşağıda yer almaktadır.

“b) Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden otuz gün içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara otuz günlük sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 88 inci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

Yukarıda görüldüğü gibi, vergi kanunlarınca iadesi gereken vergiler için, hem zaman, hem de oran yönünden tıpkı iptale konu maddede yer alan aykırılıkları tasarı da bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle yasalaşma aşamasında bu bendin de zaman ve oran yönünden değiştirilerek kabulü

sosyal hukuk devletinin gereğidir. Aksi halde, tasarının 79. maddesinin b bendinde yer alan düzenlemenin kanunlaşması yine yeni bir iptal davası konusu olmaya aday olacaktır.

II. 6322 SAYILI YASA İLE YAPILAN DÜZENLEMENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

6322 sayılı yasa²⁰ ile VUK'un 112. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Anılan düzenleme;

“4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın 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.” şeklindedir.

Yapılan düzenlemeye bakıldığında iki bent halinde olmak üzere ve mükellefin kusurlu olup olmaması açısından iki ayrı bakış açısıyla düzenleme yapılmıştır. Fazla ya da yersiz olarak yapılan tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde mükellefin müracaat tarihi, diğer hallerde ise verginin tahsili tarihinden, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için kanunda belirtilen tecil faizle birlikte iade edileceği hususu hüküm altına alınmıştır. Maddede, vergi kanunlarına göre iadesi gereken vergilerde, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi durumunda, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme

²⁰ 28324 tarih ve 15.06.2012 tarihli Resmi Gazete.

fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için belirlenen tecil faizi oranında faiz ile red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

Faiz düzenlemesinde uygulanacak sürenin kusurla ilişkilendirilmiş olması hukuk devleti ilkesi ile çelişmektedir. Çünkü başkasına ait bir payı kullanmanın bedeli olarak kabul edilen faize ilişkin olarak kusurla ilişkilendirilerek, belirleme yapmak doğru olmayıp, önemli olan mükellefe ait bir paranın haksız yere devlete verilmiş olması ve mükellefin bu yolla zarar görmesidir. Bu noktada mükellefe yapılacak iadenin kusurla ilişkilendirilmeksizin tahsil ve iade arasında geçen süre için faizi ile birlikte iade edilmesidir.²¹

Anayasa mahkemesinin VUK'un 112/4 maddesinin iptal gerekçesinde fazla ya da yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde mükelleften kaynaklanan ya da kaynaklanmayan biçiminde bir ayırım öngörülmemiştir. Ancak 6322 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemede bu ayırım yapılarak, mükelleften kaynaklanan iadede faiz hesaplama tarihi 'mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlanmıştır. Bu tarihin esas alınarak faiz hesaplamasının Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararında belirtilen mülkiyet hakkıyla çelişmektedir. Ayrıca devletin vergi alacağı için uyguladığı gecikme zammı oranı yerine, tecil faizi uygulamasının öngörülmesi Anayasal yönden sıkıntı yaratacak niteliktedir.²² İade edilecek vergiler için tecil faiz oranında faiz ile hesaplama yapılacak olması Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı gidermediği gibi, Anayasa Mahkemesi kararında da verginin geç ödenmesinin gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesinin, fazla alınan verginin ise tecil faizi ile birlikte mükellefe iade edilmesinin eşitlik ilkesine uygun olmadığı yer almıştır.²³

6322 sayılı Kanunun 15 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, yapılan düzenleme AYM'nin iptal kararının yürürlüğe girdiği 14 Mayıs 2012 tarihten sonraki bir tarih olmaktadır. Yaklaşık bir ay kadar bir yasa boşluğu oluşmuştur. Bu durum mükellef aleyhine bir durum yaratacak nitelikte olup, mükellefe faiz ödenmemesi sonucunu ortaya çıkarabilecektir.²⁴

²¹ Sonsuzoğlu, a.g.e., s.155.

²² Selahattin Gökmen, 'Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen Verginin İadesine İlişkin Yeni Düzenleme Anayasaya Uygun mu?', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 179.

²³ Kazım Yılmaz, '6322 Sayılı Kanun'la VUK'un 112. Maddesine Eklenen Hükümler Yine Anayasa'ya Aykırıdır', **Yaklaşım**, Ağustos, 2012, Sayı: 236.

²⁴ Sonsuzoğlu, a.g.e., s.157.

Anayasa Mahkemesi Kararı üzerine yeni bir düzenleme yapılmış olmakla birlikte, VUK'un 112. maddesinde evvelce yer alan eski düzenlemeye paralel düzenleme yapılmıştır. Maddenin yeni şekli, mükellefin fazla ya da yersiz tahsilatta etkisinin bulunmaması halinde kendisine ödenecek faizin başlangıç süresini mükellef lehine uzatmış olsa da, mükellefin kusurlu olması haline ilişkin olarak eskisinden farklı bir avantaj da getirmemektedir. Her iki durumda da mükellefe verilecek olan gecikme faizine göre daha düşük olan tecil faizi oranının halen sürdürülmesi AYM kararında da tespit edilmiş olan eşitsizliği gidermekten uzaktır.

