

## VERGİ İDARESİNCE İADE EDİLMESİ GEREKEN YÜKÜMLÜ ALACAKLARINA FAİZ UYGULANMASI

Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ\*

### GİRİŞ

Devlet ile kişiler arasında kamu hukukundan doğan kamu alacağı ilişkisinin eşitler arası bir ilişki olmadığı bilinmektedir. Kişiler, kamu alacağı ilişkisinden doğan şekli ve maddi ödevlerini zamanında yerine getirmediklerinde, uygulanacak olan ceza yaptırımları dışında gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı ya da tecil faizi gibi ek yükümlerle karşılaşmaktadır. Buna karşılık, Devlet tarafından fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş olduğu için iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarının iadesinde herhangi bir faiz hesaplanmaması sonucu zaman içinde yükümlü alacaklarının erimesi önemli bir haksızlık oluşturmaktadır. Oysa, Devlet alacağının enflasyon karşısında korunmasına paralel olarak vergi idaresince iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarının da korunması gerekmektedir<sup>1</sup>. Devletin kamu alacaklarının konulması ve tahsil edilmesinde kamu gücüne dayanması normal karşılanırken, fazla veya haksız yere tahsil ettiği alacakların iadesinde aynı ayrıcalığın sürdürülmesini haklı görmek ve göstermek mümkün değildir. Çünkü, Devletin kişilerle olan ilişkilerini öncelikle âdil kanunlarla düzenlemesi ve bunların uygulanmasında da adaleti gözetmesi hukuk devleti olmanın olmazsa olmaz şartıdır.

Kamuoyunda "*Vergi Reformu Kanunu*" olarak adlandırılan ve bilinen 4369 sayılı Kanun<sup>2</sup> ile bir yandan red ve iadeye ilişkin işlemlerin yapılması sürecinin hızlandırılması, diğer yandan yükümlülerin zaman içinde oluşan ekonomik kaybının karşılanması amacıyla, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler üzerinden faiz hesaplanıp ödenmesine ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Tahakkuku geciken Devlet alacağına 1983 yılından beri gecikme faizi uygulanmaktadır (VUK.m. 112). Vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanması ise çok eski tarihlere dayanmaktadır

\* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

<sup>1</sup> Bkz. Mehmet Ali Özyer, "İadesinde Geciken Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz", (Vergi Dünyası, Ağustos 1998, S.204, s.38-42), s.38, 39; Tacettin Vural, "Üç Ay İçinde Yapılmayan İadelerin Yargıda Uyuşmazlık Yaratılması Halinde Faiz İstemi", (Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 1999, S.128, s.77-81), s.77.

<sup>2</sup> RG. 29.7.1998 - 23417 (Mükerrer).

(AATUHK.m.51). Buna karşılık, yapılan yeni düzenleme sayesinde Devletten fazla veya haksız tahsil edilmiş (vergi) alacağı olan yükümlülere faiz ödenmesine 1999 yılından itibaren sınırlı da olsa başlanmaktadır. Yapılan bu düzenlemeyi, yetersiz ve eksik olmasına rağmen, bir başlangıç oluşturması bakımından olumlu bir gelişme olarak nitelendirmek mümkündür<sup>3</sup>.

Bu çalışmada, özellikle yükümlülerin vergi idaresinden fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunları uyarınca iadesi gereken vergi alacaklarına faiz uygulanmasına ilişkin hukukî düzenlemenin kapsamı ve uygulama esasları açıklanmakta, mevcut düzenlemenin eksiklikleri ve geleceğe yönelik öneriler ortaya konulmaktadır.

## I. HUKUKÎ DÜZENLEME

Yükümlülerin vergi idaresinden alacaklarına faiz ödenmesine ilişkin hüküm 4369 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine eklenen 4'üncü bentte yer almaktadır. Buna göre; fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuat gereğince yükümlü tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a<sup>4</sup> göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte yükümlüye ödenmesi gerekmektedir.

Gerekçede, böyle bir düzenlemenin, "*fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağına yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla...*" yapıldığı belirtilmektedir<sup>5</sup>.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin yükümlüye iade edilmesinin gecikmesi halinde ödenmesi gereken faizi "*iade faizi*" biçiminde adlandırmak mümkündür.

<sup>3</sup> Bkz Ali **Serdar**, "Gecikme Faizi, Mükelleflere Faiz Ödenmesi", (Mükellefin Dergisi, Nisan 1999, S.76, s.26-40), s.32-33.

<sup>4</sup> 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.07.1953-8469).

<sup>5</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Bir Reformun Anatomisi (Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?), Ankara 1998, s. 11.

## II. KAPSAMI

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü bendine göre;

- fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler ile

- ilgili vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin

iadesinin gecikmesi halinde faiz hesaplanması gerekmektedir.

İadesi gereken vergiler, ilgili vergi kanunlarında belirlenmektedir. Bu nedenle, bunların kapsamında herhangi bir tereddütün olmaması gerekir. İlgili vergi kanunlarının iadesi gereken vergilere örnek olarak, ihracatta katma değer vergisi iadesi (KDVK.m. 11) ile gelir vergisinde vergi kesintisi nedeniyle mahsup edilen vergilerin fazla çıkması halinde, fazlalığın iade edilmesi (GVK.m. 121) gösterilebilir.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin neleri kapsadığı konusu tartışmaya açıktır. Konunun gereği gibi anlaşılabilmesi, "*fazla veya yersiz tahsil*" ile fazla veya yersiz tahsil edilen "*vergiler*"in ne anlama geldiğinin açıklığa kavuşturulmasına bağlıdır. Fazla veya yersiz tahsilin kural olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 116-126'ncı maddelerinde düzenlenen "*vergi hatası*" sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK.m.116) Vergi hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesindeki matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olması biçiminde ortaya çıkan *hesap hataları* ile 118'inci maddesindeki yükümlünün şahsında hata, yükümlülükte hata, verginin konusunda hata ile vergilendirme veya muafiyet döneminde hata biçiminde ortaya çıkan *vergilendirme hatalarıdır*. İşte, Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinin 4'üncü bendine göre red ve iadesinde gecikmeye düşülmesi nedeniyle idarenin faiz ödemesini gerektiren fazla veya yersiz tahsil, genel bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devam eden maddelerinde düzenlenen vergi hatalarından biri veya birkaçını taşıyan vergilendirme işlemlerine dayanmaktadır<sup>6</sup>.

İadenin yapılması gereği, böyle bir hatanın hata düzeltme prosedürü çerçevesinde düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkabileceği gibi, hatalı işlem aleyhine açılan dava sonucunda verilen bir yargı kararına da dayanabilir<sup>7</sup>. Çünkü, fazla veya yersiz alınan bir verginin hukuka aykırılığının kaynağını vergilendirme işleminde var olan bir hata

<sup>6</sup> Bkz. ve karşı. Mehmet Şirin, "Mükelleflerin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulanması", (Vergi Dünyası, Eylül 1998, S.205, s. 13-20) s.14.

