

MÜKELLEF HAKLARI VE KAMUDA FAİZ UYGULAMALARI

Dr. Selami ER*

ÖZET

Bireylerin yükümlü oldukları konularda haklarının da bulunduğu düşüncesi ile gelişen mükellef hakları, birçok ülkede kabul edilmiş ve temel birey hakları ile paralel gelişerek son dönemlerde uluslararası düzeyde de kabul görür hale ulaşmıştır.

Kamu hukukunda borçlu veya alacaklı tarafın kamu veya birey olmasına göre faiz uygulamaları değişiklik göstermektedir. Devlet ve mükellefin eşit konumda değerlendirilmediği ülkemiz hukuk sisteminde bu durum olağan karşılanabilse de kimi yasa ve uygulamaların makul ölçülerin üzerinde mükellefler aleyhine sonuçlar doğurabildiği görülmektedir. Bu yasa ve uygulamalar günümüzde gelişmiş ve yerleşmiş olan mükellef hakları ile çelişmektedir.

Bu makalede, kamuda faiz uygulamaları ilgili mevzuat, uygulama ve yargı kararları ile ele alınarak konu mükellef hakları bağlamında değerlendirilecek, mevcut durumun kritiği yapılacak ve konu ile ilgili öneri getirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Temel Haklar, Faiz, Kanuni Faiz Oranı, Gecikme Faizi.

TAXPAYERS' RIGHTS AND PUBLIC SECTOR PRACTICES RELATED TO INTEREST

ABSTRACT

Taxpayers' rights, which have evolved with the idea that individuals also enjoy rights on the matters for which they are responsible, are recognized in numerous countries and have recently attained an international level of recognition, developing in parallel with the fundamental individual rights.

In public law, interest practices differ in as far as whether the debtor or creditor side is from public sector or an individual. Despite such an implementation may seem usual in our law system, which discriminates between the state and the taxpayer, it is seen that some laws and practices may result in consequences to the detriment of taxpayers beyond reasonable levels. Such laws and practices do not comply with the advanced and widely accepted taxpayers' rights.

* Anayasa Mahkemesi Raportörü - Sayıştay Başkanetçisi

In this paper, the issue will be examined on the basis of taxpayers' rights, together with the relevant legislation over the interest practices in public sector, the overall implementation and the judicial rulings and the current status-quo will be criticized and alternative solutions will be proposed.

Keywords: Taxpayers' Rights, Fundamental Rights, Interest, Legal Interest Rate, Default Interest.

GİRİŞ

Kıta Avrupa'sı devlet geleneğini benimseyen ülkemizde birey-devlet ilişkisi eşitler arası bir ilişki olarak kabul edilmemektedir. Mali konularda, özellikle de vergi, sosyal güvenlik primleri ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili konularda bu husus kendini daha çok gösterir niteliktedir. Verginin bireylerden kamu hizmetlerini yerine getirmek için karşılıksız ve isteğe bağlı olmayan zorunlu bir alım olduğu göz önünde bulundurulduğunda, işin başlangıcında eşitlikten bahsetmenin zor olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak konu ile ilgili mevzuat, uygulama ve yargı kararları ele alındığında, birey-devlet ilişkisinde vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında da tarafların eşitliğinin kabul edilmediği, eşitlik bir yana, kimi durumlarda bireylerin temel haklarının ve gelişen mükellef haklarının gözetilmediği görülmektedir.

Bununla birlikte son yüzyılda gelişen ve kabul gören temel haklar ile kişilerin temel haklarının kamu kurumlarına karşı korunması müesseselerinin yanında, gelir idarelerinin mükellef hakları ve mükellef odaklı vergileme gibi anlayış ve kavramları kabul etmeleri, bireylerin kamu gücü karşısında korumasız konumdan çıkarılarak belli olanaklara sahip kılınması sağlanmaktadır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde birey ve mükellef hakları ile Türkiye'de mükellef haklarının gelişimi anlatılmaktadır. İkinci bölümde kamuda faiz uygulamaları mevzuat ve uygulama ile anlatılmakta, son bölümde ise faiz uygulamaları mükellef hakları çerçevesinde değerlendirilerek konunun kritiği yapılmakta ve öneriler sunulmaktadır.

1 – GENEL OLARAK BİREY VE MÜKELLEF HAKLARI

1.1. Genel Olarak Birey Hakları

Birey-devlet ilişkileri eşitler arası ilişki dışında kabul edilmektedir. Tarihi gelişimine bakıldığında devletin daha güçlü olduğu konumdan, birey

haklarına önem veren ve bireyi devlet karşısında koruyan hak ve uygulamaların zamanla geliştiği ve önemli koruma mekanizmalarının sağlandığı bir konuma gelindiği görülmektedir.

Esasen birey-devlet ilişkilerinin anglo-sakson ülkelerdeki gelişimi ile Kıta Avrupası'ndaki gelişimi paralellik arz etse de farklı biçimde gerçekleşmiştir. İngiltere'de 1215 Magna Carta anlaşması ile kralın yetkileri bireylerin lehine sınırlandırılmıştır. Hukuk sistemi olarak da anglo-sakson hukuk sisteminde Kıta Avrupası sisteminden farklı olarak birey-devlet uyumsuzlukları için ayrı bir yargı ve hukuk sistemi mevcut değildir. Tek başına bu durum bile birey-devlet ilişkilerinde anglo-sakson uygulamanın daha ilerde, daha demokratik ve daha bireyden yana bir sistem olduğunu gösteren bir olgu olarak değerlendirilebilir.

Bireylerin temel hakları son yüzyılda sözleşmeler ile somutlaşmış, uluslararası kabul ile de yaygınlaşarak uygulanır hale gelmiştir. 10 Aralık 1948'de, BM Genel Kurulu'nun Paris'te yapılan oturumunda kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Sözleşmesi ile yalnızca anayasalarla tanınan temel medeni ve siyasi haklar değil, ekonomik, toplumsal, kültürel haklar da genel tanımlarla belirlenmiştir. Sözleşmede yaşama, özgürlük ve kişi güvenliği gibi haklarla birlikte, keyfi tutuklama, hapis ve sürgünden korunma, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde adil ve kamuya açık olarak yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı ile düşünce, vicdan, din, toplanma ve örgütlenme özgürlükleri bulunmaktadır (Birleşmiş Milletler Enformasyon Merkezi: www.uniankara.org).

