

Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış

Comparison of Hike and Interest Applications in Tax Law: Legal Qualifications, An Overview of Rate Differences

Baki YEGEN*

Öz

Asli kamu alacaklarından biri olan vergilerin zamanında tahsil edilmemelerine bağlı olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) gecikme zammı uygulamasına, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ise gecikme faizi ve pişmanlık zammı uygulamalarına yer verilmektedir. Söz konusu üç farklı uygulama ile devlet zamanında tahsil edemediği vergi gelirleri ve vergi ziyayı cezaları (gecikme faizi uygulaması hariç) nedeniyle uğradığı mali kaybı telafi etmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca VUK'ta mükelleften olması gerekenden çok ya da gereksiz şekilde alınan vergiler ile mükellefe geri ödenecek vergiler üzerinden faiz hesaplanmasını öngören uygulama ile mükellefin uğradığı mali kaybın telafi edilmesi amaçlanmaktadır. Bu çalışmada devletin vergilerle ilgili mükelleften alacaklı veya mükellefe borçlu olduğu durumlarda dikkate aldığı uygulamalardaki oranlar dönemler itibarıyla incelenmiştir. Uygulamalar arasındaki aylık oran farkının en fazla (% 4) 1998-2000 ve 2001-2002 dönemlerinde, en az (% 0,17) 2018 Eylül – 2019 Haziran döneminde olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Zam Uygulamaları, Faiz Uygulamaları.

Abstract

Due to non-collection of taxes, which are one of the main public receivables, there is a delay hike application in Law no. 6183 Law on The Procedure for The Collection of Public Receivables, also there are delay interest and penitence hike applications in Law no. 213 Tax Procedure Law. With these three different applications, the state aims to compensate for the financial loss due to tax revenues and tax loss penalties (except for delay interest) which couldnt collect at the time. Also it's aimed to compensate fiscal loss of taxpayer with application for the calculation of the interest on the taxes which have returned to the taxpayer, and have collected in excess or mistaken. In this study, it was examined in terms of the periods the applications rates that have taken into account about taxes by state which is as payee from taxpayers or as payer to the taxpayers. It was determined that monthly rate difference between applications as maximum (% 4) in the periods with 1998-2000 and 2001-2002, minimum rate difference (% 0,17) period that implemented in 2018 September – 2019 June.

Keywords: Tax, Hike Applications, Interest Applications.

Giriş

Kamu gelirleri içerisinde en fazla paya sahip olan vergiler her zaman ilgili vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda tahakkuk ve tahsil ettirilememektedirler. Bu durumda söz konusu vergiler hazineye normalde olması gereken zamandan daha geç tarihte intikal etmekte, dolayısıyla devlet açısından mali bir kayba neden olmaktadır. Ülkemizde devlet bu şekilde gerçekleşen mali kaybını telafi etmek amacıyla gecikme faizi, gecikme zammı ile pişmanlık zammı uygulamalarına yer vermektedir. Söz konusu uygulamalardan gecikme faizi (VUK md. 112/3) ve pişmanlık zammı (VUK md. 371) uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda, gecikme zammı (AATUHK md. 51) uygulamasına ilişkin yasal düzenleme ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Ayrıca devlet mükelleflerden fazla ve yersiz olarak tahsil ettiği vergilerle ilgili iade yaparken mükelleflerin de mali kayıplarını gidermeye yönelik bir faiz uygulamasına yer vermektedir. İlgili uygulamaya ilişkin açıklamalara ise Vergi Usul Kanunu'nun 112/4-5 maddesinde yer verilmektedir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, bakiyegen@ohu.edu.tr

Bu çalışmada devletin geciken vergi alacağı üzerinden hesaplamakta takip ettiği faiz ve zam uygulamaları ile verginin iade edildiği durumlarda mükelleflere ödeme yaparken dikkate aldığı uygulama karşılaştırılmaktadır. Bu nedenle çalışmada öncelikle devlet tarafından uygulanan çeşitli faiz ve zam uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler dâhilinde açıklamalara yer verilmekte, ardından söz konusu uygulamalar devletin üstünlüğü, Anayasal eşitlik ve kanunilik ilkeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Çalışmanın son kısmında ise uygulamalardaki oran farklılığı ve farklılığın devlet lehine olacak şekilde ortaya çıkardığı sonuçlara örnekler eşliğinde dikkat çekilmektedir.

Verginin Zamanında Tahsil Edilememesine Neden Olan Durumlarda Dikkate Alınan Faiz Niteliğindeki Uygulamalar

Vergilerin mükelleflerden zamanında tahsil edilmeleri beklenilmektedir. Ancak mükelleflerin eylemlerine bağlı olarak bazı durumlarda vergilerin zamanında tahsil edilmeleri mümkün olmamaktadır. Vergilerin zamanında tahsil edilemediği durumlarda ise faiz özelliğine sahip gecikme faizi, gecikme zammı ve pişmanlık zammı uygulamaları dikkate alınmaktadır.

Gecikme Zammı

Gecikme zammı uygulaması AATUHK'nun 51'inci maddesinde düzenlenmektedir. İlgili kanun maddesinde kamu alacağının normal ödeme süresinde ödenmeyen bölümüne ödeme süresinin son gününden itibaren her bir ay ve ay kesrine bağlı olarak gecikme zammı tatbik olunmaktadır. Çünkü devlet vergi alacağını tahsil edemediği için tahsil edilemeyen tutar karşılığında alternatif maliyetlere katlanmak zorunda kalmakta, ayrıca söz konusu alacak tahsil edilinceye kadar alacağın reel değeri enflasyon olgusuna bağlı olarak düşmektedir. Bu nedenlerden dolayı devlet gecikme zammı uygulaması ile ortaya çıkan mali nitelikli kayıpları telafi etmeye çalışmaktadır (Şenyüz vd., 2014, s. 296).

Gecikme zammı amme alacaklarının asıllarına uygulanmakla birlikte amme alacaklarına bağlı cezalardan sadece VUK'nun 344. maddesinde yer alan cezalarda ve yargı organlarınca verilmiş olan ceza niteliğindeki kamu alacaklarında uygulanmaktadır. Yani söz konusu amme alacaklarının vade tarihinde ödenmemeleri halinde ödeme yapılan tarih ile vade tarihi arasında kalan süre için hesaplanmaktadır. Ceza niteliğinde olan diğer kamu alacakları için hesaplanmamaktadır. 6183 sayılı kanunda gecikme zammı için belirlenen oran % 4'tür. Cumhurbaşkanı gecikme zammı oranlarını % 10'una değin düşürmeye, 2 katına kadar yükseltme hakkına sahip olmaktadır. Cumhurbaşkanı'nın sahip olduğu yetki dâhilinde değiştirilen gecikme zammı oranı günümüzde aylık % 2 olarak uygulanmaktadır. Ancak ilgili kanun maddesi uyarınca amme alacaklarının asılları ve vergi ziyai cezası için bu oran uygulanmakta, yargı organlarının ceza niteliğinde verdikleri kamu alacaklarında söz konusu oranın 1/2'si uygulanmaktadır.

Gecikme zammı, genel olarak alacağın vade bitim tarihi ile alacağına ilişkin ödeme yapılan tarih arasında kalan süre için uygulanmaktadır. Ancak AATUHK'nun 52. maddesine göre; "*Kamu alacağının tecil edilmesi halinde tecil yapılan, iflas durumunda iflas açılan, aciz durumunda söz konusu durumun sabit olduğu güne kadar olan süreler de gecikme zammının uygulanması gereken süreler ayrıca belirtilmektedir.*" Yani amme alacakları bakımından çoğunlukla vade bitim tarihi ile ödeme yapılan tarih arasında kalan zaman aralığına gecikme zammı uygulanmakta olup, ödeme yapılmadan kanunun 52. maddesinde sayılan durumların ortaya çıkmaları halinde gecikme zammı vade bitim tarihi ile tecilin yapıldığı, vade bitim tarihi ile iflasın açıldığı veya vade bitim tarihi ile aciz halinin sabitleştiği güne kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Bu düzenlemedeki amaç, kusuru olmaksızın mal varlığındaki tasarruf hakkından mahrum bırakılan kişinin maruz kaldığı bu durumlarla ilgili olarak gecikme zammı ödemesini önlemektir (İnci ve Öztürk, 2015, s. 121).