<sup>7</sup> Ancak Maliye Bakanı, Plan ve Bütçe Komisyonu'nda yaptığı konuşmada, "Yargı kararıyla, herhangi bir verginin iadesi kesinleştiyse, yani, devletten bir alacağın alınmasına karar verildiyse, yargı kararı tebliğ edildiği andan itibaren, idarî yargılama usulü kanunu çerçevesinde iadesi yapılır zaten. Şu andaki yasa hükmü ile getirilen konunun, mahkeme kararı ile yapılacak iadelerle bir irtibatı bulunmamaktadır." demektedir. (Bkz. Bir Reformun Anatomisi, s.12).

oluşturmaktadır. Vergi hataları, vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarında var olabilen hukuka aykırılıkların somut örnekleridir. Bu hukuka aykırılıkların, vergi sorunlarının "*barışçıl yollar*"la çözümlenmesi<sup>8</sup> aracı olan hata düzeltme yoluyla giderilebileceği gibi, yargısal yolla giderilmesi de mümkündür. Ancak, vergilendirme işlemindeki hatanın idari ya da yargısal yolla giderilmesi halinde iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına ödenecek faiz oranının farklı olup olmayacağı tartışmalı hale gelmektedir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü bendi hükmü ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı bendi hükmünün uygulanma alanları ve önceliği bu tartışmaya kaynaklık etmektedir. Oysa, faiz ödenmesine esas alınan başlangıç tarihi farklı olmakla birlikte, vergilendirme işlemindeki hatanın idari denetim (isti'taf ve şikâyet başvurusu) yoluyla giderilmesi sonucu iade edilmesi gereken alacaklara tecil faizi (yıllık %96) oranında bir faiz ödenmesi gerekirken, aynı hatanın yargı yoluyla düzeltilmesi sonucu iade edilmesi gereken alacaklara kanuni faiz (%50) uygulanmasının hangi mantıkla açıklanabileceğini anlamak ise mümkün değildir.

Fazla veya yersiz tahsil edilen "*vergiler*"in kapsamına nelerin dahil olduğu hususu da tartışmaya elverişlidir. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinin gecikmesinde faiz ödenmesine ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanunu'nda (m.112/4) yer aldığından, Vergi Usul Kanunu'nun uygulandığı genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanması gerekir (VUK.m. 1). Dolayısıyla, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler deyiminin, geniş anlamda vergiyi ifade ettiğini kabul etmek mümkündür. Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulama alanı dışında kalan gümrük ve tekel idareleri tarafından fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergi ve resimler (VUK.m.2) ile köy idarelerinin fazla veya yersiz olarak tahsil ettikleri köy idarelerine ilişkin kamu alacaklarının yükümlüye iadesinde Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinin 4'üncü bendi hükmünün uygulanması mümkün değildir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fakat Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilen kamu alacaklarının fazla veya yersiz olarak tahsil edilmesi nedeniyle kamu borçlusuna iadesinin gecikmesinde de sözkonusu hüküm (VUK.m.112/4) çerçevesinde faiz ödenmesi düşünülemez. Buna karşılık, kendi kanunlarında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilen kamu alacaklarının fazla veya yersiz tahsil edilmesi nedeniyle yükümlüye iadesinde faiz uygulanması gerekir<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Muallâ **Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan**, Vergi Hukuku, 7. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 1999, s.169.

<sup>9</sup> Bkz. ve karşı. **Şirin**, s.14-15; **Serdar**, s.33. Nitekim, Savunma Sanayii Destekleme Fonu Kurulmasına izin veren 3238 Sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde, "mükellefler ile vergi sorumluları tarafından bu Kanuna göre hesaplanıp ödenmesi gereken Fona ait meblağ hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı"; Gelir ve Kurumlar Vergisi Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesine

Hangi alacak asıllarının iadesininin gecikmesinde faiz ödenmesi gerektiği bu şekilde belirlenmiş olsa da, vergi aslı ile birlikte red ve iadesi gereken vergi cezası, gecikme faizi ve gecikme zammı sözkonusu olduğunda, bunların iadesinde faiz uygulaması yapılıp yapılmayacağı hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, yeni düzenlemeler sadece vergi, resim ve harçlara faiz uygulanmasını getirdiğinden bunlar üzerinden kesilen cezalar ile hesaplanan gecikme faizleri ve gecikme zamlarının iadesinde gecikme olsa bile faiz ödenmesi mümkün değildir<sup>10</sup>.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilmesi nedeniyle yükümlüye iadesi gereken gecikme faizi ve/veya vergi cezasının geç ödenmesi halinde faiz uygulanması gerektiği hususunda tereddüt edilmemesi gerekir. Çünkü, bu alacaklar da Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, yapılan düzenlemede asli alacak-fer'i alacak ayrımı da yapılmamıştır. Madde gerekçesinde ifadesini bulan "*mükellef hukukunun gözetilmesi*" bunu gerektirmektedir. Ne var ki, gecikme zammı, tecil faizi gibi fer'i alacakların Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan kaynaklandığı gerekçesiyle, fazla veya yersiz tahsil edilen gecikme zammı veya tecil faizinin iadesininin gecikmesinde mevcut düzenleme çerçevesinde iade faizi uygulanmasının mümkün olmaması gerektiği düşünülebilir. Oysa, Devletin alacağının tahsili her ne sebeple gecikirse geciksiz ek bir külfeti gerektiriyorsa yükümlülerin Devlettten alacaklarının iadesininin gecikmesi de aynı şekilde iade faizi uygulanmasını gerektirmelidir. Gerçi, gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin ödenmesinin gecikmesinde faiz uygulaması olmadığı gerekçesiyle bu görüşe karşı çıkılabilir. Ancak, Devletin bu alacakları kamu gücüne dayanan asli alacaklara bağlı fer'i alacak niteliğindedir. Buna karşılık, yükümlülerin her ne adla olursa olsun Devlete ödediği, fakat iadesi gereken tüm alacakları kendileri açısından asli alacak niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda, yükümlülerin ödedikleri gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi de iade talebine konu olduklarında, ödenen vergi aslından farklı bir niteliğe sahip değildir. Ayrıca, yükümlülerin iade talepleri, ilişkinin bir kamu hukuku ilişkisi olma niteliğini zayıflatmaktadır. Bu iade taleplerinin kamu hukukundan kaynaklanan vergi ilişkisine mi, yoksa fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin geçerli bir hukukî sebebe dayanmadıkları gerekçesiyle sebepsiz zenginleşmeye mi dayandığı tartışılabilir. Buna bağlı olarak iadede kaynaklanan uyuşmazlıkların bir vergi hukuku uyuşmazlığı olarak vergi mahkemesinde mi, genel bir idari uyuşmazlık olarak idare mahkemesinde mi, yoksa iade ilişkisinin özel hukuk ilişkisi haline dönüştüğü gerekçesiyle hukuk mahkemelerinde mi çözümleneceği hususu da tartışma

---

İlişkin 3824 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinde; "Mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

<sup>10</sup> Özyer, s.39.

gündemine girebilir<sup>11</sup>. Kaldı ki, Devletin cebren tahsil yöntem ve araçlarından ve mahsup imkânından yararlanmasına karşılık, yükümlülerin bu tür imkânlardan yararlanabilmesi mümkün değildir. Bütün bunlar, düzenlemenin noksan ve yanlış adreste yapılmış olmasından kaynaklanan sorunlardır.

### III. UYGULAMA ŞARTLARI

#### A) GENEL ÇERÇEVE

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunları gereği iadesi gereken vergilerin yükümlülere iadesinin gecikmesi nedeniyle faiz ödenmesi uygulamasında belli bir prosedüre uyulması gerekmektedir. Başka bir deyişle, ödenecek faiz tutarının belirlenmesinde esas alınacak birtakım şartların gerçekleşmesi zorunludur. Bu bağlamda;

- fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş ya da vergi kanunları uyarınca iadesi gereken bir verginin bulunması,

- iadesi gereken vergi için yükümlü tarafından talepte bulunulmuş ve iadeye ilişkin mevzuatta belirtilen (Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği) belgelerin tamamlanmış olması,

- belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ay içinde iadenin yapılmamış olması gerekmektedir<sup>12</sup>.

Faiz hesaplanmasına konu olacak alacakların kapsamı konusunda daha önce açıklama yapıldığından, burada diğer şartlar ele alınmaktadır.

