



Haksız Alınan KDV İadelerinin Vergi İdaresi Tarafından Geri Alınmasında Gecikme Faizi Uygulamasının Hukuki Değerlendirmesi

Ufuk GENCEL¹

Öz

Katma Değer Vergisi iadesi uygulaması, mükelleflerin satın aldıkları mal ve hizmetler için ödedikleri KDV'yi mevzuatta belirlenmiş olan koşullarda geri almasını sağlayan ve onlara finansal açıdan olumlu bir etki yaratan bir müessesedir. Uygulamada Katma Değer Vergisi iadelerinin mükellefler tarafından nakden ya da mahsuben alınmasında pek çok sorun yaşanmakta ve bu sorunlar çoğunlukla yargıya intikal etmektedir. Bu çalışmada, bilimsel araştırmalarda mevcut durumun belirlenmesi amacıyla kullanılan nicel araştırma yöntemlerinden betimsel tarama modeli kullanılarak iade sürecinde yaşanan vergi uyumsuzluklarından birisi olan haksız alınan KDV iadelerinin geri alınmasında gecikme faizi uygulanmasının hukuki değerlendirilmesi yapılmıştır. Konu bir uygulama örneği ile değerlendirilmiş ve uyumsuzluğun çözümü için mevzuat önerisi geliştirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: KDV İadesi, Gecikme Faizi, Gecikme Zammı, Re'sen Tarhiyat, Faiz.

JEL Kodları: H20, H25, H26, K34.

Legal Assessment of the Application of Late Payment Interest in the Recovery of Unduly Refunded VAT

Abstract

The Value Added Tax (VAT) refund mechanism enables taxpayers to reclaim the VAT paid on goods and services they have purchased, provided that the conditions outlined in the legislation are met, thereby creating a positive financial impact for them. In practice, numerous issues arise in the process of taxpayers receiving VAT refunds either in cash or through offsetting, and these issues frequently lead to judicial proceedings. In this study, a legal assessment of the application of late payment interest in the recovery of unduly refunded VAT, one of the tax disputes encountered in the refund process, was conducted using the descriptive survey model, a quantitative research method commonly employed to determine the current state in scientific research. The issue was analyzed through a practical example, and a legislative proposal was developed to resolve the dispute.

Keywords: VAT Refund, Late Payment Interest, Default Interest, Ex-Officio Assessment, Interest.

JEL Codes: H20, H25, H26, K34.

¹ **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Ufuk GENCEL, (Doç. Dr.), İzmir Demokrasi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, İzmir/Türkiye, ufukgencel@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-9345-2572.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Gencel, U. (2025). Haksız alınan KDV iadelerinin vergi idaresi tarafından geri alınmasında gecikme faizi uygulamasının hukuki değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(2), 447-463. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1609307>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

In literature and judicial decisions, interest is generally defined as the compensation for the creditor's deprivation of their receivables. When the creditor is the state, statutory interest is applied to mitigate the financial losses arising from delayed collection, particularly during periods of inflation. However, during the implementation of such interest procedures, issues stemming from practice, legislation, or legal gaps may arise between taxpayers and the tax administration. This study examines the legality of late payment interest imposed by the state in cases where taxpayers have unduly and excessively received Value Added Tax (VAT) refunds. A gap exists in the tax legislation regarding the compensation for late payments applicable to unduly received refunds. This gap originates from the legal nature of VAT refunds. The purpose of the study is to propose solutions to address the legal void in tax legislation concerning the compensation applicable to unduly received refunds. A review of the literature reveals that there is insufficient research on the late payment interest applied during the recovery of unduly refunded VAT, highlighting the necessity of this study.

In this study, the descriptive survey model, one of the quantitative research methods commonly used to determine the current state in scientific research, was employed. This method aims to examine events, individuals, or situations as they are, either within a specific time frame or retrospectively. In the survey design, the researcher collects and analyzes data in its natural setting without any intervention. The sample of this study consists of the tax audit report and the tax/penalty notification issued regarding the recovery of VAT refunds unduly (excessively) received by XXX Inc., as well as the application of late payment interest demanded in this context. Initially, the conceptual framework regarding interest and late payment interest was examined, followed by a review of the relevant literature. Finally, through the case study, the legality of the application of late payment interest in the recovery of unduly received VAT refunds was analyzed in the context of the Constitution and tax laws.

Literature on Research

A significant portion of the studies on VAT refunds appear to focus on the application of default interest due to deficiencies in documentation. Additionally, there are studies addressing the late payment interest and/or default interest applied or to be applied concerning taxpayers' receivables from the state, as well as studies comparing late payment interest with default interest. However, a review of the literature reveals a lack of sufficient research on the late payment interest applied during the recovery of unduly refunded VAT.

Şenyüz (2020) compared the concepts of 'refund' and 'reimbursement' in tax law, emphasizing that while these terms are closely related and often used interchangeably, they are not legally identical. AS/Nexia (2020), Sağlam (2020), and Ertulgu and Batun (2024) evaluated the legality of calculating default interest for the period between the application date for VAT refunds through offsetting and the notification of deficiencies. Since this period is entirely at the discretion of the administration and lacks a defined timeframe for review, they concluded that the practice is not in compliance with legal standards. Yegen (2019) compared the application of late payment interest and default interest in tax law. AY (2020), Doğrusöz (2021), Candan (2013), and Gül (2024) examined the legality of deferred interest applied to delays in refunding taxes or similar amounts unjustly collected from taxpayers. They emphasized that the deferred interest paid to the taxpayer being lower than the default interest rate creates an inequity against the taxpayer. Organ and Ceyhan (2020) and Çavdar (2015) analyzed the legal nature and application of late payment interest and default interest, stating that neither type of receivable constitutes a tax penalty.

Method of The Research

The study employed the descriptive survey model, one of the quantitative research methods commonly used to determine the current state in scientific research. This model aims to examine

events, individuals, or situations as they are, either within a specific time frame or retrospectively. In the survey design, the researcher collects and analyzes data in its natural setting without any intervention. The sample of this study consists of the tax audit report and the tax/penalty notification issued regarding the recovery of excessively (unduly) received VAT refunds by XXX Inc., as well as the application of late payment interest demanded in this context. Within this scope, the legality of the late payment interest applied during the recovery of unduly received VAT refunds was analyzed in the context of the Constitution and tax laws.

Findings of The Research

The lack of a clear definition regarding the legal nature of VAT refunds in Turkish tax legislation leads to various issues in practice. It remains unclear whether this refund mechanism should be considered as an incentive or as the return of a public receivable unjustly collected from taxpayers. In this context, the absence of late payment interest has been identified as a deficiency in terms of protecting taxpayers' rights. Considering constitutional principles and the fundamental tenets of tax law, it has been concluded that taxpayers should be compensated for the damage they suffer due to unjustly collected taxes. This situation reveals a legislative gap in terms of the principles of legal certainty and equity.

Conclusion

In Turkish tax law, there is no regulation regarding the application of late payment interest or similar measures in the recovery of VAT refunds that have been unduly or excessively received by taxpayers. On the other hand, since VAT refunds are considered, an incentive granted to taxpayers, their recovery should not be executed through tax and penalty notifications. Additionally, if late payment interest is to be calculated, the starting date for the calculation should be the date when the VAT refund was offset and/or paid in cash, and the computation should be based on this date.