SONUÇ

VUK'un 112. maddesinde yer alan faizle ilgili düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasanın 2. ve 35. maddelerine dayanılarak iptal edilmiş ve kararın yürürlük tarihi ise resmi gazete yayımlandığı tarihten itibaren bir yıl sonra olarak belirlenmiştir. Kararın üzerinden bir yıl geçtikten sonra 31.05.2012 tarihinde 6322 sayılı Kanunla VUK'un 112. maddesinin Anayasa Mahkemesince iptal edilen kısmı yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeler 15.06.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Öncelikle düzenlemenin yapılış zamanı itibariyle, yasama organı görevini vaktinde yerine getirmeyerek, geç kalmış ve bir ay kadar bir yasa boşluğuna yol açılmasına neden olmuştur.

Ancak düzenlemeye bakıldığında VUK'da yer alan eski düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılmıştır. Az da olsa yeni düzenleme, mükellefin red ve iadede kusurunun bulunup bulunmaması yönünden ayırım yapılarak eskisinden farklı şekilde hüküm altına alınmıştır. Düzenleme incelendiğinde Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararına dayanılarak yapılmış olmakla birlikte eski düzenlemeden mükellef lehine önemli bir farkının bulunmadığı görülmektedir.

6322 sayılı yasada yapılan düzenlemede faiz oranıyla ilgili bir değişiklik öngörülmemiştir. Fazla ya da yersiz olarak tahsil edilen vergiler ve vergi kanunlarına göre iadesi gereken vergiler için, iade yapılması halinde tecil faiz oranında hesaplanan bir faiz ile birlikte mükellefe iade edilecektir. Mükellefin ödediği faize göre, tecil faiz oranının düşük olması mükellefler açısından bir eşitsizlik yaratmaya devam edecektir.

İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra iadesi gereken vergiler açısından da söz konusu vergilerin tahsil tarihi değil de, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç aylık süre içinde iade edilmemesi halinde üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında faiz hesaplanacaktır. Bu konuda da 6322 sayılı Kanun ile herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu konuda söz konusu vergilerde verginin tahsil tarihinin esas alınarak bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Faiz uygulanacak sürenin başlangıç ve bitiş tarihleri yeniden ele alınmalı, başlangıç tarihi gecikme zam ve faizlerinde olduğu gibi öne çekilmeli ve haksız tahsilat yapıldığı gün olmalıdır. Aynı şekilde faiz uygulamasının bitiş tarihinin de gecikme zammında olduğu gibi, ödeme gününe kadar olmalıdır.

Vergi yasaları gereğince iadesi gereken ve iadesinde gecikilen vergiler için uygulanacak faiz oranı konusunda da değişiklik yapılması gerekli olup, uygulanacak faiz oranı tecil faizi oranı değil, gecikme zam ve faizi ile aynı oranda,, süre ise, hak ediş tarihinden başlatılmalıdır.

Yukarıda önerilen değişiklikler yapıldığı takdirde hem AYM iptal kararında tespit edilen aykırılıklar giderilmiş hem de sosyal hukuk devletinin gerekleri yerine getirilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

DONAY Süheyl, KAŞIKÇI Mahmut, AKTAŞ Tayfun, ŞİRİN Ertunç, BARLASS İrfan, **Türk Vergi Mevzuatı**, İstanbul, 1999.

GENÇER Çağlan Ahmet, “VUK.’un Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi, İşi Bırakma, İbraz Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, İstanbul, Eylül 1998, Sayı:120.

626 Sıra No.lu Kanun Tasarısı, TBMM Yayını, Ankara 1988.

GÖKMEN Selahattin, “Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen Verginin İadesine İlişkin Yeni Düzenleme Anayasaya Uygun mu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

HACIGÜL Hasan, “Vergi Mahkemelerince İadesine Hükmedilen Vergiler İçin talep Edilen Faizde Son Durum” **Yaklaşım Dergisi**. (Ocak 2008)’den naklen, (çevrimiçi)www.yaklaşım.com., 15.11.2012.

KOLATOĞLU Olcay, “Yersiz Olarak Fazla Tahsil Edilen Vergiler Faizi ile Birlikte Geri Alınabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:257.

ÖZYER Mehmet Ali, “İadesinde Gecikilen Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, Ağustos 1998, Sayı:204.

SERDAR Ali , ‘Gecikme Faizi, Mükelleflere Faiz Ödemesi’, **Mükellefin Dergisi**, Ankara, 1999.

SONSUZOĞLU Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zamlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013 Genişletilmiş 2. B., s.144.

YILMAZ Kazım , ‘6322 Sayılı Kanun’la VUK’un 112. Maddesine Eklenen Hükümler Yine Anayasa’ya Aykırıdır’, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 2012, Sayı: 236.