#### B) BELGELERİN TAMAMLANMASI

Faiz uygulanabilmesi için, ilgili mevzuat gereğince yükümlü tarafından gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanması gerekmektedir. Burada sözkonusu edilen bilgi ve belgeler, "Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği"nin<sup>13</sup> "Geri Verilecek Paralar"la ilgili 52'nci maddesi ile bu konuda çıkarılan genel tebliğlerde açıklanmaktadır. Ayrıca ilgili vergi kanunlarında özelliği bulunan durumlarda (örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu) gerekli belgeler genel tebliğlerde belirtilmektedir. İade ve faiz talebinde, başvuru sırasında belirtilen belgelerin hazır bulundurulması gerekmektedir<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s.95.

<sup>12</sup> Özyer, s.40.

<sup>13</sup> RG. 14 Ekim 1991 - 21021.

<sup>14</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Özyer, s.40; Şirin, s. 17; Serdar, s.34.

Üç aylık normal işlem süresinin başlangıcı olarak ifade edilen "mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarih" in uygulama bakımından önemi nedeniyle, istenilen bilgi ve belgelerin;

- türü ve nitelikleri,

- teslim edilme ve teslim alınma usul ve esasları,

- idare tarafından ne zaman ve ne şekilde tamam sayılacağı gibi konuların açık, net ve anlaşılır bir biçimde belirlenmesi, hem yükümlü hem de idare ve personel bakımından muhtemel sorunların ve uyuşmazlıkların önlenmesi için zorunludur<sup>15</sup>.

### C) FAİZ HESAPLANMASI VE SÜRESİ

Gerekli bilgi ve belgelerin vergi dairesine tam olarak verilmesinden itibaren üç ay içinde red ve iade işlemleri tamamlandığında faiz uygulaması sözkonusu olmamaktadır. Faiz uygulaması için başlangıç süresi, belgelerin idareye verildiği tarihi izleyen üç ayın sonudur. Başka bir deyişle, vergi idaresine üç aylık bir işlem süresi tanınmaktadır. Bu üç aylık sürenin başlangıcı konusunda bazı tereddütler bulunmaktadır. Örneğin, iadenin gerçekleştirilebilmesi için gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanması her zaman yükümlünün elinde olmamaktadır. Çünkü, yükümlü tarafından tamamlanması gereken belgelerle birlikte Gelir İdaresi iade edilecek verginin çeşidine ve iadenin nakden veya mahsuben yapılmasına bağlı olarak vergi inceleme raporu da isteyebilmektedir. Vergi inceleme raporu ise, yükümlü tarafından tamamlanması gereken bir belge niteliğinde değildir. İnceleme raporuna dayanılarak yükümlüye iade edilen vergilerde, incelemede geçen süre için yükümlülere faiz ödenip ödenmeyeceği tartışmalı hale gelmektedir<sup>16</sup>.

Bir görüşe göre, sorunun çözümünde kanun gerekçesinden<sup>17</sup> yararlanmak mümkündür. Burada, idarenin tüm belge ve bilgiler tamam olduğu halde gerekçesiz olarak iadeyi geciktirebileceği varsayılarak, bunun önüne geçmek amaçlanmaktadır.

<sup>15</sup> Şirin, s.18.

<sup>16</sup> Mustafa Dündar-Mehtap Konuk, "4369 Sayılı Yasanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", (Vergi Sorunları Dergisi, S.122, Kasım 1998, s.17-35 ), s.18, 19. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Şirin, s.17-18.

<sup>17</sup> "Bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe ret ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağı yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır./Buna göre, mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade süreci başlayacaktır. Bu süre içinde iadenin yapılamaması durumunda üç ayı aşan süreler için, aynı dönemde uygulanmakta olan ve 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi esas alınmak suretiyle bir faiz hesaplanacak ve bu faiz, iadesi gereken miktarlarla birlikte mükellefe ödenecektir. Bu faiz, üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacaktır." (Bir Reformun Anatomisi, s.11).

Ayrıca, "idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla" denilmek suretiyle iadenin haklı ve yasal olması gerektiği vurgulanmaktadır. İnceleme ve denetim sürecinin amacı da bu "haklı ve yasal olma"nın araştırılmasıdır. Dolayısıyla idarenin, haklı ve yasal iade taleplerini, bilgi ve belgelerin tamam olması halinde yapması gerekmektedir. Ancak bu şartların oluşması halinde idare iadeyi geciktirirse faiz hesaplanması sözkonusu olmaktadır. İnceleme raporu, iade talebinin haklı ve yasal olup olmadığını araştıran bir belge olduğundan ve idare dışında denetim sürecinde hazırlandığından, üç aylık sürenin vergi incelemesinin tamamlanıp inceleme raporunun vergi dairesine teslim edildiği tarihte başlaması gerekmektedir<sup>18</sup>.

İadenin gecikmiş sayılabilmesi için kabul edilen üç aylık normal işlem süresi, idarenin kendisine verilen bilgi ve belgeleri kontrol etmesi içindir. Buna, gerektiğinde inceleme yaptırılması da dahildir. Üç aylık normal işlem süresinin inceleme için geçecek sürenin dışında tutulması yaklaşımı kanun koyucunun amacına ters düşmektedir. İnceleme süresi bu üç aylık sürenin dışında tutulduğunda, bu üç aylık sürede idarenin iadesine karar verilmiş bir alacak hakkında ne gibi bir işlem yapacağını ve hangi işlemlerin üç aylık bir süreyi gerektirebileceğini anlamak mümkün değildir. Dolayısıyla, yükümlünün vermesi gereken bilgi ve belgelerin idareye teslimi ile üç aylık normal işlem süresi başlamalıdır. İdare kendi yapacağı işlemleri bu üç aylık süre içinde yapmalıdır. Yetiştiremiyorsa, iadenin gecikmesi nedeniyle faiz ödeme yükümlülüğü doğmalıdır.

Faiz hesabındaki vade tarihi ise, düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihtir. İade faizinin hesaplanacağı sürenin başlangıcı olarak, tebliğin memur eliyle yapılması halinde bu tarihin; tebligatın posta ile yapılması halinde ise tebliğ alındısının yükümlü ya da yükümlü adına kendisine tebliğ yapılan kimse tarafından imzalandığı tarihin esas alınması gerekir<sup>19</sup>. Dolayısıyla, belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ayın sonundan itibaren, düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için faiz hesaplanması gerekmektedir. Faiz hesabı, ay kesirleri de dikkate alınarak gün hesabı yöntemi ile yapılmalıdır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereği yapılan tecil faizi hesaplamaları da gün hesabıyla yapılmaktadır. Bu itibarla, yükümlüye iade faizi ödemesi de tecil faiz oranı ve yöntemi ile yapılmalıdır<sup>20</sup>.

Düzeltilme fişinin tebliğ tarihi ile iadenin/ödemenin fiilen gerçekleştiği tarih arasında geçen süre için faiz ödemesi yapılmamaktadır. Oysa, faiz ödenmesinin vade tarihinin düzeltme fişinin tebliğ tarihi değil, ödemenin yapıldığı tarih olarak belirlenmesi hakkaniyete daha uygundur. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre,

<sup>18</sup> Mehmet O. Özenç, "Vergilerin İadesinde Ödenecek Faiz Hesaplanırken Üç Aylık Sürenin Başlangıcı ve Vergi İnceleme Süresi", (Vergi Sorunları Dergisi, S.123, Aralık 1998, s.33-35), s.35.

<sup>19</sup> Özyer, s.40; Serdar, s.34.