In the recovery of unduly received VAT refunds, default interest should be applied instead of late payment interest. For this purpose, an amendment should be made to Article 1 of Law No. 6183 to include provisions regarding unduly received tax refunds, and these amounts should be classified as 'public receivables.' Additionally, it should be stipulated that such refunds must be paid within one month from the notification issued pursuant to Article 37 of Law No. 6183.

A similar regulation could be introduced, akin to the “*Communiqué on the Support for Aquaculture*” (No: 2024/28) issued by the Ministry of Agriculture and Forestry and published in the Official Gazette on September 17, 2024. The relevant communiqué’s Article 13(3), titled “*Recovery of Undue Payments and Loss of Entitlements*”, stipulates: ‘Unduly paid support payments shall be recovered in accordance with the provisions of Law No. 6183 on the Procedure for the Collection of Public Receivables, dated July 21, 1953, together with the statutory interest calculated based on the default interest rates specified in Article 51 of the same Law, from the payment date. Real person and legal person who facilitated the undue payment or prepared the relevant documents shall be held jointly liable for the recovery of the amounts to be collected. This regulation clearly specifies the amount of unjustly collected payments and the date from which the interest for delay should be calculated. Similarly, to the VAT Law, a provision stating that “*unduly received VAT refunds shall be recovered together with the statutory interest calculated at the default interest rate specified in Article 51 of Law No. 6183, starting from the payment or offset date*” would be appropriate to include.

1. GİRİŞ

Faiz genel olarak; alacaklı olan tarafın alacağından yoksun kalmasının bedeli olarak tanımlanmaktadır ve ekonomik faaliyetlerin başladığı dönemden itibaren günlük hayatta ve ticari yaşamda yer bulmuş bir olgudur. Bu olgu, yaşamın her alanını ilgilendirdiği için iktisat bilimine ek olarak felsefi, siyasi ve hukuk alanlarında da tartışılan, dinsel ve ahlaki kurallarla çatışmış, otoriteler tarafından düzenlenen (hatta pek çok zaman tamamen yasaklanan) ve doktrinde incelenen bir konu olmuştur (Pıçak, 2012: 62) (Seyrek ve Mızırak, 2009: 386).

Alacaklı olan tarafın devlet olması durumunda devlet alacağı için kanuni faiz uygulayarak bu alacağı geç elde etmesinin mali kayıplarını azaltmaktadır. Ancak bu faiz işlemlerinin uygulanması sürecinde mükellef ile vergi idaresi arasında uygulamadan, mevzuattan ve/veya yasal boşluktan kaynaklanan sorunlar yaşanabilmektedir. Bu çalışmada mükellefler tarafından alınan Katma Değer Vergisi iadelerinin fazladan ve haksız alınması durumunda devlet tarafından uygulanan gecikme faizinin hukukiliği sorunu incelenmiştir. Çalışmanın amacını haksız alınan iadelere uygulanacak olan gecikme faizine ilişkin olarak vergi mevzuatındaki hukuki boşluğun doldurulması için öneriler getirilmesi oluşturmaktadır. Bu hukuki boşluk KDV iadelerinin hukuki niteliğinden kaynaklanmaktadır. Alanyazın incelendiğinde haksız alınan KDV iadelerinin geri alınması sırasında uygulanan gecikme faizine ilişkin bu boşluğu dolduracak çalışma olmadığı görülmüş ve bu çalışmaya ihtiyaç duyulmuştur.

Bu çalışmada haksız alınan KDV iadelerinin vergi idaresi tarafından geri alınmasında gecikme faizi uygulamasına ilişkin hukuki durumun analiz edilmesi, mevcut mevzuat çerçevesinde karşılaşılan sorunların tespit edilerek çözüm önerilerinin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Araştırmada, ilgili süreçteki uygulamaların mevcut durumunu ortaya koymak ve bu durumun hukuki boyutunu incelemek için betimsel tarama modeli tercih edilmiştir. Bu model, olay ve olguların herhangi bir müdahalede bulunmaksızın olduğu biçimde incelenmesine ve ilgili hukuki sorunların sistematik bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlamasıyla çalışmanın kapsam ve hedefleriyle örtüşmektedir (Creswell ve Creswell, 2018; Neuman, 2021). Bu doğrultuda betimsel tarama modeli, hem somut örnek olay üzerinden yasal düzenlemelerin etkisini değerlendirmeye hem de çözüm önerileri sunmaya uygun bir yapı sağlamıştır. Betimsel tarama modeli, mevzuat ve uygulama arasındaki uyumsuzlukları nesnel bir şekilde değerlendirme amacına doğrudan hizmet etmiştir.

Araştırma kapsamında, KDV iadelerinin hukuki değerlendirmesine ilişkin bir örnek olay incelenmiştir. Örnek olay, amaçlı örnekleme yöntemlerinden “kritik durum örnekleme” kapsamında ele alınmıştır; çünkü bu yöntem, incelenen durumun, hukuki boşlukların ve uygulama sorunlarının belirgin olduğu, çalışmanın ana temasıyla doğrudan ilişkili olduğu durumlarda tercih edilir (Patton, 2015). Çalışmada bu yöntemin tercih edilmesinin nedeni, KDV iadeleri sürecinde yaşanan hukuki uyumsuzlukların, ilgili mevzuatta yer alan boşlukların ve uygulama hatalarının açık bir şekilde ortaya konulmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, XXX AŞ’nin haksız yere aldığı KDV iadelerinin geri alınmasına ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporu ile vergi/ceza ihbarnamesi, araştırmanın inceleme konusu olarak belirlenmiştir. Ele alınan bu durum, çalışmanın amacı doğrultusunda mevzuat ve uygulama arasındaki uyumsuzlukları aydınlatmak için kritik bir örnek teşkil etmektedir. Çalışmada, önce faiz ve gecikme faizine ilişkin kavramsal çerçeve ile literatür incelenmiş, ardından bu örnek olay üzerinden, haksız alınan KDV iadelerinin geri alınmasında uygulanan gecikme faizinin hukukiliği Anayasa ve vergi kanunları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu çalışma mali hukuk kapsamında hazırlanmıştır. Bu kapsamda hem genel vergi hukuku hem de özel vergi hukuku çalışma alanını oluşturmaktadır. Çalışmada hukuk alanında faiz kavramı ve özellikleri ile vergi hukukunda yer alan gecikme faizi ve hukuki niteliği incelenmiştir.

2.1. Hukukta Faiz Kavramı ve Genel Özellikleri

Faiz kavramı ve faiz teorileri iktisadi düşünce tarihinin üzerinde en çok tartışılan konuların başında yer almaktadır. Klasik iktisadi düşünce ve bu düşüncenin uzantısı olan yaklaşımlar faiz oranının reel sektörler tarafından belirlendiğini savunurken, Keynesyen görüş ise faiz oranını likidite tercihi teorisi ile açıklamaktadır. Klasik görüşe göre faiz oranı sermaye talebini yansıtan yatırım ile sermaye arzını yansıtan tasarruf tarafından belirlenmektedir. Keynes'e göre faiz parasal bir olgudur, likidite tercihiyle bağlı olarak ve likiditeden vazgeçmenin bedeli olarak para piyasası tarafından belirlenmektedir (Aydın, 2015: 207).