Türkiye'yi daha yakından ilgilendiren ise yargı mekanizması bulunması nedeniyle bireylerin kolayca başvurabildiği 4 Kasım 1950 tarihinde imzalanan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve sonrasında kurulan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesidir (AİHM). AİHS ile de yukarıda sayılan haklar güvence altına alınmıştır. Bununla birlikte AİHM'nin yargı yolu ile ülkelere belli yaptırımlar uygulayabilmesi, Avrupa Konseyinin ise politik baskı yapabilmesi AİHS'ni daha etkin hale getirmektedir.

Uluslararası sözleşmeler ile korunan temel haklar arasında mülkiyet hakkı gibi doğrudan mükellefleri ilgilendiren hakların yanında diğer durumlarda olduğu gibi vergi ve benzeri ödemeler için de hâkim kararı olmaksızın hapis cezası verilememesi, seyahat özgürlüğünün yine hâkim kararı olmaksızın kısıtlanamaması (bu hak ülkemizde 2008 yılında Anayasa Mahkemesinin iptal kararı ve 2010 Anayasa değişikliği ile tam olarak hüküm

ifade eder hale gelmiştir) gibi dolaylı olarak mükellefler ile ilgili haklar da yer almaktadır.

Mükellef hakları ile doğrudan ilişki kurulabilecek en önemli temel haklardan birisi mülkiyet hakkıdır. Çünkü vergi doğrudan doğruya bireylerin mülkiyetlerinden devlet mülkiyetine yapılan aktarım sonucunu doğurmaktadır. Bu aktarımın doğru, adaletli ve kişilerin mülkiyet hakkını ihlal etmeden yapılması gerekmektedir. Mülkiyet hakkı, Anayasamızın 35. maddesinde diğer birçok ülke anayasaları ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine paralel düzenlenmiş, herkesin mülkiyet hakkı olduğu, mülkiyet hakkının ancak kanunla ve kamu yararı sebebi ile kısıtlanabileceği ifade edilmiştir.

Klasik okullar, vergi hukuku ilkelerini temel hukuk ilkeleri olarak algılamış ve değerlendirmişlerdir. Zaman içinde, verginin hukuki yapısından ziyade ekonomik yapısının önemi artmış, “vergi” konusu ekonomik kavram ve yaklaşımlarla düşünülür ve konuşulur hale gelmiştir (Çetinkaya, 2007: 4). Günümüzde temel haklar ve mükellef hakları kapsamında verginin hukuki boyutunun öneminin giderek arttığı görülmektedir. Verginin vatandaşlar için yükümlülük niteliğinde olması ve yaygın bir biçimde vatandaşları etkilemesi vergi konusuna kamu hukuku içinde önemli bir yer vermektedir. Esasen diğer kamu hukuku disiplinlerinden farklı olarak daha teknik bir konu olması yönü ile hem hukuk hem de maliye ile doğrudan ilişkili ve onların parçası olan kendine özgü bir disiplin sayılabilir.

1.2. Mükellef Hakları

Mükellef hakları, mülkiyet hakkı ve bu hak çerçevesinde birey-devlet ilişkileri ile yakından ilişkili olan temel birey haklarının yeni bir türü olarak da değerlendirilebilir. Zira mükelleflerden vergi olarak istenen bedel onların mülkiyetlerinde eksilmeye neden olmaktadır.

Genel bir tanımla mükellef hakları, vergilendirme ve bununla ilgili süreçlerde devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar olarak tarif edilebilir. Hukuki olarak ise vergi mükelleflerine olumlu veya olumsuz talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edilmesi halinde hukuki koruma sağlayan haklardır (Dönmez, 2004: 57).

Mülkiyet hakkı bireyin tek başına koruyamayacağı başkalarının bir şeyin bireye ait olduğunu kabul etmeleri ve ona sahip olmaktan vazgeçmeleri hakkıdır. Bu anlamda devlet hem vatandaşlarının hukukunun hem de

mülkiyet haklarının garantörüdür ve devlet olmadan güvence altına alınmış bir mülkiyetten söz etmek mümkün değildir (Topakkaya, 2008: 186-188).

Mükellef haklarının başlangıcı Magna Carta'ya kadar götürülmektedir. Kişilerin keyfi olarak mülkiyet haklarından yoksun bırakılmayacağı konusunda gerek İnsan Hakları Evrensel Bildirisi gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan düzenleme, vergilemenin sınırlandırılmasının ve mükellef haklarının başlangıcı olarak düşünülmektedir (Saban, 2000: 253). Mükellef haklarının gelişimi, birey haklarının gelişimi ile paralellik göstermiş ve 2. Dünya savaşıdan sonra ivme kazanmıştır.

Anglo-sakson geleneğe sahip ülkelerde daha çok idari düzenlemeler ile mükellef haklarına yer verilmekte iken Kıta Avrupası ülkelerinde daha çok kanun yolu ile düzenlemeler yapılmaktadır. Günümüzde mükellef hakları birçok ülke tarafından kabul edilmiş ve bu konuda önemli bir mesafe alınmıştır. Mükellef hakları konusunda uluslararası bir standart ve uygulama birliği bulunmamakla birlikte genel kabul gören mükellef haklarının bulunduğu söylenebilir.

OECD'nin Vergi İdaresi ve Politikası Merkezince 1990 yılında hazırlanan bir raporda (OECD, 1990) bütün OECD üyesi ülkelerde mükelleflere tanınan haklar bulunduğu, ancak çok az ülkede bu hakların bildireler yolu ile vatandaşlara ilan edildiği bildirildikten sonra birçok ülke mükellef hakları bildirgesi yayınlamaya başlamıştır.