Ayrıca gecikme zammı uygulamasında süreyi durduran bir takım haller bulunmaktadır. Buna göre ölüm halinde gecikme zammı ortadan kalkmamakta, mirası kabul eden yasal mirasçılara geçmektedir. Fakat mirasın kabul edilip edilmeyeceği konusunda mirasçılara tanınan sürede mirasçıların mirası kabul etmeme ihtimalleri olduğu gerekçesiyle bu süre için gecikme zammı uygulanmamaktadır. VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerin ortaya çıkmaları durumunda ise söz konusu mücbir sebepler ortadan kalkıncaya kadar gecikme zammı uygulanmamaktadır (Saatçi, 2007, s. 49). Öte yandan yürütmenin durdurulması da gecikme zammında süreyi durduran hallerden birisi olarak kabul edilmektedir (Şenyüz vd., 2014, s. 299).

Gecikme Faizi

Gecikme faizinin uygulamasının temelinde tarhiyatın geciktirilmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi yatmaktadır. Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi verginin ilgili kanunda belirtilmiş olan sürede ödenmemesine neden olmakta, bu duruma bağlı olarak ortaya çıkan mali kayıp ise gecikme faizi uygulaması ile telafi edilmektedir (Pehlivan, 2018, s. 79). Oysa gecikme zammı uygulamasında tarh ve tahakkuk zamanında yapılmış olup, vergi süresi içinde ödenmemektedir. Yani gecikme faizi tahakkukun geciktirilmesine bağlı olarak vergi alacağının geç tahsil edilmesi ile ilgili bir yaptırım olmasına karşın, gecikme zammı tahakkukun zamanında yapılmasına rağmen vergi alacağının vadesinde ödenmemesi ile ilgili bir yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle gecikme faizi hesaplanırken geç yapılan tahakkuk tarihinden normal vade tarihine kadar olan süre dikkate alınmakta, gecikme zammı hesaplanırken ödeme süresinin son gününden tahsilatın geç olarak yapıldığı tarih arasındaki süre dikkate alınmaktadır.

Gecikme faizi ile ilgili yasal düzenlemeler ise gecikme zammından farklı olarak VUK'ta yer almaktadır. VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasının "a" ve "b" bentlerinde gecikme faizi ile ilgili açıklamalara şu şekilde yer verilmektedir:

"İkmalen tarhiyatlarda, re'sen tarhiyatlarda veya idarece yapılan tarhiyatlarda;

- a) *Davaya konu edilmeksizin kesinleşmiş olan vergilere, kendi vergi kanunlarında yer alan ve tarh işleminin ilgili olduğu döneme bağlı normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;*
- b) *Dava konusu edilen vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında yer alan ve tarh işleminin ilgili olduğu döneme bağlı normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;"*

Geçen süreler AATUHK kapsamında belirlenen gecikme zammı nispetinde gecikme faizi uygulanmaktadır. Yani gecikme faizi oranı, gecikme zammı oranına göre tayin edilmektedir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ise gecikme zammının hesaplanmasından farklı olarak ay kesirleri dikkate alınmamaktadır (Gündüz, 2017, s. 205). Ayrıca üzerinde uzlaşma sağlanan vergiler için gecikme faizi; uzlaşmış olan vergi tutarına, VUK'nun 112. maddesinin "a" fıkrasında ifade edilen tarihten uzlaşma ile ilgili tutanağın imzalandığı tarihe değin hesaplanan zaman aralığı bakımından uygulanmaktadır. Öte yandan gecikme faizi uygulaması re'sen, ikmalen ya da idarece tarhiyatlarda vergilerin sadece asılları için uygulanmakta olup, vergi cezaları için uygulanmamaktadır (Güleç, 2000, s. 21).

Pişmanlık Zammı

Vergi borçlusu konumunda olan mükellefler ile vergi alacaklısı konumunda olan idare arasında zaman zaman anlaşmazlıklar, diğer ismi ile uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlıklarda idari çözüm yolları takip edilerek uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulabileceği gibi yargı yoluna gidilerek de uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulabilmektedir. Vergi sistemimizde çeşitli idari çözüm yolları yer almakla birlikte söz

konusu çözüm yollarından birisi de pişmanlık ve ıslah müessesesi olmaktadır (Dersinlioğlu, 2010, s. 103). Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi dairesinin bilgisi dışında olan ve vergi kaybına neden olan ya da neden olma ihtimali bulunan bazı olaylar vergi idaresinin lehine olacak şekilde mükellef tarafından bertaraf edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 292). Bir diğer ifadeyle pişmanlık ve ıslah müessesesi mükelleflere, normalde beyan etmeleri gerekirken beyan dışı bıraktıkları unsurları herhangi bir vergi cezasına maruz kalmadan beyan etme olanağı sunmaktadır (Polat, 2002, s. 9).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK'nun 371. maddesinde düzenlenmektedir. Söz konusu kanun maddesinde beyan usulüyle vergilendirilecek vergilerde vergi ziyasına neden olunması halinde cezaya sebebiyet veren mükelleflerle bunların ortaya çıkmalarına yardımcı olan kişilerin yasaya uygun olmayan hareketlerini kanunda yer verilen şartları sağlamak suretiyle yetkili mercilere kendi isteğiyle yazılı şekilde bildirimde bulunmaları durumunda kişilere ceza kesilmeyeceği ifade edilmektedir. İlgili kanun hükmünden anlaşıldığı üzere pişmanlık ve ıslah müessesesi sadece vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezalar için uygulanabilmekte, usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalar için uygulanmamaktadır. Ayrıca VUK'un 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah müessesesine ait hükümlerin emlak vergisi açısından geçerli olmadıkları açık bir şekilde ifade edilmektedir. Öte yandan kaçakçılık suçları ve söz konusu suçlara verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların düzenlenmiş oldukları VUK'un 359. maddesinde; 371. maddede yer alan pişmanlık koşullarını sağlayanların durumlarını yetkili mercilere iletmeleri halinde 359. maddede yer alan hükümlerin uygulanmayacağı ifade edilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmak ise VUK'un 371. maddesinde belirtilen şartlara bağlı olmaktadır.

“Söz konusu şartlar şunlardır:

- i. *Mükellefin haber verdiği tarihten önce ilgili konuda ihbar edilmemiş olması.*
- ii. *Yükümlü ile ilgili vergi inceleme başlanılmamış veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması.*
- iii. *Daha önce verilmemiş olan beyannamelerin yükümlünün durumunu bildirmek için verdiği dilekçe tarihten itibaren on beş gün içinde vermesi.*
- iv. *Tam olmayan veya hatalı olan vergi beyanının yükümlünün durumunu bildirmek için verdiği dilekçe tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlaması veya düzeltilmesi.*
- v. *Mükellef tarafından bildirilen ve ödeme süresi geçen vergilerin, ödemenin gecikmesine bağlı her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak **gecikme zammı oranıyla aynı oranda olan bir zamlı birlikte** bildirme tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi.”*

Yukarıda ifade edilen söz konusu şartları sağlamaları durumunda mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmaları mümkün olmaktadır. Söz konusu şartlar arasında yer alan son şartla ilgili açıklamalardan ise vade tarihi geçmiş olan vergilere ilişkin gecikme zammı ile aynı oranda olmak üzere hesaplanan pişmanlık zammı tutarının mükellef tarafından ödenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Verginin Mükellefe İade Edilmesinde Dikkate Alınan Faiz Niteliğindeki Uygulama

Mükelleflere ödemiş oldukları vergiler bazı durumlarda iade edilmektedir. Vergilerin mükelleflere iade edildikleri durumlarda iade işlemi yapılırken VUK'ta düzenlenmiş olan faiz uygulaması dikkate alınmaktadır.