Ekonomik faaliyetlerin her döneminde var olan faiz, hukuki dünyada da önemli bir yere sahiptir. Türk Hukuk sisteminde faize ilişkin olarak temel yol gösterici kaynak, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizi Kanunu'dur. Bu kanuna ek olarak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da diğer yol gösterici kanunlar arasında yer almaktadır. Hukuk ve yerleşik içtihatlar göre faizin iki kaynağı bulunmaktadır. Faiz bir kanundan ya da hukuki bir işlemden doğmaktadır. Hukuki işlem; haksız fiil, sebepsiz zenginleşme veya sözleşme olabilirken, uygulamada faize yol açan hukuki işlem çoğunlukla bir sözleşmedir. Vergi hukukunda ise bir vergi alacağının tahakkuk etmesi ve devlet açısından tahsil edilebilir hâle gelmesidir. Kanunlarda faiz kavramına dair net bir tanım bulunmamakla birlikte, Yargıtay kararlarına göre faiz, para alacaklarının medenî sonucudur. Kredi sözleşmesi veya başka bir hukuki işlem ya da fiil sonucunda, para alacaklarının karşılığı ve alacaklı olan kişinin diğer bir kişide olan parasının bir tür ücreti ve kirası olarak tanımlanmaktadır (Erkmen, 2024). Anayasa Mahkemesi tarafından faiz kavramı;¹ “Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir "semere" veya "ivaz"dır. Ayrıca, alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edinimi taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir. Kaynağı, asıl alacağın kaynağını oluşturan, hukukî işlem, hukukî fiil veya kanundur. Asıl alacağa bağlı olarak doğan fer'i bir haktır. Doğumu ve varlığı, kural olarak asıl alacağın doğumuna ve varlığına bağlı olduğundan, asıl alacak ile birlikte sona erer.” şeklinde tanımlanmıştır.

Doktrinde faiz kavramı tanımlanmasında üç ana özellik üzerinde durulmaktadır. Bu özellikler; alacaklının belirli bir zaman için alacağından yoksun kalması, bu zaman süresince alacağa konu olan sermayenin kullanım olanağının borçluda olması ve alacaklının bu sermayeden yoksun kalması nedeniyle sermayenin bir getirisinin olmasıdır. Yapılan tanımlamaların ortak noktaları dikkate alınarak genel bir faiz tanımı yapılabilir. Buna göre faiz, alacaklının parasını kullanma imkanını borçluya bırakması sonucu belli bir süre zarfında parasından yoksun kalması nedeniyle kanun ya da hukukî bir işlem sonucu alacaklının talep hakkına sahip olduğu medenî bir kazanç olarak tanımlanabilir. Faiz, para borçlarından doğar ve varlığı asıl alacağa bağlıdır. Diğer bir ifadeyle faiz fer'i niteliktedir. Faizin doğması ve sona ermesi asıl alacağa bağlıdır (Ceylan, 2020: 52).

Geleneksel olarak faiz teorilerine göre faiz olgusunun üç temel gerekçesi bulunmaktadır: Birinci gerekçe olan “verimlilik” yaklaşımına göre, borç alınan sermaye, verimli amaçlar için kullanıldığı için borç verenin faiz hakkı bulunur. İkinci gerekçeye göre tasarruf eden kişinin ödüllendirilmesi gerekir çünkü sermaye için yapılan tasarruf gelecek dönemlerde yapılabilecek olan tüketimden daha değerlidir, bu nedenle yapılan fedakârlık faiz ile ödüllendirilmelidir. Üçüncü gerekçe ise faiz likiditeden uzaklaşmanın bedelidir (Seyrek ve Mızırak, 2009: 387).

2.2. Gecikme Faizi ve Hukuki Niteliği

Mükellefler, ödedikleri vergi karşısında özel mallarda olduğu gibi doğrudan bir fayda elde etmezler. Verginin karşılıksızlığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke, aynı zamanda verginin genel karşılığının kamu hizmeti olmasını ifade etmektedir. Mükellefler, vergilerini tam ve zamanında beyan

¹ Esas Sayısı : 1997/34, Karar Sayısı : 1998/79, R.G. Tarih-Sayı :26.11.1999-23888

etmedikleri ya da ödemediklerinde kamu zararı doğmaktadır. Bu zarar çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Kamunun alacağı geciktiğinde eksik kalan miktar bütçe açığının büyümesine neden olarak ödemeler dengesinin bozulmasına, dolayısıyla kamu borçlanması yol açmaktadır. Borçlanma sonucunda ödenen faiz ise kamusal mal ve hizmetlerin maliyetini artırmaktadır. Yine kamusal yatırımlar ve hizmetler aksayarak toplumsal yaşam ve ekonomi olumsuz etkilenebilmektedir. Öte yandan enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünde yaşanan azalmalar devletin reel vergi gelirlerini de azalmaktadır. Enflasyonist etkilerin yüksek olduğu dönemlerde bu zarar daha fazla olmaktadır. Ek olarak vergi ödevini olması gerektiği gibi yerine getirmeyen mükellefler, ödemeleri gereken vergiyi ödemeyerek ellerinde tutarak yalnızca devlete karşı değil, vergisini zamanında ödeyen diğer mükelleflere karşı da avantajlı konuma gelmektedir (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020: 121).

Tahakkuk etmiş vergi ve benzeri kamu gelirlerinin geç ödenmesi nedeniyle uygulanan gecikme faizi ve gecikme zammının vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisi de vardır. Alanyazında mükelleflerin, idari yaptırımlar ve mali cezalarla karşılaşmamak için daha uyumlu hale geldiği ifade edilmektedir (Kartikaningdyah ve Nuzurawan, 2019: 239). Gecikme faizinin getirilmesini öngören hukuk normunun amacı bir Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde şu şekilde açıklanmaktadır: AYM'ne göre² gecikme faizini düzenleyen VUK m.112/3 hükmünün amacı, paranın satın alma gücünün korunmasıdır, yani vergi alacağının enflasyona karşı korunmasıdır (Tosun, Canyaş, ve Tosun, 2012: 210). Kanunun gerekçesine göre ikinci amaç, devlet alacağının haksız şekilde elde tutulması nedeniyle fayda sağlanmasının engellenmesi düşüncesidir. Bu nedenle vergi hukukundaki gecikme faizi, özel hukuktaki temerrüt faizi veya cezai şarttan farklı bir yapıdadır (Bayar, 2003: 312).

Gecikme faizi herhangi bir nedenle zamanında tahakkuk ettirilmeyen bu nedenle sonradan re'sen, ikmalen ve idarece tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için normal vade tarihinden (gecikme zammı oranında) hesaplanan faizdir (Sonsuzoğlu, 2001: 69) ve vergi alacaklarının zamanında tahakkuk etmesi nedeniyle ortaya çıkan mali kayıpların telafisi amacıyla 1985 yılında yapılan değişiklikle³ VUK'ta yer almıştır. Gecikme faizinin konuluş amacı kanun genel gerekçesinin 2. maddesinde⁴; "Mükelleflerin vergilerini tam ve eksiksiz olarak zamanında ödemelerini sağlamak gayesiyle gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme ile vergisini ödeyen mükellefle vergisini ödemeyen mükellef arasında, vergi ödemeyen lehine teşekkül eden rekabet eşitsizliğinin giderilmesi hedeflenmiştir." ifadeleriyle açıklanmıştır. Bu düzenleme sayesinde tahakkukun gecikmesi nedeniyle

² Esas Sayısı: 1988/7, Karar Sayısı: 1988/27, R.G. Tarih-Sayı :26.12.1988-20031: "Anayasa'nın 73. maddesi herkesi "Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü" kıldığından, usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen "vergi mükellefiyeti" kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. "Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü ise belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse, zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parayı ödemeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur. Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanılmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satın alma gücü; dönem sonunda, enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda söz konusu dönemde paranın satın alma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufla bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satın alma gücü korunacaktır. İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından toplam ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kasılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır."