Mükellef haklarının gelişimi dört aşamalı olarak kategorize edilmektedir (Bentley, 2002: 1-2):

- İlk aşamada modern vergi sistemlerinin oluşması ve temel mükellef haklarının kabulü ile vergi tahsilâtı ve yaptırım süreçlerinde alınan kararların gözden geçirilmesini isteme gibi haklar sağlanmıştır.
- İkinci aşamada vergi idaresi ile mükellefler arasında geniş etkileşimi yönetmek için yasal ve idari çerçevenin oluşturulması ile mahremiyet ve el koyma gibi konularda belirli maddi ve usul hükümleri getirilmiştir.
- Üçüncü aşamada mükellef haklarının açıkça kabulü ve resmi olarak ilan edilmesi ile gelir idaresi ve mükellefler arasında şeffaflık ve vergi çerçevesinin oluşturulması sağlanmıştır. Bu aşamada

beklenen doğrudan yatırımların, ticaretin ve gönüllü uyumun artırılmasıdır.

- Dördüncü aşamada oluşan ticaret blokları ve birlikleri ile uluslar üstü koruma sağlanmaktadır. Bu aşamada mükellef hakları dolaylı olarak korunmaktadır ve koruma zamanla artmaktadır.

OECD tarafından temel mükellef hakları şu şekilde sayılmaktadır (OECD, 2002);

- Bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı
- İtiraz edebilme hakkı
- Ödenmesi gerekenden daha fazla vergi ödememe hakkı (mükelleflerden kanunla öngörülenden fazla vergi alınmamalı, ödenmesi gereken tutarın doğru tespiti için mükellefler vergi idaresinden yardım alabilmeli, öngörülen vergi kolaylıklarından yararlanabilmelidirler).
- Kesinlik (ödenecek verginin önceden belli olması) hakkı (mükellefler ödemeleri gereken vergiyi önceden bilmelidirler).
- Özel yaşamın gizliliğine saygı hakkı
- Vergi mahremiyeti ve gizliliği hakkı

Bunun yanında mükelleflerin yükümlülükleri de aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- Vergi idaresine karşı dürüst olma yükümlülüğü
- Vergi idaresi ile işbirliği yapma zorunluluğu
- İstenilen bilgi ve belgeleri doğru ve zamanında teslim etme yükümlülüğü
- Kayıt tutma yükümlülüğü
- Vergileri zamanında ödeme yükümlülüğü

Mükellef hakları konusunda İngiltere, ABD ve Avustralya öncü bir rol oynayarak mükellef hakları çerçevesinde vergi idarelerini mükellef odaklı yaklaşımla yeniden yapılandırmışlardır. Mükellef hakları daha çok bildirgeler veya imtiyazlar yolu ile duyurulmakta, bunun yanında bazı ülkelerde bu bildirgelerin de kanun şeklinde düzenlendiği görülmektedir. (Gerçek, 2006: 3)

Genel olarak Ombudsmanların temel birey hakları yanında ve içinde mükellef haklarının korunmasında da rol üstlendikleri görülmektedir. Mükellef haklarının korunması adına ABD'deki Mükellef Avukatı İdaresi bir yana bırakılırsa Ombudsmanın yanında mükellef birliklerinin önemli rolü olduğu görülmektedir. Mükellef birliklerinin geçmişte geçen yüzyılın başına dayandırılmakla birlikte günümüzde etkinliklerinin arttığı ve yaygınlaştığı söylenebilir. 1988 yılında mükellefler birliği kurulmuş ve 2000 yılında Dünya Mükellefler Birliği adını almıştır. Birliğin günümüzde 44 üyesi bulunmaktadır. Türkiye halen birlik üyesi değildir. Birliğin amacı mükelleflerin vergi artışlarına karşı daha etkin ve tasarruflu bir kamu idaresi talebi ile düşük vergiler ve daha çok bireysel özgürlüklerin olduğu bir ortamda korunması olarak açıklanmıştır. Birlik daha düşük vergi yükü getiren, vergi idarelerinin adil olmayan ve usandırıcı eylemlerini engelleyen, kamu gelirleri ve giderleri konusunda şeffaf bilgilendirmeyi sağlayan yasal düzenlemeleri desteklediğini beyan etmektedir (World Taxpayers Association, 2011).

1.3. Türkiye'de Mükellef Hakları

Ülkemizde mükellef hakları konusunda Anayasadan başlamak üzere çeşitli yasalar ve ikincil mevzuat ile birçok düzenleme yapılmıştır. Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu; maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı yer almaktadır.

Bunun yanında vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği ifade edilmiştir.

Mali güce göre vergileme, verginin genelliği ve adaletli dağıtımını ile kanunla konması, mükellef haklarının Anayasal korunma altında olduğunu göstermektedir. Bunun yanında hukuk devleti ve Anayasanın 73. maddesini yorumlayarak Anayasa Mahkemesinin oluşturduğu yasaların geriye yürümezliği, belirliliği ve kazanılmış haklara saygı; vergi getiren düzenlemelerde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden aranılması ilkeleri ile olağanüstü dönemlerde vergi yükü getiren düzenlemeler konusunda benimsenen ilkeler (Gerek ve Aydın, 2010: 257-297) ise içtihat ile oluşturulmuş

Anayasal ilkeler olarak mükellef haklarını koruyucu mekanizmalar barındırmaktadır. Anayasa yanında yasalardan kaynaklanan gerçek gelirin vergilendirilmesi, tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri de mükellefleri koruyucu ve ödeyecekleri vergiler konusunda belirlilik sağlayan ilkelerdir.

Mevcut vergi hukuku ilkelerinin Anayasada yer alan sosyal hukuk devletinin bir yansıması olduğu ve bu yönüyle vergi ilkeleri ve mükellef haklarının temelde hukuk devleti ile ilişkili olduğu belirtilmektedir (Kaneti, 1989: 29).