Mükellefe İadesi Gereken Vergilere Faiz Uygulaması

VUK'ta özel ödeme zamanlarının belirlenmiş olduğu, 112. maddenin 4. fıkrasında gereğinden çok ya da gereksiz şekilde mükelleflerden alınan vergilerin, 5. fıkrasında ise vergi yasaları uyarınca iadesi gereken vergilerin mükelleflere geri ödenmesinde uyulması gereken hususlara ilişkin açıklamalara şu şekilde yer verilmektedir:

*“Fazla veya gereksiz tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz ödemenin yükümlüden kaynaklanması durumunda düzeltmeye ilişkin başvuru tarihi, diğer durumlarda verginin ödeme tarihinden düzeltme fişinin yükümlüye iletildiği tarihe kadar geçen zaman aralığı için aynı dönemde AATUHK'a göre belirlenen **tecil faizi oranında** hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre yükümlüye red ve iade edilir.”*

*“Vergi yasalarına göre iade edilmesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı uyarınca yükümlü tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içerisinde iade edilmemesi durumunda, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye iletildiği tarihe kadar geçen zaman aralığı için aynı dönemde AATUHK'a göre belirlenen **tecil faizi oranında** hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte yükümlüye ödenir.”*

Söz konusu durumlarda vergi ilişkisindeki mevcut alacaklı borçlu ilişkisinde taraflar yer değiştirmekte, alacaklı mükellef olmakta, borçlu devlet olmaktadır. Mükelleflerin VUK'un 112. maddesinde belirtilen hususlarda devletten alacaklı konumunda olmaları halinde mükellefe ödeme yapılırken AATUHK'da belirlenmiş olan tecil faizi nispetinde faiz hesaplaması uygulanmakta, ayrıca 120'inci maddede yer alan hükümler dikkate alınmaktadır. Kısacası vergi konusunda alacaklı konumuna geçen mükelleflere alacakları ödenirken tecil faizi oranında faiz hesaplanmakta ve alacak tutarına eklenen faiz tutarı devlet tarafından ödenmektedir. İlgili kanun maddesinin gerekçesinde mükellefin vergi idaresinden alacağının enflasyonist etkilere maruz kalmasının önüne geçilmesinin ve idare tarafından mükelleflere yapılacak iade işlemlerinde hızlı hareket edilmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir.

Hukuk Devleti ve Devletin Üstünlüğü

Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmış olan tanıma göre hukuk devleti hareket ile faaliyetleri hukuk çerçevesinde olan, insan hak ve özgürlüklerini gözeten, ülke genelinde adil hukuk düzeni sunan, Anayasa'ya riayet eden, hukukun üstünlüğünü benimseyen, işlemleri yargısal denetim kapsamında olan devlettir.* Anayasamızın Cumhuriyetin niteliklerinin belirtildiği 2. maddesinde de ülkemizin toplumun sosyal bir hukuk devleti olduğu açıkça ifade edilmektedir. Ayrıca Anayasamızda değiştirilemeyecek hükümlere ait açıklamalara yer verilen dördüncü maddede Anayasamızın ikinci maddesindeki Cumhuriyetin nitelikleri hükmünün değiştirilemez ve değiştirilmesi teklif edilemez olduğu da belirtilmektedir. Yani Anayasamızın ikinci maddesinde devletimizin hukuk devleti olduğu ve dördüncü maddesinde ikinci maddede yer alan hükmün değiştirilmesinin mümkün olmadığı açık bir şekilde ifade edilmektedir (Karayalçın, 1992, ss. 193-194).

Anayasamızın ikinci ve dördüncü maddelerinde yer alan hükümler ve Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmış olan tanım birlikte değerlendirildiğinde ülkemizde hukukun üstünlüğünün kabul edildiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle devletin ve diğer kişi veya kurumların eylemleri başta anayasa olmak üzere diğer kanun hükümlerine uygun olmak zorundadır (Uygun, 2003, s. 253). Nitekim Anayasamızın 11. maddesinde Anayasa hükümleri; devletin temel organlarının, idari merciler ile kurumların ve bireylerin uymaları

* Anayasa Mahkemesi, T. 02.05.2013, E. 2013/44, K. 2013/59.

gereken asli hukuk kuralları şeklinde ifade edilmektedir. Yani Anayasada yer alan hükümler devlet kurum ve kuruluşlarını bağladığı gibi diğer kurum ve kuruluşlar ile kişileri de bağlamaktadır. Şöyle ki Anayasamızda ifade edildiği üzere ülkemiz hukuk devleti olarak kabul edildiği ve hukukun üstünlüğü ilkesini benimsenmiş olduğu için ülkemizde gerek devleti temsil eden bütün kurum ve kuruluşlar, gerek bireyler ve gerek tüzel kişiler olmak üzere herkes hukuk devleti olmanın gerektirdiği şekilde hareket etmek zorundadır.

Anayasanın giriş kısmında bütün bireylerin Anayasadaki asli hak ve özgürlüklerden adil bir şekilde faydalanarak medeni ve hukuki nizam dâhilinde şerefli bir yaşam sürme ve hem maddi hem de manevi hayatını bu şekilde iyileştirmeye ilk doğduğu andan itibaren hak kazandığı belirtilmektedir. Yani ülkemiz hukuk devleti olmasından ötürü bireylerin asli hak ve özgürlükleri yargının bağımsız olduğu adaletli bir hukuk sistemi dâhilinde korunmaktadır (İkinciogulları, 1997, s. 28).

Anlaşıldığı üzere bir hukuk devleti olan ülkemizde kişilerin temel hak ve özgürlükleri eşitlik ilkesine bağlı kalınarak Anayasa ve yasalarda yer alan hükümlerle güvence altına alınmaktadır. Öte yandan devletin eylemleri ise yine Anayasa ve ilgili kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde sınırlı olmaktadır. Ancak devletler varlıklarını güvence altına alabilmek amacıyla bazı yasal değişiklikler yapabilmektedirler. Yapılacak söz konusu değişiklikler ise muhakkak insan haklarının temel ve modern boyutları dikkate alınarak yapılmalıdır. Yani devletin kendi varlığını güvence altına almak amacıyla yapacağı hukuksal düzenleme insan haklarına zarar vermeyecek şekilde olmalıdır (Çeçen, 1989, s. 827). Bireylerin temel hak ve özgürlükleri yasalarla güvence altına alınmış olmasına karşın devletlerin kendi varlıklarını güvence altına alma konusunda yasalarda yapacakları değişiklikler devletlere belirli koşullar dâhilinde avantaj sağlamaktadır. Bu noktada ise kamu gücü kavramı ön plana çıkmaktadır. Çünkü devlet tek yanlı hareket ederek hukuki sonuçlar doğmasına yol açabilmekte, diğer bir ifadeyle devlet organları ve idare, hukuksal anlamda sahip oldukları üstünlüğün bir sonucu olarak kişilerin tabi olacakları yasal düzenlemeler yapabilmektedir (Erkut, 2004, s. 53). Yani özel hukuk ilişkilerinde tarafların eşit olarak kabul edilmelerinin aksine, kamu hukuku ilişkilerinde kamu gücü kullanma yetkisine sahip olan devlet, kişilerin rızaları olmaksızın tek taraflı kararlar alma imkânına sahip olduğu için kişilerden üstün kabul edilmektedir (www.edb.adalet.gov.tr).