³ 3239 Sayılı Kanun, RG. 11.12.1985,

⁴ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekliler/BSMV/cilt_4_3239_sayili_kanun.pdf (E.T. 19.11.2024)

devletin mali olarak uğrayacağı zararın telafisi mümkün hale gelmiştir (Üstün, 2013: 173). Böylece, faiz konusunda doktrinde belirtilen paranın zamanında ödenmesine zorlama ve asgari tazminat işlevleri kamu (vergi) hukukunda uygulama alanı bulmuştur (Gül, 2024: 4).

Vergi kanunlarında, vergi alacağının normal vadesi vergiyi doğuran olaya bağlı olarak belli edilmiştir. Vergiyi doğuran olay (mükellefiyet doğuran olay), devletin vergi alacağının ve yükümlünün vergi borcunun doğması için verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun aradığı şartların (bazı vergiler için hukuki bir durum, bazı vergiler içi üretim ya da tüketim olabilir) ve ilişkinin oluşmasını ifade etmektedir (Yılmaz, 2015: 117). Vergiyi doğuran olayın sonradan ortaya çıkarılması yani vergi alacağının vadesinden sonra tespit edilmesi halinde de vergi yine bir devlet alacağı olarak kabul edilmektedir. Ancak bu durumda vergi alacağının gecikmeli olarak tahsil edilmesinin neden olacağı olumsuzlukların giderilmesinde devlet tarafından ek bir ödeme talep edilmesi ihtiyacı da oluşmaktadır (Doğrusöz ve Kaplan, 2019: 1811).

Türk vergi hukukunda, verginin zamanında tahakkuk etmemesi nedeniyle ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için uygulanan gecikme faizi⁵ ile vergi borcunu kanunlarda belirlenen sürelerde tahakkuk eden ancak vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanan gecikme zammı⁶ olmak üzere, benzer niteliklere sahip iki ana müessese bulunmaktadır (Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, 2024: 365). Genel olarak gecikme faizi tahakkuk geciktirildiği için vergi alacağının geç tahsil edilmesi ile ilgili bir yaptırım iken gecikme zammı tahakkukun zamanında yapılmasına rağmen vergi alacağının vadesinde ödenmemesi ile ilgili bir yaptırımdır (Yegen, 2019: 1463). Her iki müessese de asıl alacağa bağlı fer'i alacak niteliğindedir. Bununla birlikte vergi aslı geçerli bir şekilde doğmuş ve tahsil edilmiş ancak gecikme zammı veya faizi tahsil edilmemişse; bunların tahsili işlemlerine devam edilir (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020: 126). İki müessese arasındaki temel farklılıklar tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Karşılaştırılması

Gecikme Faizi	Gecikme Zammı
VUK'ta düzenlenmiştir.	AATUHK'da düzenlenmiştir.
Tahakkuk aşaması ile ilgilidir. Tahakkuk gecikmelerini telafi eder.	Tahsil aşaması ile ilgilidir. Borcun gecikmesini telafi eder
İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanır	Tüm Kamu alacaklarına uygulanır
Tarhiyatın gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanır	Tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarına uygulanır
Normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar hesaplanır	Tahakkuka bağlı vade tarihinden fiilen ödenen tarihe kadar hesaplanır
Tam aylar dikkate alınır.	Tam ay ve ay kesirleri (gün) dikkate alınır
Vergi cezalarına uygulanmaz	Vergi Ziyai cezasına uygulanır
Asgari tutarı yoktur	Asgari tutarı vardır
Sona erdiren haller yoktur	Sona erdiren haller (tecil, iflas, aciz hali gibi) bulunmaktadır

Kaynak: Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2024: 365.

⁵ Bu nedenle tahakkuku tahsile dayanan veya kendiliğinden tahakkuk eden vergilerde gecikme faizi uygulanması mümkün değildir.

⁶ Çalışmanın temel konusu gecikme faizidir. Bununla birlikte gecikme faizine ilişkin VUK'ta gecikme zammına gönderme yapılması ve kamu alacağının güvence altına alınarak ekonomik vb. kayıpların giderilmesinde kullanılan başlıca müesseselerden olması nedeniyle gecikme zammına da kısaca değinilmiştir.

Gecikme zammı ve faizinin hem tazmin edici bir işlevi hem de cezalandırıcı bir doğası bulunmaktadır (Troyer, 2023). Bu nedenle doktrinde gecikme faizinin bir ceza olup olmadığı tartışılmaktadır. Gecikme faizi ve gecikme zammı gibi bazı fer'i alacakların maddi sebep ve sonuçları bakımından cezalara çok benzediği, hatta bu benzerliğin hukuki düzenlemelere de yansıdığı görülmektedir (Oktar ve Tunç, 2020: 6).

Gecikme faizi, kanunda belli koşulların gerçekleşmesi ile ortaya çıkan, idarenin kamu hukuku alanında tek yanlı işlemlerine dayalı bir kamu alacağını teşkil ettiği için "mali yüküm" niteliğini taşımaktadır. Öte yandan, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlarda, idarenin işlemlerinden, yargıda uyuşmazlığın karara bağlanması süreci ile uzlaşma işlemlerinin zaman almasından kaynaklanan gecikmeler mükelleflerin fiil ve davranışlarına bağlanamayacağından gecikme faizi ceza olarak nitelendirilemez (Doğrusöz, 1991).

VUK'un 372 maddesinin "Ölüm halinde vergi cezası düşer." Hükmü, evrensel hukuk kuralı olan cezaların şahsiliği ilkesine göre düzenlenmiştir. Buna göre mükellefe yönelik olarak kesilmiş ya da tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, ve vergi ziyai cezaları mükellefin ölümü halinde silinmektedir. Buna karşın mirasçılar mirastaki payları oranında hesaplanacak gecikme zammı ve faizden sorumlu tutulmaktadır. Bu durum da gecikme faizinin hukuki anlamda bir ceza olmadığına göstergesidir.

Nitekim AYM⁷'nin gecikme faizinin hukuki niteliğine ilişkin olarak "Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır." yönünde kararı bulunmaktadır. Yine AYM⁸'nin başka bir kararına göre "Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yaralar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır." Kamu alacağının gecikmesi durumunda hem dürüst mükellefler hem de devlet dezavantajlı duruma düşmektedir. Bu yönü ile incelendiğinde Türk vergi hukukuna gecikme faizi uygulamasının bir ceza olarak değil, ekonomik şartların bir gereği olarak entegre edildiği anlaşılmaktadır. Gecikme faizi oranının piyasa-faiz oranlarına uyumlu olarak değişmesi bunun somut kanıtı olarak gösterilebilir (Çavdar, 2015: 3).