Ülkemizde mevcut anayasal ve yasal düzenlemeler ile belli ölçüde mükellef haklarının korunduğu görülse de yasal düzenlemelerin yeterli ve gerekli korumayı sağladığını söylemek mümkün değildir. Vergi Kanunlarının temel amacı daha çok gerekli finansmanı hızlı bir biçimde elde etmek ve bu amacı engelleyen durumları ortadan kaldırmaktır. Bu amaç meşru olmakla birlikte, bu amaca yönelik uygulamalarda birey ve mükellef haklarının yeterince dikkate alınmadığı da bir gerçektir.

6009 sayılı Kanunla VUK'ta yapılan değişiklik ile mükellefler nezdinden vergi incelemesi başlatıldığında bunun mükellefe tutanakla bildirileceği hüküm altına alınmış ve yapılacak incelemenin süresi konusunda sınırlama getirilmiştir. Bunun yanında aynı düzenleme ile vergi mevzuatına aykırı olduğu düşünülen raporların Gelir İdaresi Başkanlığına bildirileceği de belirtilmiştir. Yapılan düzenleme mükellef hakları çerçevesinde olumlu bir gelişme olmakla birlikte yeterli olduğu söylenemez.

Mükellef hakları konusunda gelir idaresi bünyesinde yapılan çalışmalarda oldukça geç kalındığı ve mükellef odaklı vergileme anlayışının halen gelişmediği söylenebilir. 2001 yılında Maliye Bakanlığı toplam kalite yönetimi anlayışına geçilmesi için çalışma başlatmış ve hizmet sunmaya odaklı bir gelir idaresi sağlamak amacı ile toplam kalite yönetimi el kitabı çıkarılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2001). Bu çalışmalar sonucunda 2003-2008 yılları arasında uygulanmak üzere Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi yürürlüğe konmuştur.

Mükellef hakları bir bildirge olarak Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ancak 2006 yılında duyurulabilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006). Bildirgede, açık ve yeterli bilgi ile hizmet verileceği, gelişmelerden mükelleflerin haberdar edileceği, mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine saygılı olduğu, mükelleflere vergi ile ilgili işlemlerde kolaylık sağlanacağı,

yapılan işlem ve düzenlemelerde adil, hukuki ve tarafsız olunacağı, kanunların doğru ve tarafsız uygulanacağı ve şikâyetlerin en kısa sürede sonuçlandırılacağı beyan edilmiştir. Bununla birlikte bildirmede OECD tarafından beyan edilen haklardan olan “olması gerekenden fazla vergi alınmayacağına” dair bir beyanda bulunulmamıştır.

Yine 2006 yılı içinde mükellef hakları platformu kurularak tüzüğü yayınlanmıştır (Mükellef Hakları Platformu, 2006). Ancak bugüne kadar platform Dünya Mükellefler Birliği üyesi ol(a)mamıştır.

Türkiye’de gerek vergi ve vergi ile ilgili kanunların gerekse gelir idaresinin uygulamalarının yukarıdaki gelişmelere rağmen mükellef odaklı olduğunu veya mükellef haklarını olması gereken seviyede koruyucu mekanizmalar ve uygulamalar içerdiğini söylemek mümkün değildir. Gelir idaresinin temel hedefi daima kamu giderleri için kaynak temini olmuştur. Mükellef hakları maalesef bir sıralama yapıldığında halen ikincil öneme bile sahip değildir. Bu konuda birçok örnek vermek mümkün ise de konunun kapsamını genişletmemek açısından faiz uygulamaları dışında gelir idaresinin kod uygulamasının mükellef haklarını zedeleyici boyutunu ve sıklıkla başvuru vergi aflarını hatırlatmak yeterli olacaktır.

Bilindiği gibi kod uygulaması gereği gelir idaresi, kendisine karşı sorumluluklarını yerine getirmeyen ya da dürüst olmayan mükellefler ile ticari ilişkisi olan tüm mükelleflerden bu mükellefler ile gerçekleştirdikleri ticari faaliyetleri gelir idaresinin uygun gördüğü belgeler ile ispat etmelerini istemekte, aksi halde sorunlu mükellefler ile yapılan tüm alışveriş işlemlerinin sorunlu kabul edileceğini ve bu işlemlere ilişkin beyannamenin tekrar verilmesi gerektiğini öngörmektedir. Temel olarak kayıt düzeni oluşturmak ve vergi tahsilâtını artırmak amacıyla olan uygulama sonucu mükellefler ödemiş oldukları vergileri tekrar ödemek durumunda kalabilmekte ve vergi adaleti zarar görebilmektedir (Taş, 2007: 120).

Bunun yanında ülkemizde sıklıkla başvuru vergi afları da dürüst mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelmekte ve mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. 1980 sonrası ortalama olarak iki yılda bir vergi affı getirilmiştir (ATO, 2004). Bu sıklıkta getirilen afların dürüst mükelleflerin haklarını zedelemenin yanında vergi uyumuna olan olumsuz etkisi de göz ardı edilemez.

Mükellef haklarının olması gereken seviyeye ulaştırılması için gelir idaresinin hizmet standartları belirlemesi, mükelleflere en iyi hizmeti verecek birimler oluşturulması ve personelin bu konuda eğitimi ile mükelleflere verilen taahhütleri de dikkate alarak mükelleflerin vergi idaresine güven duymasının sağlanması; vergi idarelerinin mükellef odaklı yapılanmaya gitmeleri ve mükelleflerin sorunlarına en kısa sürede cevap vermeleri; hızlı işleyen bir yargılama sürecinin işletilmesi ve ombudsman gibi mükellef haklarını koruyucu müesseselerin hayata geçirilmesi; mükellef birliklerinin kurulup etkin hale getirilmesi ve Dünya Mükellefler Birliğine üye olunması önerilmektedir (Gerçek, 2006: 145-146).