Devletin eylemleri ve almış olduğu kararlarda üstün olarak kabul edilmesinin temelinde ise kamu faydası yatmaktadır. Çünkü devlet, kişilerin menfaatlerini korumak suretiyle kamu yararı oluşturmaya çalışmaktadır. Bu nedenle kamu hukukunda devletin kişi karşısında üstün konumda olmasının altında aslında kamu yararı düşüncesi yatmaktadır (Akyılmaz vd., 2014, ss. 26-27). Nitekim kamu sektörüne bağlı faaliyet gösteren tüzel kişilerin asli niteliklerinden biri olarak bu tür tüzel kişilerin kamu gücü denilen üstün yetkilere sahip kılınmış oldukları gösterilmekte, amaçlarının ise kamu yararını gerçekleştirmek olduğu ifade edilmektedir (Çağlayan, 2016, s. 377).

Zam ve Faiz Uygulamalarının Anayasal Eşitlik ve Kanunilik İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi

Kamu yararı sağlama görevi olan devletin söz konusu yararı sağlamak için bireylerden üstün ve ayrıcalıklı olması kamu düzeni ve işleyişi açısından bir gereklilik olarak ifade edilmektedir. Bu gerekliliğin ise mükellef haklarına zarar vermemesi gerekmektedir. Ancak devlet tarafından anayasal sınırlar dâhilinde yapılan bazı vergisel düzenlemeler az veya çok temel hak ve özgürlükleri etkilemektedir (Şenyüz, 2014, ss. 82-84). Bu kapsamda devlet sahip olduğu kamu gücüne bağlı olarak bireylerden üstün kabul edilmesine rağmen söz konusu üstünlük vergilendirme uygulamalarında mükellefler aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Vergileme ilişkisinde belirleyici taraf olan devletin vergilerle ilgili mükelleflere yapacağı

ödemeler konusunda kendisini daha avantajlı kılması ise Anayasa'daki eşitlik ve kanunilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Şöyle ki vergiler ile ilgili temel Anayasal düzenlemelerin Anayasanın diğer ilkeleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu bağlamda Anayasa'da bulunan ve hukuk devletinin temelini oluşturan kanun önünde eşitlik ilkesi vergilendirmeye ilişkin Anayasal düzenlemeler açısından da geçerli olmaktadır (Pehlivan, 2019, s. 30). Anayasanın 10. maddesinde düzenlenmiş olan söz konusu ilkeye göre herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit kabul edilmektedir. Yine aynı maddede devlet organlarının ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları açık bir şekilde ifade edilmektedir. Bu durumda devletin kanunlar önünde herkesi eşit gördüğü ve herkese eşit davrandığı anlaşılmaktadır. Ancak kanunların uygulanmaları konusunda devlet bireyler arasında eşitlik ilkesini gözetmesine karşın faiz ve zam uygulamaları dikkate alındığında devletle kişiler arasında eşitlik ilkesinin çok fazla gözetilmediği anlaşılmaktadır. Çünkü devletin vergilerle ilgili alacaklı olduğu durumlarda devreye giren faiz ve zam uygulamalarında kullanılan oranların, devletin vergilerle ilgili mükellefe iade ettiği tutarlarda kullanılan oranlardan daha yüksek oldukları, dolayısıyla faiz ve zam uygulamalarında kullanılan oranların devlet lehine olacak şekilde belirlenmiş oldukları anlaşılmaktadır.

Öte yandan hâlihazırda uygulanmakta olan faiz ve zam uygulamalarında kullanılan oranların belirlenme usulü vergilemede kanunilik ilkesi ile de çelişmektedir. Vergilemede kanunilik ilkesi temsiliz vergi olmaz prensibine dayanmakta, dolayısıyla vergilendirme konusunda yapılacak düzenlemelerin güçler ayrılığı ilkesi kapsamında milleti temsil eden kişilerden oluşan yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara dayanması gerektiği fikrini kabul etmektedir. Bu nedenle kanunilik ilkesine göre vergisel düzenlemeler yasama organınca yapılmalı, yürütme organına vergisel düzenlemeler üzerinde takdir yetkisi verilmemelidir (Gerçek vd., 2014, s. 111). Ancak ülkemizde Anayasanın 73/4 maddesinde belirtildiği üzere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilmektedir. Yani vergilendirme ile ilgili olarak sınırlı da olsa yürütme organına yetki verilmektedir. Söz konusu yetki dâhilinde yürütme organı vergilendirme hususunda bazı değişiklikler yapabilmektedir. Yürütme organının değişiklik yaptığı unsurlar arasında gecikme zammı oranları, dolayısıyla gecikme faizi ve pişmanlık zammı oranları da bulunmaktadır (AATUHK md. 51). Yani ülkemizde devletin tahsilinde sıkıntı yaşadığı vergiye bağlı alacaklar üzerinden yürüttüğü faiz ve zam uygulamalarında kullanılan oranlar yürütme organının takdirine bırakılmıştır. Yine devletin mükelleflere vergilerle ilgili iade yapması gereken durumlarda dikkate aldığı tecil faizi oranının yürütme organına bağlı olarak faaliyet gösteren Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından takdir edildiği bilinmektedir (AATUHK md. 48). Bu nedenle ülkemizde devletin gerek tahsili geciken vergi alacağına gerek mükelleflere vergi ile ilgili iade yapması gereken durumlarda başvurduğu faiz ve zam uygulamalarında kullanılan oranların belirlenmesinde yasama organının aksine yürütme organının yetkili olması vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir.

Vergi Hukukunda Zam ve Faiz Uygulamalarında Yaşanan Gelişmeler

VUK ve AATUHK kapsamında çeşitli adlar altında yer alarak faiz özelliğine sahip olan uygulamalar incelendiğinde gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı uygulamalarında devlet, alacağını zamanında tahsil edemediği gerekçesiyle mükelleflerden alacağının yanı sıra yasal düzenlemelere dayanarak hesapladığı zammı ya da faizi mükelleften tahsil etmektedir. Tersî durumda yani vergi işlemleri neticesinde mükellefin devletten alacağı

olması halinde ise mükellefe ödeme yapılırken tecil faizi oranında hesaplanan faiz uygulanmaktadır. Anlaşıldığı üzere mer'î kamu ve vergi mevzuatında kendisine ödeme yapılması gereken tarafa ödeme yapılırken ödemedi mahrum kaldığı dönem için ödeme tutarı üzerinden telafi edici ve destekleyici faiz ya da zam adı altında tutarlar hesaplanmaktadır (Hatipoğlu, 2014, s. 436).

Devletin kamu alacaklarını geç elde etmesine bağlı olarak ortaya çıkan mali kayıpları telafi etmek üzere uyguladığı gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı uygulamalarının 1950'li yıllarla birlikte uygulanmaya başlandığı görülmektedir. AATUHK 1953 yılında yürürlüğe girmiş ve kanunun 51. maddesinde gecikme zammı uygulamasına yer verilmiştir. Söz konusu kanun yayınlanmadan önceki tarihlerde gecikme zammı sadece özel kanununda bu konuda hüküm bulunan kamu alacakları için uygulanmıştır. Örneğin 1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformuyla yürürlüğe konulan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında bu konuda hüküm bulunmadığı için bahsedilen vergilerde 1954 yılına değin gecikme zammı uygulanmamıştır (Ermin, 1989). Gecikme faizi ile ilgili yasal düzenlemelere ise VUK'ta ilk defa 1985 yılında yapılan kanun değişikliği ile yer verilmiştir (Üstün, 2013, s. 172). Pişmanlık ve ıslah müessesesi ise 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 348'inci maddesinde yer almak suretiyle 1950 yılında ilk defa vergi sistemimize girmiştir (Işık ve Topaç, 2006, s. 70). Ancak mükelleflerin vergisel işlemler neticesinde devletten alacaklı duruma geldiklerinde söz konusu alacak üzerinden faiz yürütülmesini içeren uygulamaya ilişkin düzenleme ilk kez 4369 sayılı kanun aracılığıyla yapılmıştır. Bu kanun sayesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda özel ödeme zamanlarının düzenlendiği 112'inci maddesine dördüncü bent eklenmek suretiyle vergi idaresi gereğinden çok ve gereksiz yere tahsil edilen vergileri mükelleflere geri verirken 01 Ocak 1999 tarihinden itibaren uygulanmak amacıyla faiz ödeme yükümlülüğüne haiz olmuştur. Anlaşıldığı üzere devletin kendi alacakları üzerinden yürüttüğü faiz ve zam uygulamalarının tarihsel geçmişleri 1950'li yıllara kadar uzanmasına karşın, devletin mükellefe borçlu olduğu durumlarda yani mükelleflerden gereğinden çok ve gereksiz yere vergi alındığında veya mükelleflere iade edilmesi gereken vergiler üzerinden faiz yürütülmesini sağlayan uygulama ile ilgili 1999 yılına kadar düzenleme yapılmamıştır (Yücel, 2011, ss. 183-184).