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında vurgulandığı üzere, faiz, zamanında ödenmeyen borç nedeniyle alacaklının parasının değer kaybetmesi veya gelirinden mahrum kalması gibi zararlarının giderilmesi amacıyla borçlu tarafından ödenen bir tazminat niteliğindedir. Adalet ilkesi, bu tür zararların ister devlet ister mükellef zarar görsün, tazmin edilmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla, devletin mükelleflerin zamanında tahakkuk ettirmediği vergilerden doğan zararını, kamu gücüne dayanarak ve faiz adı altında tazmin edebilmesi, ancak yasada açık bir düzenlemenin bulunmasına bağlıdır. VUK'un 112. maddesi, bu düzenlemenin temelini oluşturmaktadır. Bu düzenlemenin olmaması durumunda devletin de tahsil edemediği vergiler için bireyler gibi adli yargıya başvurarak tazminat talep etmek zorunda kalması gerekecektir. Ancak, söz konusu maddenin 3'üncü fıkrası, devletin faiz alacağını doğrudan hesaplayıp tahsil etmesine olanak tanıyarak bu zorunluluğu ortadan kaldırmaktadır. Bu yönüyle, ilgili düzenleme, bireyin mülkiyet hakkına getirilen bir istisna niteliği

⁷ Esas Sayısı: 1988/7, Karar Sayısı: 1988/27, R.G. Tarih-Sayı :26.12.1988-20031

⁸ Esas Sayısı : 1988- 9, Karar Sayısı : 1988- 28, Karar Günü : 27.9.1988, R.G. Tarih-Sayı :26.12.1988-20031

taşımaktadır (Candan, 2013: 164).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

KDV iadelerine ilişkin olarak yapılan çalışmaların önemli bir kısmının belge eksikliğine ilişkin gecikme zammı uygulamalarına dayandığı görülmektedir. Mükelleflerin devletten alacaklarına ilişkin olarak uygulanan/uygulanması gereken gecikme faizi ve/ya gecikme zammına ilişkin ya da gecikme faizi ile gecikme zammını karşılaştıran çalışmalar da bulunmaktadır. Bununla beraber alanyazın incelendiğinde mükellefler tarafından haksız alınan KDV iadelerinin vergi idaresi tarafından geri alınması sırasında uygulanan gecikme faizine ilişkin yeterli çalışmaya rastlanılmamıştır.

AS/Nexia (2020), Sağlam(2020), Ertulgu ve Batun (2024) tarafından, KDV'nin Mahsup Yoluyla İadesinde Uygulanan Gecikme Zammına ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan *“İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.”* ifadesine ilişkin Danıştay 4. Dairesine açılan dava ve alınan karara ilişkin yapılan temyiz sonrasında Danıştay VDDK'nın 2019/1078 sayılı kararı incelenmiştir. VDDK'nun *“...Gecikme zammının hesaplanması idareye müracaat tarihine kadar geçen süre ile eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için yapılan bildirim tarihinden sonraki süre mükellefin tasarruf ve inisiyatifinde kaldığından bu süre için gecikme zammı hesaplanması hukuka uygun görülebilir. Ancak, iade için idareye müracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen süre tamamen idarenin tasarrufunda kaldığından ve müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden bu süreyi kapsayacak şekilde gecikme zammı hesaplanmasını öngören idari düzenlemenin hukuka uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır”* kararına rağmen tebliğin ilgili kısmı halen varlığını korumaktadır.

Şenyüz (2020), verginin “geri verilmesi” ile “iade” kavramlarını karşılaştırmış, birbiri yerine kullanılabilecek yakınlıkta bulunan bu kavramların hukuken aynı şey olmadıklarını belirtmiştir. Geri verme; önce idareye ödenip sonra ödenen bu verginin idarece ödeyene geri verilmesiyken, iade ise destek olunması ve vergi yükünün azaltılması amacıyla mükellefe ödeme yapılmasıdır. Gerçek anlamıyla iade, alacaklısı olmadığı halde haksız iktisap edilen paranın geri verilmesidir. Örneğin KDV iadesinde mükellefin kendisinin vergi dairesine doğrudan ödediği bir vergi söz konusu olmadığı için geri alınması da söz konusu olmaz. Vergi ziyaının meydana gelmesi bakımından Vergi Usul Kanunu'nda “haksız geri verilmeden” bahsedilmiştir. Bu nedenle haksız iade hali de vergi ziyat değil, kendi mevzuatına göre geri alınması gereken bir meblağı oluşturur.

Yegen (2019), çalışmasında vergi hukukunda gecikme faizi ve zammı uygulamalarını karşılaştırmıştır. Ay (2020), Doğrusöz (2021), Candan (2013) ve Gül (2024) çalışmalarında, vatandaşın haksız bir biçimde tahsil edilen vergi vb. için mükelleflere ödenmesi gereken gecikmelere yönelik olarak uygulanan tecil faizinin hukukiliğini incelemişlerdir. Bu durumda mükellefe ödenen tecil faizinin gecikme zammı oranından düşük olması nedeni ile mükellef aleyhine adaletsizlik olduğunu vurgulamışlardır. Organ ve Ceyhan (2020) ve Çavdar (2015), gecikme faizi ve gecikme zammının hukuki niteliğini ve uygulamasını incelemiş, her iki alacak türünün de vergi cezası niteliği taşımadığını belirtmişlerdir.

4. FAZLA ÖDENEN KDV İADESİNİN GERİ ÖDENMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA DEĞERLENDİRMESİ

KDV; tüm mal ve hizmetleri konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı bir genel tüketim vergisidir. Verginin matrahını nihai olarak mal ve hizmetlerin geçirdiği aşamaların her birinde yaratılan katma değer oluşturur (Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, 2024: 265). Birçok ülkede işletmelerin KDV'nin tahsil sürecine katıldıkları için ödedikleri KDV'lerin işletmelerin üzerinde kalmamalarına yönelik indirim mekanizması benimsenmiştir. İndirim mekanizmasına göre işletmeler, mal ve hizmet satın aldıkları sırada ödedikleri KDV'leri, mal ve hizmet satın aldıklarında hesapladıkları KDV'den indirme imkanı sunulmuştur. İşletmelere tanınan vergisel kolaylıklardan birisi de KDV istisnasıdır. KDV istisnası genel teşvik kapsamında bir istisnadır. Genel teşvik uygulaması, teşvik edilmeyecek yatırım konuları dışında kalan tüm yatırımları kapsayan bir uygulama olarak tanımlanabilir (Kaya, 2024). Bu kapsamda KDV iadesi devlet tarafından üretici için tanınmış bir vergi imtiyazıdır (Özdemir, 2023) ve işletmelerin alışveriş yaptıkları mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri KDV'nin belirli şartlar sağlanması sonrasında geri alınmasını sağlayan bir süreçtir. Bu süreç, işletmelerin KDV yükünü hafifleterek onlara finansal açıdan fayda sağlamaktadır.

Uygulamada iade yöntemleri nakden ve mahsuben iade olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. KDV iade sistemi mükellefler ve devlet açısından oldukça önemlidir. Bu sistem ile mükelleflerin gerçekleştirmiş olduğu bazı işlemler içinde yer alan KDV, mevzuatta yer alan koşullara bağlı olarak mükelleflere iade edilmektedir. İadesi gereken bu KDV, bir açıdan mükellefler tarafından devlete verilmiş olan borç olarak nitelendirilebilir. Bu borcun mükelleflere iade edilmesi mükellefler için kullanabilecekleri likidite miktarını artırırken devlet açısından bu likiditenin ekonomiye tekrar sokularak parasal genişlemenin sağlanması açısından önemlidir. Bu nedenle KDV iade sistemi ve sürecinin etkinliği hem mükellefler hem de devlet açısından önem arz etmektedir (Belge ve Polat, 2019: 258).

Uygulamada KDV iade sisteminde pek çok sorunla karşılaşmaktadır. Bunlardan bir tanesi de haksız alınan KDV iadelerinin ödenmesinde uygulanan gecikme faizine ilişkindir. Bu çalışmada KDV iade sürecinde yaşanan bu soruna ilişkin değerlendirme, örnek bir uygulama üzerinden yapılacaktır.