Yapılan bir çalışmada; gelir idarelerinin mükelleflere güven sağlayan ve bilgilendiren uygulamalarının vergiye gönüllü uyumu artıracak sonucuna ulaşılmıştır. Kamu maliyesi için yararlı ve gerekli bu durumun oluşması için yasama, yürütme ve yargı süreçlerinde mükelleflerin hukuki güvencelerle donatılması gerektiği, bütünsellik göstermeyen mükellef haklarının sistemleştirilmesi, yetkililerin bu konuda eğitilmesi, daha açık mali düzenlemeler yapılması, daha çok teknoloji kullanılması, düzenlemelerin sadece vergi idarelerinin uygulayacağı kurallar biçiminde değil, aynı zamanda mükellef haklarını da içerecek şekilde hazırlanması gerektiği ifade edilmiştir (Çetin, Gökbunar, 2010: 30-44).

2. KAMU HUKUKUNDA FAİZ

2.1. Faiz ve Enflasyon

Faiz, ekonomik olarak üretim faktörlerinden biri olan sermayeye ödenen bedel veya fiyattır. Klasik faiz teorisine göre faiz, ödünç verilebilir fonları belli bir süre kullanmanın fiyatı; Keynes'e göre ise likiditeden vazgeçmenin bedelidir. Paranın geleneksel fonksiyonlarından birinin tasarruf aracı olması faizin önemli bir gerekçesidir. Zira, parasını tasarruf ederek değerlendirmek yerine borç veren bir kimsenin mevduat faizinden yararlanamamak gibi belli bir maliyete katlanması gerekmektedir.

Faizin bir başka gerekçesi olarak ise, borç verenin bugünkü tüketimini borç vererek ertelemesi ilk neden olarak gösterilmektedir. Zira tüketiciler bugünkü tüketimi genellikle yarınki tüketimlerine tercih ederler. İkincisi likiditeden vazgeçerek likit varlığı daha az likit bir varlığa dönüştürmek arada

geçen süre içinde likidite (nakit) ihtiyacı ortaya çıktığında zarara uğrama riski taşımaktadır (Seyidoğlu, 1999: 175).

Faizin ekonomi temelli açıklamalarından birisi de paranın değerinin enflasyon karşısında koruma aracı olarak görölmesidir. Enflasyon, değişim aracı olan paranın mallar karşısında değerinin düşmesi, yani fiyatlar genel seviyesinin belli bir dönemde artış oranı olarak tarif edilmektedir. Enflasyonun bulunduğu bir ortamda belli bir miktar paranın dönem sonunda alabileceği mal miktarı, dönem başında alabileceği mal miktarına göre enflasyon oranında azalmaktadır.

Paranın modern fonksiyonlarından birisi gelirleri yeniden dağıtma aracı olmasıdır. Bu fonksiyon özellikle enflasyonist dönemlerde etkisini hissettirmektedir. Enflasyonist dönemlerde tasarruf sahipleri ve sabit gelirliler satın alma güçlerinin düştüğünü fark ederler. Buna karşılık ödünç alanlar (faizsiz veya enflasyonun altında bir faiz oranı ile) enflasyondan yararlanırlar. Çünkü aldıkları borcu ileride değeri düşmüş olan para ile ödeyeceklerdir. Böylece bu kişiler ya da işletmeler lehine satın alma gücü yeniden dağıtılmış olacaktır (Parasız, 1997: 12).

Anayasa Mahkemesi de faizi paranın fiyatı olarak değerlendirmekte; borç verme ile bugünkü ihtiyaçların karşılanmasının ertelenmesi ile yapılan fedakârlığın (tasarrufta bulunmanın) karşılığı ve enflasyon karşısında paranın satın alma gücündeki kaybın telafisi ile açıklamaktadır (AYM, E.1988/7, K.1988/27). Mahkemenin farklı bir kararında ise, faiz, sermaye sahibinin lehine oluşan gelir ve alacaklı lehine doğan nakdi ödeme şeklinde tanımlanmıştır (AYMK, E.1997/34, K.1998/79).

Kamu hukukunda farklı faiz türleri uygulanmaktadır. Bu faizlerin oranları gibi borca ya da alacağa uygulanacağı süre de değişiklik göstermektedir. Sözleşmeye dayalı ya da eşitler arası ilişkiden doğan borç-alacak konularında (kamu ihaleleri, hazine borçlanması gibi) genellikle sözleşme ile tespit edilen ya da tarafların üzerinde anlaştığı şartlarda ve biçimde faiz uygulanmaktadır. Sözleşmeden kaynaklanan faiz konu dışında bırakılmıştır.

2.2. Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Tecil Faizi

Kamu alacaklarının zamanında tahsil edilememesi halinde alacağın değerinde azalma olmaması amacı ile 6183 sayılı Kanunda gecikme zammı ve tecil faizi oranında faiz uygulanması öngörülmektedir.

6183 sayılı Kanununun 48. maddesinde; “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; (Değişik ibare: 04.06.2008 - 5766 S.K.6.mad) amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.” denilmektedir.

Aynı Kanununun 51. maddesinde ise; ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için gecikme zammı tatbik olunacağı; vergi ziyayı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde gecikme zammı uygulanacağı, bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmeyeceği hüküm altına alınmış ve Bakanlar Kuruluna gecikme zammı oranlarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun (VUK) 112. maddesinde ise ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir.

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

Bunun yanında beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bu fiile iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri, haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği süre için 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı

oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi halinde VUK 371. maddede sayılan yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Bu durumda da mükelleften ceza mahiyetinde bir bedel alınmamakla birlikte ödenmesi gereken verginin vadesinden itibaren gecikme zammı oranında pişmanlık zammı alınmaktadır.

Görüldüğü üzere, kanun koyucu amme alacağının vadesinde tahsil edilememesi halinde alacağın değerini korumak amacıyla, vergi alacağı ve vadesinde alınamayan vergilere bağlı vergi cezaları ile mahkemelerce verilen ceza mahiyetindeki alacaklar için de vade tarihinden itibaren gecikme zammı oranında faiz öngörmekte, vadesinde ödenmemekle beraber ödenmesi halinde borçluyu zor duruma düşürecek alacaklar için ise borçlunun talebi ile daha düşük oranlı olan tecil faizi uygulanmasını öngörmektedir.