<sup>20</sup> Şirin, s.16, 17; Serdar, s.34-35.



hatalar düzeltme fişi ile düzeltilir. Hatanın yükümlü aleyhine yapılmış olması halinde, tahsil edilmiş fazla verginin yükümlüye reddedilmesi gerekir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla başvuracağı muhasebe ve başvuru süresi belirtilmek suretiyle yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmadığı takdirde hakkı düşmektedir. Bu itibarla, düzeltme fişinin tebliği ile ödemenin gerçekleştiği tarih arasında bir yıla varan bir sürenin geçmesi mümkün ve muhtemeldir. Ayrıca, iade başvurusuna aynı gün cevap verilip verilmeyeceği de belli değildir. O halde, iade faizinin ödeme vadesinin iadenin/ödemenin gerçekleştiği tarih olarak belirlenmesinde yarar vardır. Böyle bir düzenleme, idareyi iadeyi çabuklaştırmaya yöneltecek ve özendiracaktır.

#### **D) FAİZ ORANI**

Yükümlü alacaklarının iadesinde gecikilen süre için uygulanacak faiz oranı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinde açık bir yetki devri sözkonusu olmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca belirlenen tecil faizi oranıdır. Tecil faizi oranı yıllık belirlenmekte ancak günlük uygulanmaktadır. Halen uygulanmakta olan tecil faizi oranı, 402 sayılı Tahsilat Genel Tebliği<sup>21</sup> ile 10 Temmuz 1998 tarihinden geçerli olmak üzere yıllık % 96 olarak belirlenmiştir. Bu oranın yıl içinde değişmesi durumunda, kıst uygulaması yoluna gidilerek oranların yürürlükte bulunduğu süreler için hesaplama yapılması gerekir<sup>22</sup>.

İadesi geciken yükümlü alacakları için faiz ödenmesine ilişkin hükümlerle birlikte tecil faiz oranının belirlenmesi konusu daha bir önem kazanmaktadır. Uygulama yeknesaklığının ve yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunun sağlanması bakımından tecil faiz oranının belirlenmesi görev ve yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi konusunda açık bir düzenlemenin yapılmasında yarar olduğu düşünülebilir. Ancak, artık tecil faizi sadece kamu alacağı biçimde ortaya çıkmamakta, aynı zamanda ödenecek iade faizi tutarında bir Devlet borcu/gideri haline dönüşmektedir. Başka bir deyişle, tecil faiz oranının belirlenmesi, artık bir kamu harcaması yapmaya izin vermek anlamına gelmektedir. Bu nedenle, mutlaka kanunla belirlenmesinde yarar vardır. Bu bakımdan, tecil faizi oranı yasama organı tarafından Bütçe Kanunu'na hüküm konulması yoluyla belirlenmelidir.

---

<sup>21</sup> RG. 10.07.1998 - 23398.

<sup>22</sup> Şirin, s.17; Serdar, s.35.

#### IV. YÜKÜMLÜYE FAİZ ÖDENMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMENİN AKSAYAN VE ELEŞTİRİLEN YÖNLERİ

##### A) GENEL ÇERÇEVE

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya kanunları gereği iadesi gereken vergilerin iadesinin gecikmesinde faiz uygulanmasına ilişkin hüküm, olumlu yönde atılmış mütevazi bir adım olarak değerlendirilse de, kanun yapma tekniği, uygulama güçlüğü ve kapsamının belirsizliği nedeniyle yoğun eleştirilere hedef olmaktadır. Bu eleştirileri, faiz uygulama alanının darlığı, idareye tanınan üç aylık normal işlem süresi, faiz oranının düşük tutulması, red ve iadenin mahsuben yapılması halinde faiz uygulanması, yargı kararlarıyla kesinleşen yükümlü alacaklarının durumu, yükümlü alacaklarına ödenen faiz alacaklarının gelir yazılması başlıkları altında incelemek mümkündür<sup>23</sup>.

##### B) FAİZ UYGULAMA ALANININ DARLIĞI

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya kanunlarına göre iadesi gereken vergilerin iadesinin gecikmesi halinde faiz uygulanmasına yönelik düzenlemeye karşı yöneltilen eleştirilerin başında, uygulama alanının son derece dar ve yetersiz olması gelmektedir. Bu bağlamda, faiz ödenmesine konu olan yükümlü alacaklarının kanunda belirtilen nedenlerle iade edilmesi gereken alacaklarla sınırlı tutulması ve faiz uygulama süresinin kısalığı eleştirilmektedir. Gerçekten, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü bendinde, sadece fazla veya yersiz tahsil edilen ya da kanunlarınca iadesi gereken vergiler faiz ödemesine konu edilmektedir. Faiz uygulanacak süre ise, bilgi ve belgelerin yükümlüler tarafından tamamlanmasını takip eden üç ayın sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar olan zaman aralığıdır. Oysa, vergi borcuna ilişkin olarak ödenecek olan gecikme faizi, vergi alacağının kanunlarda belirtilen normal vade tarihinden yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreye uygulanmaktadır (VUK.m.112/3). Görüldüğü gibi, Devletin alacağına uygulanan gecikme faizinin, uzun bir zaman aralığını kapsamamasına rağmen, yükümlü alacağına uygulanacak faize ilişkin zaman aralığı çok kısa tutulmaktadır<sup>24</sup>. Öte yandan, Devlet Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve benzeri bütün alacakları gecikme faizi (VUK.m.112), hatta vergi cezaları dahil bütün kamu alacakları için gecikme zammı (AATUHK.m.51) alırken yükümlü alacağı için paralel bir düzenleme yapılmaması, kamu alacağı ilişkisinin bir tarafını hukuka aykırı işlemlerinde dahi diğer tarafı aleyhine ayrıcalıklı kılmak ve bu ayrıcalığı devam ettirmek anlamına gelmektedir.

<sup>23</sup> İnceleme konusu hükme yöneltilen eleştirilerin bu başlıklar altında incelenmesi hakkında bkz. **Serdar**, s.35 vd.

<sup>24</sup> Bkz. **Serdar**, s.35.

Maddenin gerekçesinde belirtildiği gibi, gerçekten yükümlü hukukunun gözetilmesi düşünülüyorsa, yükümlü alacaklarına da Devlet alacaklarına uygulanan faize ilişkin hükümlere paralel düzenlemeler yapılması gerekir. Bu bağlamda, Devletin, yersiz veya fazla vergi aldığı belirlenmesi halinde, bunun alındığı tarihten red ve iade edildiği tarihe kadar faiz ödenmesi sağlanmalıdır. Ödenmeyen vergi alacağında olduğu gibi, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerden doğan her türlü yükümlü alacaklarının, enflasyonist etkiler ile red ve iade için idarenin gereksiz zaman kayıplarının yol açtığı aşınma ve dolayısıyla yükümlü hukuku ancak bu yolla korunabilir<sup>25</sup>.

### **B) İDAREYE TANINAN ÜÇ AYLIK NORMAL İŞLEM SÜRESİ (FAİZSİZ SÜRE)**

Yükümlü alacağına faiz uygulanabilmesi için, öncelikle bilgi ve belgelerin yükümlü tarafından idareye eksiksiz olarak teslim edildiği tarihten itibaren üç ay beklenmesi gerekmektedir. Bu süre içinde iade işlemleri yapılamazsa bu üç aylık bekleme süresinin sonundan itibaren faiz uygulanmasına başlanması mümkündür. Bu düzenleme ile, idareye faiz hesaplanması dışında tutulan üç aylık normal işlem süresi tanınmaktadır. Faiz hesaplanması dışında tutulan bu üç aylık sürenin uzun olduğu yönünde eleştiriler yapılmaktadır<sup>26</sup>. Yapılan eleştiriler faiz hesaplanması dışında bırakılan sürenin daha kısa olması veya böyle bir normal işlem süresinin hiç tanınmaması yönünde olmaktadır. Oysa, genel olarak benzer kamu hizmetlerinde olduğu gibi, makul bir işlem süresinin tanınmasında yarar vardır. Çünkü, böyle bir işlem süresi, red ve iade talebinin doğruluğunun, ibraz edilen belgelerin sıhhatinin araştırılması ihtiyacından doğmaktadır ve bunun için gerekli olmaktadır. Ayrıca, vergi idaresinin diğer kurum ve kuruluşlardan bilgi toplama zorunluluğu ve iletişim imkânlarının gözönünde bulundurulması gerekir. Nitekim, vergi kanunları ile yükümlülere de kanunlarda belirtilen ödevlerini yerine getirmeleri için bir vade tayin edilmekte, vade sonundan itibaren yaptırım uygulanmaktadır. Normal işlem süresi de, bir bakıma yapacağı red ve iadelerde idareye tanınan vade tarihi anlamına gelmektedir<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Bkz. ve karşı. **Serdar**, s.35.