4.1. Örnek Olay

XXX AŞ, alüminyum bar, çubuk, tel ve profil, tüp, boru, ve bağlantı parçaları imalatı ve solar sistem çelik-alüminyum konstrüksiyon ayak kurulumu (Güneş enerjisinden elektrik üretim tesisi) işi ile iştigal etmektedir. Şirket bu kapsamda yatırım teşvik belgeli firmalara solar sistem demir-alüminyum konstrüksiyon ayaklı güneş enerjisi elektrik sistemi kurmaktadır. Şirket tüm üretimi kendi tesislerde yapmakta ya da kendi satın aldığı alüminyum ve demir işçiliğini taşeron firmalara yaptırarak müşterilerinin adresinde kurulumunu yapmaktadır.

İmalatta kullanılan hammaddelerin bir kısmı yurt dışından büyük bir kısmı ise yurt içinde faaliyet gösteren firmalardan tedarik edilmektedir. Şirket aynı zamanda ihracat da yapmaktadır. XXX AŞ, yatırım teşvik belgeli firmalara 3065 sayılı KDV Kanununun 13/1-d kapsamında yapmış olduğu teslimler ile 11. madde kapsamında yapmış olduğu teslimler sebebiyle teslimi yapılan ürünlerin imalatında yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin iadesini talep etmiş ve hakkettiği bu KDV iadesinin diğer vergi borçlarına mahsup ettirmiştir. Daha sonra şirket hakkında 16.12.2020 tarihinde vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Rapor kapsamında şirketin iade/mahsup aldığı KDV tutarının fazla olduğu tespit edilmiştir. Raporda bu fazlalığın geri alınmasına ilişkin olarak re'sen ya da ikmalen tarhiyat yapılmasına ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır. Ardından mükellef ile vergi idaresi, bu kapsamda rapora göre geri alınması önerilen vergiler ile kesilmesi önerilen cezalar için Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında uzlaşmıştır. Fazla ödediği iddia edilen KDV tutarı ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında uzlaşıldığı için burada iade edilecek KDV ve vergi ziyayı cezası kesinleşmiştir.

Mükellef hakkında düzenlenen 16.12.2020 tarihli vergi inceleme raporu kapsamında fazla alındığı

gereğesiyle geri alınması önerilen vergiler ile kesilmesi önerilen cezalara ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında uzlaşılan vergiler ile vergi ziyai cezaları davalı idare tarafından tahakkuk ettirilirken ayrıca gecikme faizi de hesaplanmıştır. Gecikme faizi hesabında ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme ve ödeme zamanındaki vade tarihi başlangıç tarihi kabul edilmiş ve uzlaşma tutanağının imza tarihine kadar geçen süre dikkate alınarak gecikme faizi hesaplanmıştır. Bu şekilde hesaplanan gecikme faizinin hukukiliği konusunda idare ve mükellef arasında uyuşmazlık ortaya çıkmıştır.

4.2. Hukuki Değerlendirme

Fazla ödendiği iddia edilen (haksız alınan) KDV tutarı ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında uzlaşıldığı için burada iade edilecek KDV ve vergi ziyai cezası kesinleşmiş durumdadır. Bu noktada cevaplanması gereken üç temel konu bulunmaktadır. Birincisi; geri iade sürecinde hangi tür tarhiyatın yapılacağı, ikincisi; iade edilecek olan tutar için gecikme faizi hesaplanıp hesaplanamayacağının belirlenmesi ve son olarak da eğer gecikme faizi hesaplanacaksa hesaplamaya hangi tarihten itibaren başlanacağıdır.

4.2.1. Haksız Alınan KDV'nin Geri Alınması Re'sen Tarhiyat Kapsamına Girmeli mi?

Re'sen vergi tarhiyatı VUK'un 30. maddesinde düzenlenmiştir. Vergileme için gerekli olan matrahın tespiti, ilgili maddede sayılan hallerde vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Re'sen tarh; vergi matrahının kısmen ya da tamamen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmesine imkan olmadığı durumlarda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarına belirtilen veya takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrah ya da matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesidir (Batu, 2022: 93). Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir (VUK m.30).

“- Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,

- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

- Bu kanuna göre (VUK) tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

- Bu Kanunun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,” .

Örnek olayda düzenlenen inceleme raporunda haksız yere fazladan alınan KDV tutarının geri alınması belirtilmiş bununla beraber re'sen ya da ikmalen tarhiyata ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. VUK md. 30'da re'sen tarhiyat yapılabilmesi için gerekli tüm haller açık olarak belirtilmiştir. Re'sen tarhiyat için belirlenmiş olan maddeler incelendiğinde haksız alınan KDV iadelerine ilişkin bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Öte yandan KDV iade sürecinde, ilgili dönemler için hesaplanmış yani belirli bir vergi miktarından söz edilmektedir. Belirlenmiş vergi miktarı ise o vergiye ilişkin tarhiyatın yapılmış olduğunu göstermektedir. Bu nedenle bu durumda re'sen yapılması uygun olmamaktadır.

4.2.2. KDV İadeleri Haksız Yere Geri Verme Kapsamına Girer mi?

Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde vergi ziyayı kavramı tanımlanırken “...sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veya haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez” ibaresine yer verilmiştir. Dolayısıyla ilgili madde kapsamında vergi ziyasının meydana geldiğinin ortaya konulması açısından haksız yere geri verme ile haksız iadenin ne olduğunun ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü ilgili madde bakımından verginin “haksız yere geri verilmesi” ile “haksız iade” kavramları birbiri yerine kullanılmaktadır. Buna karşılık bir verginin haksız yere geri verilmesine konu edilebilmesi için verginin daha önceden ödenmesi ve ödenen vergi miktarının üzerinde bir verginin vergi idaresinden geri istenmesi ve alınmasıdır. Haksız iade söz konusu olduğunda ise vergi idaresine daha önce ödenmiş bir vergi bulunmamasına rağmen çeşitli istisna ve muafiyet hükümlerine dayanarak daha önce ödenmemiş verginin iadesinin alınmasıdır. Bu kapsamda her ne kadar kanun kapsamında bu iki kavram aynı anlamda kullanılsa da esasen birbirinden farklı hukuki durumları ifade etmektedir. Bu nedenle dava konusu örnek olay, ihracat istisnasının hangi durumlarda geri verme ve hangi durumlarda iade olarak değerlendirilmesi gerektiği üzerinden incelenmektedir.

4.2.2.1. İhracat İstisnası Açısından (İhracat Kayıtlı Bir Satış Yoksa)

Bu durumda mükellefler yurtdışına satış yapmak amacıyla satın aldıkları ürünler için satıcıya ilgili ürün için belirlenen KDV miktarını öderler. Mükellefler ürün satın alırken ödemiş oldukları KDV’yi indirim konusu yapamayacakları için yaptıkları ihracat sonrasında ödemiş oldukları KDV miktarını geri almak için vergi idaresine başvuru yaparlar. İhracat işlemi gerçekleşmişse söz konusu tutar mükellefe iade edilir ve mükellefler ödemiş oldukları KDV’yi geri alırlar. Bununla birlikte mükellefe nakden ya da mahsuben yapılan iadenin ardından ihracat konusunda eksiklik olması, hesap hataları olması vb. nedenlerle hak edikten daha fazla miktarda bir ödeme yapıldığı tespit edilirse bu durumda haksız yere geri verme söz konusu olmaktadır. Haksız geri verme, idare tarafında tahsil edilmiş bir verginin haklı bir neden olmaksızın vergi idaresince mükellefe geri verilmesi halidir ve bu durumda vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır.