Zam ve Faiz Uygulamalarının Karşılaştırılması

Mükelleflerin vergilerle ilgili olarak devletten alacaklı oldukları durumlarda mükelleflere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme, devletin kendi alacakları için mükelleflerden faiz talep ettiği düzenlemelere kıyasla daha yakın bir tarihten itibaren uygulanma imkânı bulmuştur. Yani devlet önce kendi alacakları için faiz ve zam düzenlemelerini yapmış, daha sonra mükelleflerin alacaklı oldukları durumlarda faiz ödenmesi hakkında düzenleme yapmıştır. Düzenlemelerin yürürlüğe konulmaları bakımından ortaya çıkan farklılığın yanı sıra düzenlemeler arasında dikkat çeken bir diğer husus ise düzenlemelerde kullanılan oranlar açısından ortaya çıkmaktadır. Söz konusu oran farklılıklarına değinmek amacıyla aşağıdaki 1 2 ve 3 numaralı tablolar hazırlanmış, tablolarda faiz ve zam oranlarına yıllar itibarıyla yer verilmiştir.

Tablo 1: Yıllar itibarıyla pişmanlık zammı, gecikme zammı ve gecikme faizi oranları

Aylık Oran	Yıllık Oran	Uygulanma Dönemi	Yasal Düzenleme
% 2,5	% 30	01.07.2019'dan başlayarak	1266 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
% 2	% 24	05.09.2018'den başlayarak	62 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
%1,40	% 16,8	19.10.2010'den başlayarak	2010/965 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

% 1,895	% 23,4	19.11.2009'den başlayarak	2009/15565 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 2,5	% 30	21.04.2006-18.11.2009	2006/10302 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 3	% 36	02.03.2005-20.04.2006	2005/8551 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 4	% 48	12.11.2003-01.03.2005	429 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 2003/6345 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 7	% 84	31.01.2002-11.11.2003	422 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 2002/3550 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 10	% 120	29.03.2001-30.01.2002	415 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 2001/2175 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 5	% 60	02.12.2000-28.03.2001	411 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 2000/1555 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 6	% 72	21.01.2000-01.12.2000	408 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 2000/7 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
% 12	% 144	09.07.1998-20.01.2000	403 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 98/11331 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Kaynak: <https://kpmgvergi.com/PratikBilgiler/VergiMevzuatiBilgileri/VergiCezalari/Pages/Gecikme-zammi-faizi-ve-pismanlik-zammi.aspx> ve <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani> verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır. E.T: 12.07.2019

Tablo 1'de yıllar itibariyle yer verilen oranlar pişmanlık zammı, gecikme zammı ve gecikme faizi oranları için aynı olmaktadır. Çünkü gecikme faizinin düzenlendiği VUK'un 112. maddesinde gecikme faizinin gecikme zammı oranında uygulanacağı, pişmanlık zammının düzenlendiği VUK'un 371. maddesinde de pişmanlık zammının gecikme zammı oranında uygulanacağı belirtilmektedir. Söz konusu oranların yürütme organı tarafından verilen kararlara bağlı olarak yıllar içerisindeki seyirleri incelendiğinde bazı yıllarda oranlarda artış bazı yıllarda ise azalış olduğu görülmektedir. Günümüzde uygulanan oranın ise 1266 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile % 2,5 olarak belirlenmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 2: Yıllar itibariyle tecil faizi oranları

Aylık Oran	Yıllık Oran	Uygulama Dönemi	Yasal Düzenleme
% 1,83	% 22	06.09.2018 tarihinden itibaren	Seri: C Sıra No: 3 Tahsilat Genel Tebliği
% 1	% 12	21.10.2010 tarihinden itibaren	Seri: C Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği
% 1,58	% 19	21.11.2009 tarihinden itibaren	Seri: C Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği
% 2	% 24	28.04.2006 – 20.11.2009 tarihleri arasında	438 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
% 2,5	% 30	04.03.2005 - 27.04.2006 tarihleri arasında	434 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
% 3	% 36	12.11.2003 - 03.03.2005 tarihleri arasında	429 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği

% 5	% 60	02.02.2002 - 11.11.2003 tarihleri arasında	421 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
% 6	% 72	31.03.2001 - 01.02.2002 tarihleri arasında	416 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
% 3	% 36	21.12.2000 - 30.03.2001 tarihleri arasında	412 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
% 4	% 48	25.01.2000 - 20.12.2000 tarihleri arasında	409 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
% 8	% 96	10/07/1998-24/01/2000	402 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği

Kaynak: <https://kpmgvergi.com/PratikBilgiler/VergiMevzuatiBilgileri/Oranlar/Pages/Tecil-Faizi-Oranlari.aspx> ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/teciloranlari.html verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır. E.T: 12.07.2019

Mükelleflerin devletten vergilerle ilgili hususlarda alacaklı olmaları halinde söz konusu alacaklar üzerinden yürütülen faiz oranı olarak AATUHK'a göre belirlenmekte olan tecil faizi oranına ilişkin yıllar itibariyle yaşanan gelişmelere Tablo 2'de yer verilmektedir. Tablo 2'de Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yıllık tecil faizi oranlarının bazı yıllarda kendinden önceki yıla kıyasla artırılarak, bazı yıllarda ise azaltılarak uygulanmış oldukları görülmektedir.

Tablo 1 ve Tablo 2'de yer verilen oranlara ilişkin bilgilerden anlaşıldığı üzere devletin alacaklarını zamanında tahsil edememesi nedeniyle uğradığı mali kaybı telafi etmek amacıyla uyguladığı oranlar ile devletin mükellefe iade etmesi gereken vergi olduğu durumlarda mükellefin alacağı üzerinden uğradığı mali kaybın telafisi için uygulanan oranlar uygulamada farklılık göstermektedir. Söz konusu farklılıklara dikkat çekmek için aşağıda yer verilen Tablo 3 oluşturulmuştur.

Tablo 3: Zam ve faiz oranlarının karşılaştırılması

Dönem	Gecikme Zammı Aylık oranı (A)	Tecil Faizi Aylık oranı (B)	Fark (A-B)	Gecikme Zammı Yıllık oranı (C)	Tecil Faizi Yıllık oranı (D)	Fark (C-D)
01.07.2019-	% 2,5	% 1,83	0,67	% 30	% 22	8
2018-2019	% 2	% 1,83	0,17	% 24	% 22	2
2010-2018	% 1,40	% 1	0,40	% 16,80	% 12	5
2009-2010	% 1,895	% 1,58	0,32	% 23,40	% 19	4
2006-2009	% 2,5	% 2	0,50	% 30	% 24	6
2005-2006	% 3	% 2,5	0,50	% 36	% 30	6
2003-2005	% 4	% 3	1,00	% 48	% 36	12
2002-2003	% 7	% 5	2,00	% 84	% 60	24
2001-2002	% 10	% 6	4,00	% 120	% 72	48

2000-2001	% 5	% 3	2,00	% 60	% 36	24
2000-2000	% 6	% 4	2,00	% 72	% 48	24
1998-2000	% 12	% 8	4,00	% 144	% 96	48

Kaynak: Tablo 1 ve Tablo 2’de yer alan verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Not: Gecikme faizi oranı ve pişmanlık zammı oranı gecikme zammı oranına göre belirlendiği için tabloda yer alan gecikme zammı oranları aynı zamanda gecikme faizi ve pişmanlık zammı oranlarını yansıtmaktadır.