4369 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesine eklenen 4. fıkrayı içeren tasarının, Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunulduğu sırasında bu düzenlemenin; mahkeme kararları uyarınca yapılacak iadelerle ilgisinin bulunmadığı vurgulanarak, kesinleşen yargı kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadelerinin 2577 sayılı Kanunun 28. maddesi uyarınca yapılacağı belirtilmiş, vergi yargısına intikal ettirilmeyip, yükümlülerden fazla veya yersiz alınan yahut vergi yasaları uyarınca iadesi gereken vergileri kapsamak üzere öngörüldüğü ifade edilmiştir (www.tbmm.gov.tr).

Gecikme zammı ile gecikme faizi genellikle karıştırılan iki kavramdır. Esasen aralarında belli farklar bulunmaktadır (Özdemir, 2009). Gecikme zammı 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde yer alırken gecikme faizi 213 sayılı Kanunun 112. maddesinde yer almaktadır. Gecikme zammı muaccel hale gelmiş her türlü kamu alacağı için, gecikme faizi ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi alacakları için uygulanmaktadır. Ancak 213 sayılı Kanunun 112. maddesinde gecikme faizi gecikme zammına bağlandığından oranları aynıdır.

Sonuç olarak amme alacağının doğduğu tarihten tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi, tahakkuk tarihinden tahsil tarihine kadar geçen süre içinse gecikme zammı uygulanmaktadır.

Tablo 1: Dönemler itibarı ile Tecil Faizi ve Gecikme Zammı Oranları

| TECİL FAİZİ ORANLARI | | | GECİKME ZAMMI ORANLARI | | |
|-------------------------|-------|--------|-------------------------|--------|--------|
| DÖNEMİ | AYLIK | YILLIK | DÖNEMİ | AYLIK | YILLIK |
| 31.03.2001–01.02.2002 | % 6 | % 72 | 29.03.2001-30.01.2002 | % 10 | % 120 |
| 02.02.2002–11.11.2003 | % 5 | % 60 | 31.01.2002-11.11.2003 | % 7 | % 84 |
| 12.11.2003–03.03.2005 | % 3 | % 36 | 12.11.2003-01.03.2005 | % 4 | % 48 |
| 04.03.2005–27.04.2006 | % 2,5 | % 30 | 02.03.2005-20.04.2006 | % 3 | % 36 |
| 28.04.2006–20.10.2010 | % 2 | %24 | 21.04.2006-19.11.2009 | % 2,5 | % 30 |
| | % 2 | %24 | 19.11.2009-19.10.2010 | % 1,95 | % 23,4 |
| 21.10.2010'dan itibaren | % 1 | % 12 | 19.10.2010'dan itibaren | % 1,40 | % 16,8 |

6183 sayılı Yasa ile gecikme zammı ve tecil faizi oranlarını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmış ve Bakanlar Kurulu her dönemde gecikme zammını tecil faizinden daha yüksek olacak şekilde ve her ikisini de enflasyona paralel, ancak enflasyonun üstünde belirlemiştir. Özellikle enflasyonun % 10 civarında seyrettiği son birkaç yılda (2004 yılı sonrası) gecikme zammı ve tecil faizi oranları son değişikliğe kadar enflasyonun oldukça üzerinde belirlenmiştir.

Gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin mahiyeti konusunda Danıştay'ın bir görüşüne göre; bu faiz ve zamlar, vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir yaptırım niteliği taşımaktadırlar. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) E.1991/305, K.1991/128). Danıştay VDDK, daha sonra bu görüşünü değiştirerek 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre hesaplanan gecikme zammının vergi alacağı ve ceza mahiyetinde olmadığı belirtilmiştir (E.1993/55, K.1993/84).

Bu kararın vergi alacağının enflasyon karşısında korunmasını amaçlayan gecikme zammı hakkında doğru yorumu yansıttığı düşünülmektedir. Zira vergi alacağının zamanında beyan edilmemesi, yanlış ya da eksik beyan edilmesi, vergi idaresini aldatma amaçlı mükellef işlem ve eylemleri için VUK'da vergi aslının katları şeklinde veya maktu cezalar öngörülmüştür. Bu cezalar vergi ödeme vadesi geçti ise gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir. Mükellefin başvurusu ve idarenin kabulü ile vergi alacağının ertelenmesi halinde ise ertelenen süre için tecil faizi uygulanmaktadır. Sonuç olarak kanun koyucunun maksadının gecikme

zammı, gecikme faizi veya tecil faizi ile mükellefi cezalandırmak olmadığı, kamu alacağının değerini korumaya yönelik olduğu açıktır.

Anayasa Mahkemesi gecikme faizi ile ilgili olarak, kamuya olan borcunu zamanında ödemeyenlerin bundan yarar sağladığı, devletin ise bu durumda harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kaldığını, bu nedenle toplumun bazı devlet hizmetlerinden yoksun kaldığını, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyetinin arttığını ifade ederek Kanunun yüksek enflasyonun yaşandığı dönemde çıkarıldığına dikkat çekmiş ve faizin ekonomik boyutuna vurgu yapmıştır (AYM, E.1988/9, K.1988/28).

Asıl amacı kamu alacaklarını enflasyona karşı korumak olan gecikme zammı ve gecikme faizi oranlarının yüksek olmasının bir gelir yöntemine dönüştüğü, mükelleflerin mali durumlarını kötüleştirdiği, caydırıcı olmak yerine ceza niteliğine dönüştüğü (Yücel, 2009), faiz yükünü artırdığı ve bir süre sonra ödenemez hale geldiği (Seviğ, 2010) şeklinde akademik ve uygulayıcı çevrelerden birçok eleştiriye konu olmuştur.

2.3. Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizi

Genel olarak faiz, Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda düzenlenmişken, enflasyon oranlarının yükselmesi nedeniyle 4.12.1984 günlü, 3095 sayılı Yasa ile kanuni faiz ve temerrüt faizinin yeniden düzenlenmesi gereği duyulmuştur. 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanunun 1. maddesinde Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemişse bu ödemenin yıllık yüzde (dokuz) oranı üzerinden yapılacağı belirtilerek Kanuni Faiz tespit edilmiştir. Aynı madde ile Bakanlar Kuruluna, kanuni faiz oranını belirleme yetkisi verilmiştir.