4.2.2.2. İhraç Edilmek Kaydıyla Yapılan Alımlar Açısından

KDV Kanunu’nun 11/c maddesine göre “İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.”

İhracatçılar tarafından ihraç kaydıyla alınan mallar, KDV indirimi yapmaksızın kayıtlara geçirilir. İhraç kayıtlı teslim ilişkine ilişkin düzenlenen faturada⁹ görülen KDV ihracatçıyı ilgilendirmez. Söz konusu KDV ihracatçı tarafından yevmiye kaydına alınmaz ve KDV beyannamesinde indirimler arasında da gösterilmez (Çoban, 2024). Bu durumda KDV iadesi ihracatçı için değil ihraç kaydıyla mal satanlar için söz konusudur. Bu mükellefler tarafından tahsil edilemeyen KDV ilgili dönem beyannamesinde beyan edilir ancak tecil olunur. Malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3

⁹ Bu faturanın altında “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir” ibaresi bulunur.

ay içinde ihraç edilmesi halinde ise tecil olunan bu vergi terkin edilir. Ancak mükelleflerin ilgili dönem beyannamelerine göre hesaplanan KDV'den, indirilecek olan KDV'nin çıkarılması sonucu ödenecek olan KDV miktarından daha fazla tecil edilecek olan KDV miktarı olursa aradaki fark mükellefe iade edilir. Yine ilgili dönem beyannamesinde ödenecek olan KDV olmaması durumunda ise tecil edilecek olan KDV tutarının tamamı mükellefe iade edilir.

Malın ihraç işleminin ihracatçının kontrolünde olmasına karşın bu işlemlerde herhangi bir aksama gerçekleştiği durumlarda sorumluluk ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafa aittir ve bu mükellefler cezalı duruma düşmektedir. Bu durumda tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'un 51. inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur.

İhraç kaydıyla yapılan satışlarda ödenmiş bir vergi olmadığı için (tecil edildiği için) KDV iadesine başvurulup iade alınırsa haksız KDV iadesi söz konusudur. Vergi iadesi sebebiyle vergi ziyaından söz edilebilmesi, iade edilen verginin daha önce iade edilen kişiden tahsil edilmiş olmasına bağlıdır. Bu durumda, mükellefin vergi idaresine doğrudan ödediği bir vergi söz konusu olmadığı için "haksız iade" söz konusudur. Haksız iade hali de vergi ziyaı değil, kendi mevzuatına göre geri alınması gereken bir meblağı oluşturur (Şenyüz, 2020: 134).

4.2.3. KDV İadeleri Gecikme Faizi Kapsamına Dahil mi?

Türk vergi hukukunda fazla ödendiği iddia edilen KDV iadelerinin nasıl geri alınacağı ile ilgili bir hukuki düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi idaresi tarafından fazla ödendiği için geri alınması gerektiği belirtilen KDV'nin geri alınmasında gecikme faizi alınması, hukuken sorun teşkil etmektedir. Şöyle ki; konuya ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporunda geri alınması gerektiği belirtilen KDV iadeleri ile ilgili re'sen veya ikmalen bir tarhiyat yapılması gerektiği ile ilgili bir açıklama yapılmamış, sadece KDV iadesinin fazla olduğu iddia edilen kısmın geri alınması gerektiği belirtilmiştir.

Gecikme faizi 213 sayılı VUK'un 112/3. maddesine göre hesaplanmaktadır. Maddeye göre: "*Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:*

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

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

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

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

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

Ek olarak 213 sayılı VUK'un İkmalen vergi tarhi başlıklı 29¹⁰. ve Re'sen Vergi Tarhi başlıklı 30. maddeleri KDV iadesinin geri alınmasının ikmalen ya da re'sen tarhiyat olarak kabul edilmesi ile ilgili hiçbir hüküm içermemektedir.

VUK'un yukarıda belirtilen 112/3, 29 ve 30. maddeleri fazladan ödendiği belirtilen KDV'nin geri alınması ile ilgili gecikme faizi alınacağına dair bir hukuki düzenlemenin bulunmadığı görülmektedir. Yine haksız alınan KDV iadelerinde gecikme faizi alınacağına yönelik VUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrası ile düzenlenmiştir. Buna göre "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Anayasanın bu maddesi vergilendirme kanunilik unsuru net olarak belirterek vergi ve benzeri mali yükümlülükler için kıyas yasağı getirmiştir. Vergi mevzuatında, iade edilen KDV'nin geri alınması sırasında gecikme faizi alınması ile ilgili bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta da, haksız alınan KDV iadelerinin geri alınmasının kamu hukuku mu yoksa özel hukuk konusuna mı gireceğidir. Örneğin, bir devlet memuruna fazla maaş ödemesi yapıldığı zaman paranın geri alınmasında yaşanan hukuki anlaşmazlıklar Asliye Hukuk Mahkemelerince görülmektedir. Fazla alınan KDV iadelerinde de fazla verilen bir ödeme söz konusudur. Bu ödeme Borçlar Kanunu'na göre mi yoksa vergi kanunlarına göre mi geri istenecektir? Konunun bir vergiye ilişkin iadesinden kaynaklanıyor olması ağırlıklı olarak iadenin kamu hukuku hükümlerine göre yapılması gerektiği ortaya koymaktadır. Bununla birlikte bu iadenin geri alınmasında 6183 sayılı kanunun mu yoksa 213 sayılı VUK'un mu uygulanması gerektiği yeni bir tartışma konusu olmaktadır. Her iki kanunda da haksız alınan KDV iadelerinin geri alınmasında gecikme zammı ya da gecikme faizi alınacağına yönelik hiçbir hukuki düzenleme bulunmamaktadır. 6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur." Hükmü ile kanunun kapsamı belirlemiştir ve KDV iadelerinin geri alınmasına ilişkin bir düzenleme yoktur. Aynı durum VUK'un gecikme faizini düzenleyen 112. maddesinde de söz konusudur. Bu nedenle XXX AŞ'den vergi inceleme raporunda geri alınması gerektiği belirtilen KDV iadeleri ile ilgili uzlaşılan tutarlar üzerinden gecikme faizi hesaplanması ve tahakkuk ettirilmesi hukuka aykırıdır.

Ek olarak XX şirketten alınan gecikme faizinin hesaplandığı dönemde de sorun bulunmaktadır. Gecikme faizinin hesaplanmasında, ilgili dönem KDV beyannamesinin son verilme tarihinin değil, KDV iadesinin nakden ya da mahsup edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

5. SONUÇ

Türk vergi hukukunda mükellefler tarafından haksız olarak fazladan alınan KDV iadelerinin geri alınmasında gecikme faizi vb. uygulanmasına yönelik özgün bir düzenleme bulunmamaktadır. KDV iadeleri mükelleflere tanınmış olan bir teşvik niteliğinde kabul edildiği için bu ödemelerin geri alınmasının da vergi ve ceza ihbarnamesi yoluyla yapılmaması gerekmektedir. Ek olarak bu ödemelerin geri alınmasında gecikme faizi hesaplanacak ise de bu faizinin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak KDV iadesinin mahsup edildiği ve/veya nakden ödendiği tarihinin dikkate alınması ve bu tarihe göre hesaplamanın yapılması gerekmektedir.