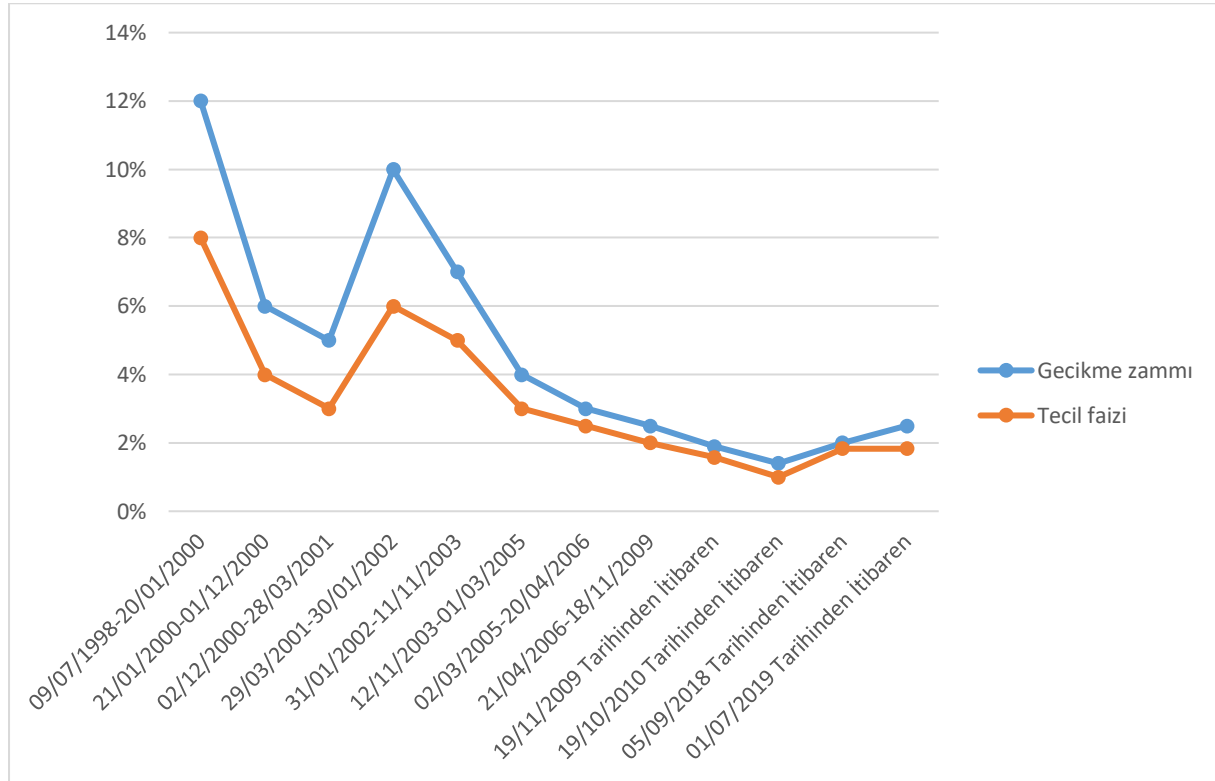
Devlet mükelleflerden fazla veya yersiz yere vergi aldığında ya da mükelleflere vergi iadesi ile ilgili olarak ödeme yaparken mükellefin mali kaybını da gözetmektedir. Ancak söz konusu durum ülkemizde 1999 yılı başından itibaren uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle Tablo 3’te mükelleflere ödeme yapılması gereken durumlarda uygulanan oranları kapsayacak şekilde 1998 yılından günümüze kadar uygulanan oranlara yer verilmiştir. Tablo 3’te ayrıca devletin kendi alacaklarını zamanında tahsil edemediği gerekçesiyle alacakları üzerinden farklı adlarla (gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı) yürüttüğü oranlara yer verilmiştir. Böylece Tablo 3’te devletin vergi ile alakalı kendi alacakları konusunda dikkate aldığı oranlar ile devletin vergi ile alakalı mükelleflere iade yaparken dikkate aldığı oranı aylık ve yıllık olarak karşılaştırmak mümkün olmaktadır.

Devletin vergilerle ilgili kendi alacakları için uyguladığı aylık oranlar incelendiğinde söz konusu oranların devletin iade ettiği vergilerde uyguladığı orandan her dönemde daha fazla olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Örneğin aradaki farkın en fazla olduğu iki dönemden biri olan 1998-2000 döneminde devletin vergilerle ilgili kendi alacakları üzerinden uyguladığı gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı oranları aylık % 12 olmasına karşın, aynı dönemde devletin mükelleflere vergilerle ilgili yapacağı ödemelerde uyguladığı oran % 8 olarak dikkat çekmektedir. Aradaki farkın en fazla olduğu bir diğer dönem ise 2001-2002 dönemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu dönemde de devletin vergilerle ilgili alacakları üzerinden hesapladığı faiz ve zam oranları ile iade etmesi gereken vergiler üzerinden hesapladığı faiz oranı arasında devletin lehine olacak şekilde aylık % 4 oranında bir fark bulunmaktadır.

Söz konusu oranlar yıllık olarak dikkate alındıklarında da aynı durum geçerliliğini korumaktadır. Şöyle ki 1998-2000 ve 2001-2002 dönemlerinde devletin vergilerle ilgili kendi alacaklarını zamanında tahsil edememesi neticesinde uygulamış olduğu faiz ve zam oranları ile devletin mükelleflerden gereğinden çok ya da gereksiz şekilde aldığı ve mükelleflere iade edilmesi gereken vergilerle ilgili ödeme yaparken dikkate aldığı tecil faizi oranı arasında yıllık % 48 oranında bir fark olduğu anlaşılmaktadır.

Özetle devlet, gerek yıllık gerek aylık oranlar olarak incelenen dönemlerin hepsinde vergilerle ilgili alacağını tahsil edemediği durumlarda, mükellefe iade yapması gereken durumlar için uyguladığı oranın altında bir oran uygulamış ve uygulamaktadır. Söz konusu oranlar arasındaki farklar dikkate alındığında oranlar arasındaki farkın en az olduğu dönemin 2018 Eylül-2019 Haziran dönemi olduğu görülmektedir. Her ne kadar söz konusu dönemde faiz ve zam uygulamaları arasındaki fark minimum seviyede olsa da 2019 Temmuz ayıyla birlikte gecikme zammının aylık % 2,5 şeklinde belirlenmesine rağmen tecil faizi oranında herhangi bir değişiklik yapılmamış olması faiz ve zam uygulamalarında oranlar arasındaki farkın mükellef aleyhine açılmasına neden olmuştur. Şöyle ki söz konusu oran değişikliği neticesinde devletin kendi vergi alacağı için aylık % 2,5 (yıllık % 30) faiz uyguladığı, mükelleflere vergi iade etmesi gereken durumlarda ise iade tutarı üzerinden aylık % 1,83 (yıllık % 22) tecil faizi nispetinde faiz uyguladığı anlaşılmaktadır. Kısacası daha önceleri devletin vergilerle ilgili kendi alacağı için uygulamış olduğu oranlar ile mükelleflere vergi

iadesi yaptığı durumlarda uygulamış olduğu oranlar arasındaki fark zamanla kapanma eğilimi göstermesine rağmen 01.07.2019 tarihinden itibaren söz konusu oranlar arasındaki fark yine açılmıştır. Nitekim oranların aylık olarak karşılaştırıldıkları Grafik 1’de söz konusu durum net bir şekilde görülmektedir.