<sup>26</sup> Bu eleştirilere, Maliye Bakanı TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda şu karşılığı vermiştir: "...Dolayısıyla, bu hak doğurma olayının, belirli bir süre idare tarafından incelenip uygun görülmesi yükümlülüğü ve sorumluluğu vardır. Böyle bir işlemi yapmak için idarenin süreye ihtiyacı vardır. İdare bütün belge ve bilgileri inceleyecek gerekiyorsa inceleme raporlarını tanzim ettirecektir. Peki, bu üç ay mı olur diyeceksiniz. Gelecekte inşaallah bir haftaya indiririz. Amerika Birleşik Devletleri, bugün 45 gün uyguluyor. IRS gibi dünyanın en güçlü alt yapıya sahip vergi idaresine, bu tür taleplerin sonuçlandırılması için, yasayla 45 günlük bir süre verilmiş. IRS 45 gün süre veriyorsa, izin verin de biz de 3 ay verelim." (Bir Reformun Anatomisi, s.12).

<sup>27</sup> **Şirin**, s.19.

Yükümlülere tanınan süreler çoğu zaman bir aylık ya da 30 günlük sürelerdir. İdareye tanınan faiz uygulaması dışında kalan üç aylık normal işlem süresi, yükümlü hukukunu korumaya elverişli bir süre değildir<sup>28</sup>. Çünkü, fazla veya yersiz tahsil edilmiş olan bir alacağın iadesinde, sadece ve yalnızca normal işlem süresinden sonra faiz ödenecek olması, zaten başlı başına yükümlü hukukunu korumada yetersiz kalırken, bir de normal işlem süresinin uzun tutulması yükümlü alacaklarının değer kaybını çoğaltmaktan başka bir anlam ifade etmemektedir. Kaldı ki, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunlarında iade edilmesi gereken vergilerin iade edilmesi gereği, tamamlanması ve idareye teslim edilmesi gereken bilgi ve belgelerin tesliminden önce ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, bilgi ve belgelerin idareye tesliminden önce gerekli incelemeler yapılmış ve işlemler tamamlanmış olmakta ve fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği belirlenen yükümlü alacaklarının iadesinin talep hakkı doğmaktadır. Buna rağmen, üç aylık bir süreye ihtiyaç duyan ne tür bir inceleme ve araştırma yapılmasının gerektiğini anlamak mümkün değildir. Dolayısıyla, faiz uygulanmayan üç aylık işlem süresi oldukça uzun ve anlamsızdır. İdarenin işlemleri gereksiz yere geciktirmesine vesile olmaya elverişlidir.

### C) FAİZ ORANININ DÜŞÜK TUTULMASI

Bugün için gecikme faizi oranının aylık %12 olmasına karşılık, vergi idaresince iade edilmesi gereken yükümlü alacakları için uygulanacak olan iade faizi oranının tecil faizi oranı olan aylık %8 olması eleştirilmektedir. Gerçekten, Devlet alacağı korunurken aylık %12, yükümlü alacağı korunurken aylık %8 faiz uygulanması açık bir çelişkidir<sup>29</sup>.

Faiz uygulanmasının amacı alacağın enflasyona karşı korunması ise, faiz oranının piyasa faiz oranında belirlenmesi gerekli ve yeterlidir. Dolayısıyla, devlet alacağına uygulanan tecil faizi de, gecikme (zammı) faizi de bu oranda olmalıdır. Gecikme zammı/faizi, ceza niteliğinde olmayan<sup>30</sup>, dolayısıyla kamu borçlusunun mirasçılara intikal edebilen bir fer'i kamu alacağıdır. Devlet alacağına ödenen gecikme zammı/faizi oranı ile yükümlüye ödenen iade faizi oranı aynı olmalıdır<sup>31</sup>. Ayrıca, tecil

<sup>28</sup> Üç aylık normal işlem süresinin makul bir süre olduğu görüşü için bkz. **Şirin**, s.19.

<sup>29</sup> **Şirin**, s.19; **Serdar**, s.36. Bu eleştiriye Maliye Bakanı TBMM. Genel Kurulu'nda şöyle karşılık vermiştir: "...Mükelleflerin devletten alacakları iadeler için getirilen faiz oranı tecil faizi oranıdır. Tecil faizi ise devletiyle uzlaşmış bir insanın parasını bankaya yatırması halinde, elde edeceği faiz kadar devletin ödeyeceği miktardır. Bu faiz oranı şu an için % 96 dır. İleride enflasyonda düşüşe paralel olarak daha aşağıya çekilecektir. Bu nedenle banka faizine yakın bir faizle telafisine çalışıyoruz." (Bir Reformun Anatomisi, s.13).

<sup>30</sup> Gecikme zammı bir ceza niteliğinde olmaktan çok, kamu alacağının değerini korumak ve ödemeyi çabuklaştırmak amacıyla yöneliktir. Bkz. Kenan **Bulutoğlu**, Türk Vergi Sistemi C. 2, Altıncı Basılış, Ankara 1979, s.496; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.128-129.

<sup>31</sup> Aynı yönde bkz. **Serdar**, s.36.

faizi oranlarının belirlenmesinde uygulama dönemleri itibariyle Devlet İstatistik Enstitüsü endeksleri gözönünde bulundurulmalıdır.

#### **D) RED VE İADENİN MAHSUBEN YAPILMASI HALİNDE FAİZ UYGULAMASI**

Red ve iadenin mahsuben yapılmasının talep edilmesi ve idarenin bu talebi yerine getirmede gecikmesi halinde nasıl bir uygulama yapılması gerektiği önemli bir sorun oluşturmaktadır. Red ve iadenin nakden ya da mahsuben yapılmasının yasal dayanağı Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesidir. Dolayısıyla, red ve iade işlemini yerine getirmede idarenin gecikmeye düşmesi halinde, red ve iade işlemleri ile mahsup işlemleri ayrı usul ve esaslara tâbi olduğundan, her iki işlem itibariyle faiz uygulanmasının ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir. Nitekim, ilgili kanun hükümlerine göre, yükümlünün vadesi geçmiş borçlarına gecikme zammı oranında (bugün için yıllık %144), alacaklarına ise daha farklı olan tecil faizi oranında (bugün için yıllık %96) faiz uygulanması, bu işlemlerin ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Örneğin, alacağı ile ilgili düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih ile vaki mahsup talebi ile ilgili bilgi ve belgeleri tam olarak idareye teslim ettiği tarih arasında yükümlünün borcuna gecikme zammı/faizi hesaplanırken, yükümlünün alacağına düzeltme fişinin tebliğinden sonraki süre için faiz hesaplanması mümkün değildir<sup>32</sup>. Bu da, yine Devlet ile yükümlü arasındaki olması gereken çıkarlar dengesinin Devlet lehine bozuk olduğunun ve bozulduğunun bir göstergesidir.