Haksız alınan KDV iadelerinin geri alınmasında mevzuattan kaynaklanan gecikme faizi hesaplanması sorununun giderilmesi için iade alınacak tutarların tahsil edilmesi sürecinde gecikme

¹⁰ **VUK Madde 29:** İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayananlar miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.

faizi yerine gecikme zammının alınması yaşanan sorunu ortadan kaldırabilecektir. Bu eksikliğin giderilmesi için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun Şümülü" başlıklı 1. maddesine haksız alınan vergi iadelerine ilişkin bir fıkra eklenerek bu tutarların "amme alacağı" olarak belirlenmesi yerinde olacaktır. Ek olarak söz konusu iadenin de 6183 sayılı kanunun 37 maddesine göre yapılacak mükellefe yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi istenmelidir.

Bu konuda Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 17 Eylül 2024 tarihli resmi gazetede yer alan "Su Ürünleri Yetiştiriciliği Desteklemesine Dair Tebliğ (No: 2024/28)"e benzer bir düzenleme yapılabilir. Konu ilgili tebliğin "Haksız ödemelerin geri alınması ve hak mahrumiyeti" başlıklı 13,3. maddesi "Haksız yere yapılan destekleme ödemeleri, ödeme tarihinden itibaren 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranları dikkate alınarak hesaplanan kanunî faizi ile birlikte anılan Kanun hükmüne göre geri alınır. Haksız ödemenin yapılmasında ödemeyi sağlayan, belge veya belgeleri düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, geri alınacak tutarların tahsilinde müştereken sorumlu tutulurlar." şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemede haksız alınan ödemelerin ne kadar olacağı ve gecikmeye ilişkin hesaplanacak bedelin hangi tarihten itibaren alınması gerektiği net olarak belirtilmiştir. KDV Kanunu'na benzer bir şekilde "haksız alınan KDV iadeleri, ödeme ya da mahsup tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine belirtilen gecikme zammı oranında hesaplanan kanuni faiz ile birlikte geri alınır" hükmünün eklenmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- AS/Nexia Türkiye. (2020). KDV'nin Mahsup Yoluyla İadesinde Uygulanan Gecikme Zammının Yargı Kararı Karşısındaki Son Durumu. İstanbul. Erişim Adresi: <https://nexiatrkiye.com.tr>.
- AY, Ş. (2020). Vergi Alacakları ve İadelere İlişkin Faiz Uygulamalarının Değerlendirilmesi. *Ekonomi Politik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), s. 1-8.
- Aydın, Y. (2015, Haziran). Keynes'in Parasal Faiz Teorisi. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(1), s. 207-224.
- Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Bayar, İ. N. (2003). Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(3-4), s. 309-317.
- Belge, S.; Polat, L. (2019). The Problems in Payback of Value-Added-Taxes in Turkey and Solutions. *Global Business Research Congress*. 9, s. 257-261. doi: 10.17261/Pressacademia.2019.1101
- Candan, T. (2013, Temmuz-Ağustos). Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz. *Mali Çözüm Dergisi*, s. 161-186.
- Ceylan, Z. Ş. (2020). *Para Borçlarının İnfazında Faiz*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavdar, A. (2015). Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri*, 1(1), s. 1-11.
- Çoban, S. (2024). İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde K.D.V Uygulaması. İstanbul. Erişim Adresi: <https://www.verginet.net>
- Creswell, J. W.; Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Doğrusöz, A. B. (1991, Ekim). Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa. *Mali Çözüm Dergisi*(8). İstanbul. Erişim Adresi <https://form.ismmmo.org.tr>

Doğrusöz, M. E.; Kaplan, N. F. (2019). Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Uygulaması. *Social Sciences Studies Journal*, 5(32), s. 1810-1818.

Erkmen, E. (2024, Ağustos 07). The Concept of Interest in Turkish Legal System. İstanbul. Erişim Adresi: <https://www.ozgunlaw.com>

Gül, S. (2024, 10 15). Vergi Davalarında Tesis Edilen Lehe Mahkeme Kararına İstinaden Mükellefe Yapılacak İadelerde Devletin Faiz Ödeme Yükümlülüğü. İstanbul. Erişim Adresi: <https://www.vergidegundem.com>

Kartikaningdyah, E.; Nuzurawan, R. Q. (2019). The Effect of Service Tax Officials, Penalties for Late Payments and Reporting on The Taxpayer Compliance Non-Star Hotels. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 4(2), s. 234-240.

Kaya, F. (2024). KDV Uygulamasında Yatırım Teşvik Belgesi. İstanbul. Erişim Adresi: <https://www.alomaliye.com>

Neuman, W. L. (2021). *Social research methods: Qualitative and quantitative approaches (8th ed.)*. Boston, MA: Pearson.

Oktar, S. A.; Tunç, Z. (2020, Ağustos). Vergi Hukukunda Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanmayacağı Hükmü Dolayısıyla Mücbir Sebeplerin Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası* (468), s. 6-18.

Organ, İ.; Ceyhan, C. S. (2020). Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması. *İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 7(1), s. 120-134.

Özdemir, Z. (2023). KDV iadesi nedir? KDV iadesi nasıl yapılır? İstanbul. Erişim Adresi: <https://www.parasut.com>

Patton, M. Q. (2015). *Qualitative research and evaluation methods (4th ed.)*. Thousand Oaks, CA: SAGE.

Pıçak, M. (2012). Faiz Olgusunun İktisadi Düşünce Tarihindeki Gelişimi. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(4), s. 61-92.

Seyrek, İ.; Mızırak, Z. (2009). Faiz Teorileri Üzerine Bir İnceleme: Finansal İstikrarsızlık Hipotezinin Temel Dayanağı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (22), s. 383-394.

Sonsuzoğlu, E. (2001). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku (11 b.)*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2024). *Türk Vergi Sistemi (21 b.)*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2024). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (15 b.)*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Tosun, M. U., Canyaş, O., Tosun, A. N. (2012). Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının Belirlenmesinde İdarenin Takdir Yetkisi Sorunu: *İktisadi ve Hukuki Bir Analiz*. *Maliye Dergisi* (163), s. 204-222.

Troyer, I. D. (2023, January 16). Default Interest in the Event of Late Payment of Taxes. *World tax journal*. Vol. 15, Amsterdam Erişim Adresi <https://ssrn.com>

Üstün, Ü. S. (2013). Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(105), s. 171-228.

Yegen, B. (2019). Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*. 18(4), s. 1461-1476.

Yılmaz, B. E. (2015). *Maliye*. İstanbul: Der Yayınevi

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982, 18 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 17863)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 4 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10703)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 25 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 18563)

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (1953, 21 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 8469)

3239 Sayılı Kanun. (1985, 11 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 18955)

Su Ürünleri Yetiştiriciliği Desteklemesine Dair Tebliğ (2024, 17 Eylül). Resmi Gazete (Sayı: 32665)

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (2014, 26 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 28983)

Anayasa Mahkemesi Kararı. Esas Sayısı: 1988/7, Karar Sayısı: 1988/27, Resmi Gazete (Sayı: 20031)

Anayasa Mahkemesi Kararı. Esas Sayısı : 1988- 9, Karar Sayısı : 1988- 28, Karar Günü : 27.9.1988, Resmi Gazete (Sayı: 20031)

Anayasa Mahkemesi Kararı. Esas Sayısı : 1997/34, Karar Sayısı : 1998/79, Resmi Gazete (Sayı: 23888)