Grafik 1: Gecikme zammı oranları ile tecil faizi oranlarının karşılaştırılması (aylık)

Kaynak: Gecikme zammı ve tecil faizi oranlarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Not: Gecikme faizi oranı ve pişmanlık zammı oranı gecikme zammı oranına göre belirlendiği için grafikte yer alan gecikme zammı oranları aynı zamanda gecikme faizi ve pişmanlık zammı oranlarını yansıtmaktadır. Tecil faizi oranlarının uygulanma dönemleri ile gecikme zammının uygulanma dönemleri arasında genellikle birkaç günlük fark bulunmakta olup, grafikte gecikme zammının uygulanma dönemlerine ilişkin zaman aralıkları dikkate alınmıştır.

Grafik 1’de görüldüğü üzere devletin mali kaybını telafi etmek amacıyla vergilerle ilgili kendi alacakları üzerinden aylık olarak uyguladığı oran (gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı için) devletin mükelleflere iade etmesi gereken vergi olduğu durumlarda yapacağı ödeme üzerinden hesaplamakta kullandığı orandan (tecil faizi oranından) daha yüksek olmaktadır. Ancak söz konusu oranlar arasındaki farkın zamanla azalmış olmasına rağmen 01.07.2019 tarihinden itibaren geçerli olan düzenlemeyle günümüzde oranlar arasındaki farkın tekrar açıldığı anlaşılmaktadır. Örneğin 05.09.2018-30.06.2019 döneminde gecikme zammı oranı (dolayısıyla gecikme faizi ve pişmanlık zammı) ile tecil faizi oranı arasında aylık sadece % 0,17’lik bir fark bulunmasına karşın 01.07.2019 tarihinden itibaren söz konusu oranlar arasındaki fark % 0,67 olarak ortaya çıkmaktadır.

Faiz ve zam uygulamaları konusunda devletin lehine olan düzenlemelere ilişkin örneklere Tablo 4’te yer verilmektedir.

Tablo 4: Faiz ve zam uygulamalarına ilişkin örnekler

Gecikme Zammı	Tecil Faizi
Mükellef Bay A, vade tarihi 31.07.2019 olan vergi borcunu 15.10.2019 tarihinde öderse borcunu	Mükellef Bay B’den ise 31.07.2019 tarihinde 10.000 TL fazla tahsil edilmiş ve düzeltme fişi mükellefe

<p>vadesinde ödemediği için borcu üzerinden $(10.000 \times \% 2,5 \times 2 = 500 \text{ TL} + 10.000 \times \% 0,00083 \times 15 = 124,5 \text{ TL})$ 624,5 TL gecikme zammı hesaplanır. (Ay kesirleri dikkate alınmaktadır)</p> <p>Formüller;</p> <p>Tam aylar için: Gecikme zammı uygulanacak tutar x aylık gecikme zammı oranı x ay sayısı</p> <p>Günler (ay kesirleri) için: Gecikme zammı uygulanacak tutar x günlük gecikme zammı oranı (Aylık gecikme zammı oranı /30) x gün sayısı</p>	<p>15.10.2019 tarihinde tebliğ edilirse mükellefin lehine yapılacak ödeme üzerinden $(10.000 \times \% 22 \times 76) / 36.000 =$ 464,4 TL faiz hesaplanır.</p> <p>Formül;</p> <p>Tecil faizi: $(\text{Tecile tabi tutar} \times \text{yıllık tecil faizi oranı} \times \text{gün sayısı}) / 36.000$</p>
Gecikme Faizi	Tecil Faizi
<p>Mükellef Bayan C 2018 yılına ait gelir vergisi beyannamesini zamanında vermediği için verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine neden olmuş ve 03.05.2019 tarihinde yapılan ikmalen tarh neticesinde 5.000 TL vergi borcu ortaya çıkarsa vergi borcu üzerinden $5.000 \times \% 2,5 \times 1 =$ 125 TL gecikme faizi hesaplanır. (Ay kesirleri dikkate alınmamaktadır)</p> <p>Formül;</p> <p>Gecikme faizi: Gecikme faizi uygulanacak tutar x aylık gecikme faizi oranı (aylık gecikme zammı oranı nispetinde) x ay sayısı</p>	<p>Mükellef Bay D'den 31.03.2019 tarihinde 5.000 TL yersiz vergi tahsil edilmiş ve düzeltme fişi mükellefe 03.05.2019 tarihinde tebliğ edilirse mükellefin lehine yapılacak ödeme üzerinden $(5.000 \times \% 22 \times 33) / 36.000 =$ 100,8 TL faiz hesaplanır.</p>
Pişmanlık Zammı	Tecil Faizi
<p>Mükellef E A.Ş. kurum kazancını eksik beyan edip kurumlar vergisini vadesinde ödedikten sonra 01.08.2019 tarihinde verdiği pişmanlık dilekçesiyle sonradan 15.000 TL kazanç bildiriminde bulunup vergi borcunu ve pişmanlık zammını 05.08.2019 tarihinde öderse şirket hakkında $3.300 \times \% 2,5 \times 4 =$ 330 TL pişmanlık zammı hesaplanır. (Ay kesirleri tam ay sayılmaktadır) $(15.000 \times \% 22 = 3.300 \text{ TL})$ şeklinde hesaplanan tutar pişmanlık dilekçesiyle bildirilen ve ödenen ilave vergi tutarını ifade etmektedir)</p> <p>Formül;</p> <p>Pişmanlık zammı: Vadesi geçen vergi tutarı x aylık pişmanlık zammı oranı (aylık gecikme zammı oranı nispetinde) x vade tarihi ile ödeme tarihi arasında geçen ay sayısı</p>	<p>Mükellef F Ltd. Şti'den 30.04.2019 tarihinde 3.300 TL fazla tahsil edilmiş ve düzeltme fişi mükellefe 05.08.2019 tarihinde tebliğ edilirse mükellefin lehine yapılacak ödeme üzerinden $(3.300 \times \% 22 \times 97) / 36.000 =$ 195,6 TL faiz hesaplanır.</p>

Kaynak: Pehlivan, 2019, s. 86-87, Gündüz, 2017, s. 199-201, Şenyüz vd., 2014, s. 298 ve <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2019/yeni-gecikme-zammi-orani.html> (12.07.2019) internet sitesinde yer alan açıklamalardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4'te yer verilen örneklerde de görüldüğü üzere devletin zamanında tahsili geciken vergi alacağı konusunda yürüttüğü faiz ve zam uygulamaları, mükelleflerden fazla ya da yersiz olarak vergi aldığı durumlarda mükellefe iade yaparken yıllık tecil faizi nispetinde dikkate aldığı uygulamaya göre devlete daha fazla avantaj sağlamaktadır. Şöyle ki devletin lehine olan söz konusu avantajlı durumların daha iyi görülebilmeleri için Tablo 4'te yer alan bütün uygulama örneklerinde faiz ya da zamma tabi tutarlar eşit olarak dikkate alınmıştır. Örneğin gecikme zammı ile tecil faizinin karşılaştırıldığı örnekte Mükellef A, 10.000 TL

vergi borcunu vadesinde ödemediği için 2 ay 15 günlük süre için 624,5 TL gecikme zammı ödemek durumundayken, 10.000 TL'lik vergi iadesi kapsamında Mükellef B lehine yapılacak ödeme üzerinden aynı süre için 464,4 TL faiz hesaplanmaktadır. Böylece verilen örnekte farklı iki uygulama açısından yapılan hesaplamalarda dikkate alınan süreler ve hesaplamalarda dikkate alınan tutarlar aynı olmasına rağmen hesaplama sonuçları devlet lehine olacak şekilde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle devlet kendi vergi alacağı üzerinden daha yüksek oran da dolayısıyla daha fazla miktarda zam ya da faiz hesaplamaktayken, mükellefe yapacağı vergi iadesinde daha düşük oranda ve miktarda faiz hesaplamaktadır.