#### **E) YARGI KARARLARIYLA KESİNLEŞEN YÜKÜMLÜ ALACAKLARINDAKİ DURUM**

##### **1. Genel Çerçeve**

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunları gereği iadesi gereken vergilerin yükümlüye iadesinde faiz ödenmesine ilişkin düzenlemenin, yargı kararları sonucu doğan yükümlü alacakları için de uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle, yargı kararına dayanan iadelerde hangi hükümlerin ve dolayısıyla hangi faiz oranının uygulanacağı konusu uygulamada sorunlar yaşanmasına yol açacak durumdadır<sup>33</sup>. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci

<sup>32</sup> Şirin, s.15.

<sup>33</sup> Maliye Bakanı, Plan ve Bütçe Komisyonu'nda yaptığı konuşmada, "Yargı kararıyla, herhangi bir verginin iadesi kesinleştiyse, yani, devletten bir alacağın alınmasına karar verildiyse, yargı kararı tebliğ edildiği andan itibaren, idarî yargılama usulü kanunu çerçevesinde iadesi yapılır zaten. Şu andaki yasa hükmü ile getirilen konunun, mahkeme kararı ile yapılacak iadelerle bir irtibatı bulunmamaktadır." demektedir. (Bkz. Bir Reformun Anatomisi, s.12).

maddesinin 4'üncü bendi hükmü ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı bendi hükmünün birbirleri ile ilişkisinin ve karşılıklı konularının irdelenmesi gerekmektedir.

Tarih işlemlerine karşı vergi mahkemesine başvurulması halinde, vergi, ceza ve gecikme faizinin tahsili durmaktadır (İYUK.m.27/3). Vergi mahkemesinde açtığı davanın yükümlü aleyhine sonuçlanması halinde, yükümlünün davanın açılması ile tahsili duran vergi, ceza ve gecikme faizlerini ödemesi gerekmektedir. Yükümlünün vergi mahkemesi kararına karşı temyize başvurusunun lehine sonuçlanması halinde ise, ödediği vergi, ceza ve gecikme faizlerinin kendisine ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı bendine göre, vergi idaresi tahsil etmiş olduğu vergi, ceza ve faizleri, mahkeme kararının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yükümlüye red ve iade etmek zorundadır. İdare, kararın tebliğinden itibaren gecikmeksizin ya da en geç 30 gün içinde red ve iadeyi gerçekleştirmezse, 3095 sayılı "*Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun*"a göre belirlenen "*kanuni faiz*" ödemekle yükümlüdür. 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan kanuni faiz oranı %50'dir.

Haksız olarak tahsil edilmiş olan vergilerin yargı kararına dayanılarak iadesinde %50, idarî yolla hatanın düzeltilmesi sonucu iadesinde ise %96 oranında faiz uygulanması açık bir çelişkidir. Bu çelişkinin giderilmesi ancak, açık, net, anlaşılır ve yerinde bir düzenleme ile mümkündür. Bu gerçekleşinceye kadar, önceki kanun-sonraki kanun, genel kanun-özel kanun ilişkisi yönünden soruna çözüm aranabilir. Bu bağlamda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı bendi hükmünün daha sonraki bir düzenleme ile getirilmiş bulunan Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü bendi hükmü ile vergi idarelerince iadesi gereken yükümlü alacakları bakımından zımnen yürürlükten kaldırıldığı düşünülebilir. Bu sonuca, özel kanun-genel kanun ilişkisi yönünden de ulaşmak mümkündür. Vergi Usul Kanunu İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre özel bir kanundur. Özel hükümlerin genel hükümlere göre uygulanma önceliği vardır. Dolayısıyla, özel hüküm niteliği taşıyan Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü bendi hükmünün İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı bendi hükmünden öncelikli olarak uygulanması gerekmektedir. Bu itibarla, vergi idaresince yükümlüye yargı kararına dayanan iadelerde de tecil faizi oranında "*iade faizi*" hesaplanmasının yapılması gerekmektedir<sup>34</sup>.

Böyle bir belirleme yaptıktan sonra, değişik ihtimallere göre nasıl bir uygulamanın yapılması gerektiği konusuna açıklık getirmekte yarar vardır.

<sup>34</sup> Aksi görüş için bkz. **Serdar**, s.37; **Vural**, s.81.

## 2. Kesinleşen Yargı Kararına Göre Vergi Aslına Faiz Uygulanması

Temyiz başvurusunun yükümlü lehine sonuçlanması durumunda, yargı kararına göre haksız/yersiz bir tahsilin yapıldığı sabit olduğundan, vergi mahkemesi kararına göre davayı kaybeden yükümlünün ödediği fakat red ve iadesi gereken *vergi aslına* faiz uygulanması gerektiği konusunda herhangi bir tereddütün olmaması gerekir<sup>35</sup>. Çünkü, her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde yargı kararlarına göre red ve iade edilmesi gereken vergiler için açık bir düzenleme yapılmamış ise de, maddede yer alan "*fazla veya yersiz olarak tahsil edilen*" ibaresinin yargı yoluyla iadeyi de kapsadığı kabul edilmelidir. Nitekim, açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarında bir verginin fazla veya yersiz tahsil edildiği kesin olarak tespit edilmekte ve hükme bağlanmaktadır<sup>36</sup>.

## 3. Kesinleşen Yargı Kararına Göre Vergi Ceza ve Faizlerine Faiz Uygulanması

Kesinleşen yargı kararlarına göre red ve iadesi gereken vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamlarına faiz uygulanıp uygulanmayacağı konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesindeki düzenleme sadece vergiler içindir. Bunlara bağlı olarak tahsil edilen ceza, faiz ve zamlar için bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu tür yükümlü alacaklarına faiz uygulanması mümkün değildir<sup>37</sup>. Oysa, madde metninde yer alan "*vergiler*" deyimini daha geniş bir anlamda ele alınmalı, vergi aslına bağlı olarak tahsil edilen ve red ve iadesi kesinleşen ceza, faiz ve zamları da kapsmalıdır. Yükümlü alacaklarına faiz uygulamasının temel gerekçesi, enflasyon karşısında alacağın erimesinin önlenmesi, "*mükellef hukuku*"nun korunması olduğuna göre, konunun bu şekilde yorumlanması dışında, başka bir çözüme gidilmemelidir. Devletin yurttaşları ile barıştırılması<sup>38</sup> isteniyorsa, vergi aslına bağlı olarak fazla veya yersiz tahsil edilen ve iadesi gereken ceza, faiz ve zamlara da iade faizi uygulanmalıdır<sup>39</sup>.

## 4. Kesinleşen Yargı Kararlarına Göre Faiz Uygulanmasında Üç Aylık Normal İşlem Süresi

Fazla veya yersiz alınan vergilerin red ve iadesinde, yükümlü tarafından bilgi ve belgelerin vergi idaresine teslim tarihinden itibaren *üç aylık* normal işlem süresi öngörülmüş ve bu süre için faiz uygulanmaması hükme bağlanmıştır. Bu üç aylık süre, yargı kararları ile kesinleşen yükümlü alacakları için geçerli değildir<sup>40</sup>. Çünkü,

<sup>35</sup> Aksi görüş için bkz. Şirin, s.16; Serdar, s.38.

<sup>36</sup> Serdar, s.37.

<sup>37</sup> Özyer, s.39.

<sup>38</sup> Maliye Bakanı'nın TBMM Genel Kurulu'nda yaptığı konuşma, (Bir Reformun Anatomisi, s.13).

<sup>39</sup> Bkz. Şirin, s.16; Serdar, s.38.

<sup>40</sup> Serdar, s.38; Vural, s.81.

uyuşmazlık mahkeme tarafından kesin olarak çözüme kavuşturulduğundan, yargı kararına dayanan vergi iadesinin yapılabilmesi için vergi idaresinin bir inceleme ve araştırma yapmasına gerek yoktur. Bu kararın *geciksiz* uygulanması, yerine getirilmesi zorunludur. Bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçmesi mümkün değildir (İYUK.m.28/1).