Aynı kanunun 2. maddesinde ise; bir miktar paranın ödenmesinde temerrüde düşen borçlunun, sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça, geçmiş günler için yukarıda anlatılan maddede belirlenen orana göre temerrüt faizi ödemeye mecbur olduğu, Merkez Bankasının önceki yılın son günü kısa vadeli avanslar için uyguladığı faiz oranının kanuni faizden fazla olması halinde ise, arada sözleşme olmasa bile ticari işlerde temerrüt faizinin bu oran üzerinden istenebileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun gerekçesinde de; Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanununda belirlenen faiz oranlarının günün koşullarına göre çok düşük olduğu, bu durumdan borçluların kazançlı çıktığı, alacaklıların zarar ettiği, dava ve icra takiplerini arttırdığı, kanunun amacının artan enflasyon oranına karşı alacakların değerini korumak ve kanuni faiz ile temerrüt faizini günün koşullarına uygun hale getirmek olduğu belirtilmiştir.

Aşağıdaki tabloda dönemler itibariyle Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kanuni faiz ve ticari temerrüt faizi oranları verilmiştir.

Tablo 2: Dönemler itibarı ile Kanuni Faiz ve Ticari Temerrüt Faizi Oranları

| KANUNİ FAİZ UYGULAMALARI | | TİCARİ TEMERRÜT FAİZİ UYGULAMALARI | |
|--------------------------|---------------|------------------------------------|---------------|
| DÖNEMLER | ORAN (YILLIK) | DÖNEMLER | ORAN (YILLIK) |
| 01.01.2000 - 30.06.2002 | % 60 | 01.01.2000 - 30.06.2002 | % 70 |
| 01.07.2002 - 30.06.2003 | % 55 | 01.07.2002 - 30.06.2003 | % 64 |
| 01.07.2003 - 31.12.2003 | % 50 | 01.07.2003 - 31.12.2003 | % 57 |
| 01.01.2004 - 30.06.2004 | % 43 | 01.01.2004 - 30.06.2004 | % 48 |
| 01.07.2004 - 30.04.2005 | % 38 | 01.07.2004 - 30.06.2005 | % 42 |
| 01.05.2005 - 31.12.2005 | % 12 | 01.07.2005 - 31.12.2005 | % 30 |
| 01.01.2006 -bugüne kadar | % 9 | 01.01.2006 - 31.12.2006 | % 25 |
| | % 9 | 01.01.2007 - 31.12.2007 | % 29 |
| | % 9 | 01.01.2008 - 30.06.2009 | % 27 |
| | % 9 | 01.07.2009 - 31.12.2009 | % 19 |
| | % 9 | 01.01.2010 - 31.12.2010 | % 16 |
| | % 9 | 01.01.2011'den itibaren | % 15 |

Ticari temerrüt faizi, Merkez Bankasının kısa vadeli avanslar için uyguladığı faiz oranına endekslendiğinden kanuni faizden daha sık değişime uğramıştır. Yine ticari temerrüt faizi, işlemlerin niteliği, ticari işlerdeki alacaklara konu paranın ticari işlemlerde kullanılması ve Ticaret Kanununda tacirin basiretli iş adamı şeklindeki tarifinin gereği olarak kanuni faizden daha yüksek oranlı belirlenmiştir.

Ticari temerrüt faizi, özel kişiler arasında ticari işlerden kaynaklanan borç-alacak ilişkisinde kullanılan faiz oranı olup, kamu idarelerinin borçlu olmaları halinde alacaklı tarafın tüccar olup olmadığına bakılmaksızın istisnalar hariç kanuni faiz ödenmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinde, tazminat ve vergi davalarında idarelerce vatandaşlara yapılacak iadelerde kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceği ifade edilmiştir. Bu durumda mahkemelerin iadesine karar verdiği vergi ve tazminat kaynaklı kamu borcu nedeni ile kararın idareye tebliğinden itibaren, mükellef lehine kanuni faiz işletilmektedir. Ancak fazla veya yersiz vergi, tahsil tarihi ile yargı kararı arasındaki süre için 3095, 213 ve 2577 sayılı Kanunlarda bir belirleme yapılmamıştır. Bahsedilen boşluk, idari yargıda sonraki bölümde kısaca üzerinde durulacak olan birçok farklı karar verilmesine neden olmuştur.

3. FAİZ UYGULAMALARI VE MÜKELLEF HAKLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Kanunlarının Uygulaması

Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler yer almaktadır. 112. maddenin 3. fıkrasında ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda normal vade tarihinden itibaren ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir.

112. maddeye ilave edilen 5. fıkra ile ise, ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararı ile iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergiler için iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 210-217. maddelerinde vergilerin geri verilmesi ve kaldırılması hüküm altına alınmıştır. Düzenlemeye göre; kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilmektedir. Geri verilen bedel için ayrıca faiz ödenmemektedir. Ancak, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde iade gerçekleşmez ise, ilgilinin talebi

üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren başlatılmak üzere 6183 sayılı Kanuna göre tecil faizi ödenebilmektedir.

Gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde ise, başlangıçta tahakkuk eden vergilerin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde yeniden tahsil edileceği, bu süre içinde ödenmeyen vergi için ise 6183 sayılı Kanuna göre gecikme zammı oranında faiz alınacağı belirtilmektedir.

Bir kamu alacağı olarak vergi alacağının ödenmesinin gecikmesi halinde vade bitiminde hemen başlayan yüksek oranlı gecikme faizi uygulanmakta iken, fazla veya yersiz tahsilât sonucu iade edilmesi gereken kamu borcu için belli koşullarda, belge tesliminden üç ay sonra başlamak üzere daha düşük oranlı tecil faizi ödenmesi öngörülmektedir.