Sonuç

Bir hukuk devleti olan ülkemizde bireylerin asli hak ve özgürlükleri Anayasa ile yasalarda yer alan hükümlerle güvence altına alınmış olmakla birlikte devlete de kendi varlığını güvence altına alabilmesi amacıyla sınırları Anayasa ile çizilmiş olan hukuksal düzenleme yetkisi tanınmıştır. Devletin sahip olduğu bu yetki kamu gücü kavramı ile açıklanmakta, buna göre kamu gücüne sahip olan devlet tek taraflı hukuki düzenlemeler yapabilmektedir. Devletin kamu gücüne sahip olmasının altında ise devletin kamu yararı gözeterek hareket ettiği düşüncesi yatmaktadır. Bu nedenle özel hukuk ilişkilerinde tarafların eşit olarak kabul edilmelerinin aksine, kamu hukuku ilişkilerinde amacı kamu yararı olan devlet, kişilerden üstün kabul edilmektedir. Devletin kişilerden üstün kabul edilmesi vergilerle ilgili bazı uygulamalarda belirgin şekilde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki asli kamu alacağı kapsamında olan vergilerin vadelerinde tahsil edilememelerine bağlı olarak ortaya çıkan bazı fer'i kamu alacaklarının (gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı) tespitlerinde belirlenen oranlar ile mükelleflerden fazla ya da yersiz olarak alınan vergiler ve iadesi gereken vergiler için belirlenen oran (tecil faizi oranı) arasında devlet lehine fark bulunmaktadır. Nitekim çalışmada da temel olarak söz konusu oran farklılıkları üzerinde durulmuş, bu kapsamda pişmanlık zammı, gecikme zammı ve gecikme faizi oranları ile tecil faizi oranları yıllar itibariyle (1998-2019) incelenmiştir. Gecikme faizi ve pişmanlık zammı oranları gecikme zammı oranı ile aynı oranda uygulanmakta olup söz konusu üç farklı uygulama için kullanılan oran ile mükellefe iadesi gereken vergilere tecil faizi oranında uygulanan oran karşılaştırılmıştır. Yapılan oran karşılaştırmalarında devletin vergilerle ilgili kendi alacaklarında iade etmesi gereken vergi olan durumlara göre daha yüksek oranda faiz ve zam hesapladığı sonucuna varılmıştır. Diğer bir ifade ile devletin vergilerle ilgili olan alacağını mükelleften vadesinde tahsil edemediği durumlarda uğradığı mali kaybı telafi etmek amacıyla alacağı üzerinden hesaplama yaparken dikkate aldığı oran, mükellefe vergilerle ilgili iade yaparken yani mükellefe borçlu olduğu durumda yapacağı ödeme üzerinden hesapladığı orandan daha yüksek olmaktadır. Yani kamu gücüne sahip olan devlet, vergilerle ilgili alacakları üzerinden daha yüksek oranda faiz ya da zam hesaplamakta, iade etmesi gereken vergilerle ilgili borçları üzerinden kısmen daha düşük oranda faiz hesaplamaktadır.

Devletin vergilerle ilgili alacakları için dikkate aldığı oranlar ile mükelleflere vergilerle ilgili borçları için dikkate aldığı oran dönemler itibariyle aylık ve yıllık olarak karşılaştırıldığında 2000'li yıllarının başında oranlar arasındaki devlet lehine olan farkın zamanla azalmış olduğu dikkat çekici bir gelişme olarak yorumlanabilmektedir. İncelenen dönemlerde uygulamalar arasındaki oran farkının minimum olduğu dönem 2018 Eylül - 2019 Haziran dönemi olup, 01.07.2019 tarihinden itibaren geçerli olan düzenleme ile uygulamalar arasındaki farkın yine açıldığı görülmektedir. Nitekim 2018 Eylül - 2019 Haziran döneminde uygulama oranları arasındaki fark devlet lehine olacak şekilde % 0,17 daha fazla olmasına karşın, 01.07.2019 tarihinden itibaren söz konusu fark yine devlet lehine olacak şekilde % 0,67 daha fazla olmaktadır. Şöyle ki 2019 Temmuz döneminden itibaren devlet, geciken vergi alacakları üzerinden aylık % 2,5 oranında faiz & zam hesaplar, aynı dönemde mükelleflere vergilerle ilgili yaptığı iade ödemelerinde % 1,83 oranında faiz hesaplamaktadır.

Anlaşıldığı üzere devletin vergilerle ilgili kendi alacağı üzerinden uyguladığı faiz & zam oranı ile mükellefe vergi iadesi gereken durumda yapacağı ödeme üzerinden uyguladığı faiz oranı arasındaki fark günümüzde de devlet lehine olacak şekilde uygulanmaktadır.

Kaynakça

- Akyılmaz, B., Sezginer, M. & Kaya, C. (2014). *Türk idare hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çağlayan, R. (2016). Hukukumuzda kamu tüzel kişiliği kavramı ve kıstasları. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (7), 373-398.
- Çeçen, A. (1989). Devlet ve insan hakları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (6), 826-8456.
- Dersinlioğlu, Z. T. (2010). Vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesi. *Vergi Raporu*, (124), 103-110.
- Erkut, C. (2004). *Kamu kudreti ayrıcalıkları ve tutuk adalet anlayışı*. İstanbul: Yenilik Basımevi.
- Ermin, İ. (1989). Gecikme zammı. *Vergi Dünyası*, Eylül 1989, Erişim Tarihi: 25.12.2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/855>
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U. & Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- Güleç, A. (2000). Gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasındaki rolü. *Vergi Raporu*, (44), 20-39.
- Gündüz, A. (2017). Gecikme zammı ve gecikme faizine hukuki bakış kamu alacaklarında gecikme zammı ve gecikme faizi uygulaması. *İSMMMO Mali Çözüm*, (140), 197-210.
- Hatipoğlu, C. (2014). Yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 72(1), 435-447.
- Işık, İ. & Topaç S. (2006). Pişmanlık ve ıslah kurumunun tarihsel süreç içinde irdelenmesi. *Vergi Dünyası*, (300), 70-78.
- İkinciogulları, F. (1997). Hukuk devleti. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(1), 28-30.
- İnci, H. İ. & Öztürk, H. (2015). Gecikme faizi, gecikme zammı uygulaması ve karşılaştırması. *İSMMMO Mali Çözüm*, (128), 117-123.
- Karayalçın, Y. (1992). Hukukun üstünlüğü (kavram-bazı problemler). *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 47(3), 193-214.
- Pehlivan, O. (2018). *Vergi hukuku genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Polat, İ. (2002). 213 Sayılı vergi usul kanunu hükümlerine göre pişmanlık ve ıslah müessesesi. *Vergi Denetmenleri Dergisi*, (60), 9-26.
- Saatçi, E. (2007). Vergi hukukunda gecikme zammı ve gecikme faizi. *Vergi Raporu*, (90), 48-51.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şenyüz, D. Yüce, M. & Gerçek, A. (2014). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

-
- T.C. Adalet Bakanlığı (2014). *Aday memur hazırlayıcı eğitimi*. İdari Yargılama Usulü Hukuku. Erişim Tarihi: 19.12.2018, <http://www.edb.adalet.gov.tr/e-book/14-%C4%B0DAR%C4%B0YARGILAMAUSUL%C3%9C.pdf>
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2018). *Vergi usul hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Uygun, O. (2003). Küreselleşme ve değişen egemenlik anlayışının sosyal haklara etkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 20, 250-284.
- Üstün, Ü. S. (2013). Mükellefe iadesi gereken vergilerde faiz uygulanması. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (105), 171-228.
- Yücel, M. (2011). Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesinde faiz uygulaması ve anayasa mahkemesi kararı. *İSMMMO Mali Çözüm*, (107), 183-190.
-