##### 5. İhtirazî Kayıtlı Verilen Beyannameler

İhtirazî kayıtlı verilen beyannameler üzerinden yapılan tarh işlemine karşı dava açılması halinde tahsil işlemleri kendiliğinden durmamaktadır (İYUK.m.27/3). Vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alınmadığı takdirde ödemenin yargılama devam ederken yapılması gerekmektedir. İşte bu yolla tahsil edilen, fakat açılan davanın yükümlü lehine sonuçlanması nedeniyle yargı kararına dayanarak red ve iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarının iadesinde de iade faizi ödenmelidir. Aynı şekilde, ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen vergiler vergi mahkemesi kararına göre red ve iade edildikten sonra, kararın temyiz edilmesi üzerine yükümlü aleyhine verilen karara dayanarak geri istenmesi halinde, idare tarafından gecikme faizi uygulanması gerekmektedir. Vergi mahkemesi kararına dayanılarak yapılan iade esnasında yükümlüye iade faizi ödenmişse, -ki ödenmelidir-, bu da gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmelidir<sup>41</sup>.

##### F) YÜKÜMLÜ ALACAKLARINA ÖDENEN FAİZLERİN GELİR KAYDEDİLMESİ

Vergi idaresince iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına faiz uygulamasının ortaya çıkardığı bir başka sorun, yükümlülere ödenen faizlerin gelir yazılarak vergilendirilecek olmasıdır. Çünkü, ödenen iade faizleri alacak faizi niteliği taşımaktadır. Böylece yükümlüye verilen faizler, gelir kaydı nedeniyle ödenen vergiler kadar azalmaktadır. Oysa, yükümlünün ödediği ceza, gecikme faizi ve gecikme zamları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 5'inci bendine göre gider kabul edilmemektedir. Buna karşılık, yükümlünün aldığı faizler ise, gelir yazılmakta ve vergilendirilmektedir. Bu ise, açık bir çelişkidir. Çünkü böyle bir uygulamanın, sonu çifte vergilendirmeye kadar uzanan olumsuz etkileri bulunmaktadır. Gerçekten, ceza, gecikme zammı, gecikme faizi ödendiğinde matrahtan düşülemediğinden, bunlar için yapılan ödeme kadar fazla matrah üzerinden vergi ödenmektedir. Buna karşılık, vergi idaresince fazla veya yersiz olarak tahsil edildiklerinden iade edilmeleri gerektiğinde, bunlara eklenerek ödenmesi gereken iade faizi, alacak faizi olarak değerlendirilip vergiye tâbi tutulmaktadır. İade faizi haksız tahsil edilmiş paranın zaman değerini korumak için kabul edildiğine göre, asıl alacağın enflasyon sonucu nominal büyümesinin bir unsurudur. Bunun vergiye tâbi

<sup>41</sup> Bkz. ve karşı. Serdar, s.39.



tutulması aynı kaynaktan birden çok kere vergi alınması anlamına gelmektedir. Hele dar yükümlü kurumlar için alacak faizlerin stopaj konusu olması (KVK.m.24) işin vehametini biraz daha artırmaktadır. Bu itibarla, Devletin aldığı faizlerin gider yazılmaması ve verdiği faizlerin ise gelir kaydedilmesinin ortaya çıkardığı çelişkili durumun giderilmesi gerekmektedir<sup>42</sup>.

Yukarıda yapılan açıklamalardan, mevcut düzenlemelerin sorunları çözmek yerine bizatihi sorun kaynağı oldukları açıkça görülmektedir.

### GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

1983 yılından itibaren geç tahakkuk ettirilen vergilere gecikme faizi uygulanmasına (VUK.m.112) karşılık, 16 yıl gecikmeli de olsa, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunları gereği iadesi gereken yükümlü alacaklarının iade edilmesinin gecikmesinde iade faizi uygulanmasına yönelik bir düzenlemenin yapılması ilk bakışta olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. "Yükümlü hukukunun korunmasının, enflasyonun yükümlü alacaklarında meydana getirdiği aşınmanın giderilmesinin, idarenin yasal işlemlerinde gereksiz zaman kayıplarının önlenmek istenmesinin, Devletin vatandaşlarıyla barışmak arzusu"nun<sup>43</sup> çağdaş hukuk devletini çağrıştırdığı sanılarak sevinilebilir. Ancak, yapılan düzenlemenin aksayan ve eleştirilen yönleri dikkate alındığında, olumlu ve sevinilecek bir yanının olmadığı anlaşılmaktadır.

Öncelikle, belki iyiniyetle yapılmış olan düzenlemenin yanlış yerde ve eksik olarak yapılmış olmasının kanun yapma tekniğine aykırılık oluşturduğu vurgulanmalıdır. Gerçekten, kanun yapma tekniği açısından bünyesinde birçok eksikliği barındıran bu hüküm mevzuatta aldığı yer nedeniyle birçok sorunun da bizatihi kaynağı olmaya adaydır. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların tarh-tebliğ ve tahakkuk aşamalarına ilişkin hükümleri ihtiva eden Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iadesi gecikmiş yükümlü alacaklarına faiz uygulanmasına ilişkin bu hükmün, tarh-tebliğ-tahakkuk aşamasında uygulama alanı bulması mümkün değildir. Çünkü, daha tahsil edilmemiş bir alacağın fazla veya yersiz olarak tahsil edildiğinden ve buna bağlı olarak iadesinden söz edilemez. Gerçi, kanun metninde tahsil edilen vergilerden söz edildiği, dolayısıyla tahsil edilenin iadesinin mümkün olabileceği ileri sürülebilir. Ancak, tarh-tebliğ-tahakkuk aşamasına ilişkin hükümlerin yer aldığı bir kanunda tahsil ve iadeye ilişkin hükümlere yer verilmesi, ayrı kanunların kabulü ile güdülen amaca da ters düşmektedir. O zaman, bu hükmün vergilerin tahsil usul ve esaslarını düzenleyen kanunda yer almasında yarar vardır. Dolayısıyla, bu düzenlemenin

<sup>42</sup> Şirin, s.19-20; Serdar, s.39.

<sup>43</sup> Maliye Bakanı'nın TBMM Genel Kurulu'nda yaptığı konuşma, (Bir Reformun Anatomisi, s.13).

yapılacağı kanun, kamu alacaklarının tahsil aşamasının düzenlendiği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dur.

Vergi idaresince iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına faiz uygulanmasına ilişkin hükme, bir kısım kamu alacaklarının tarh-tebliğ-tahakkuk aşamasını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmesi daha işin başından sorun yaratmak demektir. Oysa, hukukî düzenlemeler sorun yaratmak için değil, sorun çözmek için yapılmalıdır. Önemli olan, gelişigüzel düzenleme yapmak değil, usulüne uygun, yerli yerinde, anlamı ve kapsamı belli olan ve sorun kaynağı olmayan düzenlemeler yapmaktır. Yanlış yerde yapılan bu düzenlemenin bir bütün olarak mali hukuk uygulamalarına ne gibi etkilerinin, olumlu/olumsuz yansımalarının etraflıca düşünülmeyeceği anlaşılmaktadır. Oysa, bu hükmün Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alması, amaca daha uygun düşerdi ve bu yolla hukuk devleti ilkesi daha bir işlerlik kazanırdı.

Vergi idarelerince iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına faiz uygulanması konusunda uygulamaya öncelikle vergi idaresinin açıklamaları yön verecektir. Fakat, kanun hükmünün ne anlama geldiğini ve kapsamının ne olduğunu, bu konuda vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan uyuşmazlıklarda son sözü söyleyecek olan yargı organları belirleyecektir. Ancak, kanun yapma tekniğindeki isabetsizliklerin giderilmesini ve kanundaki boşlukların doldurmasını yargı organından beklemek sorunun çözümünü zamanın akışına bırakmak demektir. Çünkü, bu konuda çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarınınca karara bağlanması zaman alacağından ilk yıllarda çoğu yükümlünün yanlış uygulamalardan mağdur olması mümkün ve muhtemeldir.

Vergi idarelerince iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına iade faizi ödenmesine ilişkin hükmün hangi alacaklar için, hangi hallerde uygulanacağı konusunda ciddi tereddütlerin, yoğun uyuşmazlıkların ve telâfisi imkânsız adaletsizliklerin yaşanması kaçınılmazdır. Çünkü, hükmün ifade ediliş tarzından vergi dışındaki kamu alacaklarının, örneğin harçların fazla veya yersiz tahsil edilmesi nedeniyle iadesinde iade faizi uygulanıp uygulanmayacağı açık değildir. Bunun gibi, vergi aslına bağlı olarak ödenmiş bulunan ceza, gecikme zammı, gecikme faizi gibi kamu alacaklarının iadesinde de iade faizi uygulanıp uygulanmayacağı anlaşılamamaktadır.

İade faizi oranının gecikme zammı/gecikme faizi oranı yerine tecil faizi oranına bağlanmış olması, kamu alacağı ilişkisinin tarafları arasındaki çıkarlar dengesinin kimin aleyhine bozuk olduğunun ya da bozulduğunun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda Devletin, kamu hukuku ilişkilerindeki ayrıcalıklı konumunu, *haksızlık yapma* konusunda da sürdürdüğü söylenebilir. Çünkü Devlet, kendi alacaklarını, alacak hakkının doğumundan itibaren korurken, yükümlü alacaklarını son derece korumasız bırakmaktadır. Bunu hem uygulanacak iade faizi oranında hem de faiz uygulanacak süre konusunda açıkça ortaya koymaktadır.

İdareye üç aylık normal işlem süresi tanınmasının amacını ve gerekçesini anlamak

mümkün değildir. Gerçi, 4369 sayılı Kanun'un yayınlanmasından bu yana yaklaşık bir buçuk yıl geçmesine, kamu alacaklarına yönelik uygulama esaslarının hızla yapılmasına rağmen, yükümlü alacaklarının iadesinin gecikmesinde iade faizi ödenmesi uygulanmasına yönelik herhangi bir idarî düzenlemenin yapılmamış olmasına bakıldığında, idareye tanınan faiz ödenmesi kapsamı dışında tutulan üç aylık normal işlem süresinin oldukça kısa olduğu bile söylenebilir.

Yükümlü lehine yapılmış gibi sunulan iade faizi uygulanmasına ilişkin düzenleme, Devlet-kişi arasındaki eşitliği-dengeyi sağlamaktan uzaktır. Devlet, geç tahakkukta normal vade tarihinden itibaren aylık %12 oranında gecikme faizi (VUK.m.112/3); geç ödemede yine vade tarihinden itibaren %12 oranında gecikme zammına (AATUHK.m.51) derhal hak kazanmaktadır. Oysa kişilere, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü bendinde düzenlenen iade durumunda, belge ve bilgiler tamamlandıktan sonra üç ay beklenilmesi, buna rağmen iade gecikirse, üç aylık bekleme süresinin bitiminden itibaren aylık %8 oranında iade faizi ödenmesi gerekmektedir. Bu düzenleme, Devlet-kişi eşitsizliğinin kanunla tescil edilmesi, yükümlünün birkısım haklı taleplerinin önüne set çekilmesi anlamına gelmektedir.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin alındığı tarihten iade faizinin ödenmesinin başlangıç tarihine kadar geçen süre için herhangi bir ödeme sözkonusu değildir. Oysa, iade edilmesi gereken yükümlü alacağının vergi idaresi tarafından tahsil edildiği tarihten itibaren Vergi Usul Kanunu'na göre iade edilmesi gerektiği tarihe kadar geçen süre çoğu zaman birkaç yılı bulabilmektedir. Yüksek oranlı enflasyonun egemen olduğu bir ülkede haksız tahsil edildiği anlaşılan bir alacağın böyle uzun süre enflasyona karşı korumasız bırakılması, yükümlünün Devlete ve hukuka olan güvenini sarsmakta ya da Devlete ve hukuka güven duymamasına yol açmaktadır. Bunun sonucu olarak, kişiler Devletle olan ilişkilerini asgariye indirme gayreti içine girmektedir. Kayıt dışı ekonomi, hukuk dışı faaliyetler hep böyle belirsizlik, güvensizlik ve düzensizlik ortamlarında oluşmakta ve yaygınlaşmaktadır.

Gerçekten yükümlü hukuku gözetilmek isteniyorsa, yükümlü alacağına faiz uygulanması, yükümlüden haksız yere tahsil edildiği tarihten başlayıp red ve iade edildiği ana kadar geçen süre için geçerli olmalıdır. Hata düzeltme ya da kesinleşen yargı kararları sonucu iadesi gereken vergi aslı ile birlikte vergi cezası, faiz ve zamlarına da iade faizi uygulamasına geçilmelidir. Gecikme faizi ile yükümlüye verilecek iade faizi, kapsam ve oran itibarıyla aynı olmalıdır. Yargı kararına ya da idarî başvuru sonucunda yapılan düzeltmeye dayanan alacak iadelerine aynı oranda faiz uygulanmalı ve gerekli işlemlerin yapılması için idareye tanınması gereken süre de 30 gün ile sınırlı olmalıdır.

Yükümlüden alınan ceza, faiz ve zamların gider kaydedilmemesi, buna karşılık yükümlünün aldığı faizin gelir kaydedilerek vergilendirilmesi sonucu fiilen düşürülen faiz konusundaki çelişkiyi giderici bir düzenleme yapılmalıdır.

İade faizi, Devlet için bir harcama kalemi oluşturmaktadır. Bu nedenle, oranının mutlaka yasama organınca belirlenmesi gerekmektedir. İade faizi oranı her yıl Bütçe Kanunu'nda belirlenebilir. Devletin haksız olarak tahsil edilmiş yükümlü alacakları için yaptığı iade faizi ödemeleri yıllar itibariyle gözden geçirilmeli, Devleti faiz ödeme yükü altına sokan personelin hem hukukî hem de cezaî sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler yapılmalı ve bu çerçevede gerekli yaptırımlar uygulanmalıdır.

Hem Devletin ödenmesi geciken alacakları hem de Devlet tarafından iade edilmesi gereken yükümlü alacakları için *yüksek oranlı* gecikme zammı/gecikme faizi ve iade faizi uygulanması zorunluluğu, yüksek oranlı enflasyonun bir sonucudur. Enflasyon, haksız ve adaletsiz bir vergileme etkisini en çarpıcı bir biçimde bu alanda göstermektedir. Enflasyon oranı düşürülmeden mağduriyetlerin giderilmesi mümkün değildir.

Devlet tahakkuk eden alacaklarını zamanında tahsil edememesi sonucu aldığı borçlara ödediği faizleri bir biçimde yükümlülere ödetmektedir. Böyle bir uygulama, yaygınlaşan ve kural haline gelen kamu harcamalarının borçlanma yoluyla finansmanı maliyetinin önemli bir bölümünü belirli bir kesime taşıtmak anlamına gelmektedir. Düzeni yok olmuş, dengeleri bozulmuş Kamu Maliyesinin başta Türk Vergi Sistemi olmak üzere bütünüyle başlangıç (sıfır) noktasına indirgenip yeni baştan düzenlenmesi kaçınılmazdır. Yama üstüne yama vurulması nedeniyle yok olan ve artık yamaları taşıyamaz hale gelen Türk Vergi Sisteminin *asıl ve kaliteli kumaşın*ın dokunması ve bu kumaştan yeni bir *Türk Vergi Sisteminin* dikilmesi zamanıdır.