Fazla veya yersiz ödenen vergilerin iadesi ile ilgili hüküm VUK'a (112. madde 4. fıkra) 22.7.1998 tarihinde ilave olunmuştur. Bu tarihten önce fazla veya yersiz olarak ödenen vergilerin iadesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktaydı. Yani vergilerin fazla alındığının vergi idaresi veya yargı kararınca kesinleşmesi sonrasında mükellefe yapılan geri ödeme ne kadar geç olursa olsun faiz ödenmemekteydi. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde bu durum mükellefler için büyük zararlara yol açmıştır.

Geri ödeme geciktikçe bazı durumlarda yapılan ödeme reel anaparanın sadece küçük bir parçası haline gelebilmektedir. Esasen bu durum enflasyon yolu ile kaynakların mükelleften devlete aktarımı anlamına gelmekte ve sonuç olarak mükellefler dolaylı olarak ödemeleri gerekenden fazla vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Zamanında vergi ödeyemeyen mükellef de daha sonra ödeme yaptığında, durumuna göre ödeyeceği cezalar ile birlikte yüksek oranlı gecikme zammı veya faizi ile yine dolaylı olarak ödemesi gerekenden daha fazla vergi ödemektedir. Burada faizin cezalandırma amacının bulunmadığı ve cezaların zaten ayrıca ödendiğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kamu borç ve alacaklarına enflasyonun etkisi bağlamında, kamu mercileri şartları tek taraflı olarak düzenleyebildiklerinden, bireyler zayıf bir konumdadırlar ve haklarının korunmaları gerekmektedir. Aksi halde toplumun bazı üyeleri kamu politikaları masraflarını daha fazla üstlenme durumu ile karşı karşıya kalmaktadır. Enflasyon ve faiz kaynakların yeniden

dağılımına sebep olmakta ve bu nedenle de oluşan kayıplarının tazmini gerekmektedir (Çoban, 2005: 82).

Mükelleften fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde faiz ödenebilmesi her zaman mümkün de değildir. VUK'nun 112. maddesinin 4. fıkrası ile getirilmiş belirli sınırlamalar mevcuttur. Öncelikle durumun kamu kurumlarınca kabul edilmesi, sonrasında belirlenen usul ve esaslara göre belirlenen bilgi ve belgelerin teslimi gerekmektedir. İkinci olarak bilgi ve belgelerin tesliminden üç ay sonra faizin işlemeye başlatılması faiz ödenmesini mümkün olmaktan çıkararak ciddi bir sınırlandırmadır. Bunun yanında ödenecek faiz oranının vergi alacaklarında uygulanan gecikme faizi yerine tecil faizi oranı olması da ayrı bir sınırlama sebebi olarak sayılmaktadır (Candan, 2006: 214).

Genel olarak mükellefin vergi, prim gibi kamu gücüne dayalı tahsil edilen konularda kamuya olan borcunu vadesinde ödememesi nedeni ile anaparaya ek olarak vade bitiminden itibaren hesaplanan faizin ödenmesi konusunda yargı kararlarında kanunların öngördüğü çerçevede ortak bir görüş olduğu ifade edilebilir. Kamu alacaklı olduğunda uyuşmazlık konuları daha çok teknik meseleler üzerinde cereyan etmektedir. Bununla birlikte vatandaş alacaklı olduğunda faiz ödenmesi gerekip gerekmediği, ödenirse hangi tarihten itibaren ve hangi oranlı faiz ödemesinin yapılması gerektiği konusunda net bir içtihat birliği oluşturulamamıştır.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmesi ile ilgili idari yargı kararlarına baktığımızda genel olarak üç farklı bakışın ve kararın bulunduğunu görmekteyiz. İtibar edilen ilk görüşe göre mahkemeler, VUK 112/4. maddesinin sadece belli koşullar taşıyan fazla veya yersiz ödenmiş vergilerin iadesini öngördüğü, dolayısı ile bunun dışında kalan iadeler için herhangi bir şekilde faiz ödenemeyeceği, zira kanun koyucunun bunu istemesi halinde gerekli düzenlemeyi bu yönde yapacağı şeklindedir (Danıştay 3. Dairesi, E.2004/912, K.2005/295).

İkinci görüş ise Danıştay 7. Dairesinin ısrarlı kararları ile oluşan ve yukarıdaki görüşün aksine, devletin fazla veya yersiz tahsil ettiği vergilerin artık bir kamu borcu haline gelmesi nedeni ile iadelerinde vergi alacağı için öngörülen şekilde ve oranda faiz uygulanması; adalet, eşitlik, mülkiyet hakkı, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemesi ilkeleri nedeniyle bir zorunluluk olarak belirtilmektedir (Danıştay 7. Dairesi,

E:2002/28, K:2005/237). İlgili kararlarda idarenin kendi eylemleri ile yol açtığı zararların ödenmesinde sorumluluğuna ve mülkiyet hakkına vurgu yapılmıştır.

Bu iki görüşün arasında yer alan ve çok örneği olmayan bir görüşe göre ise, ihtirazı kayıtla beyan edilen ve ödenen vergiler için ihtirazı kayıtla beyan ve ödeme tarihi VUK 112/4. maddesinde yer alan bilgi ve belgelerin teslim tarihi sayılmakta ve bu tarihten üç ay sonra başlanmak üzere tecil faizine hükmedilmektedir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2006/87, K.2006/287).

Görüldüğü üzere Danıştay kararlarında konu hakkında bir içtihat birliği sağlanamamıştır. Bu durum, benzer durumda olup davası farklı dairelerde yargılanan mükellefler açısından farklı uygulamalara yol açarak mükellefler arasında eşitsizliğe ve devlete olan güvenlerinin sarsılmasına yol açmaktadır. Mükelleflerin mülkiyet haklarının onlardan fazla vergi alınarak ve fazla alınan verginin iadesinde faiz ödenmeyerek ihlali aynı zamanda olması gerekenden fazla vergi alınmaması şeklindeki mükellef hakkını da doğrudan ihlal etmektedir. Bununla birlikte kesin olma şeklinde ifade edilen mükellef hakkının da ihlali söz konusudur.

Anayasa Mahkemesi VUK'nun 112. maddesinin 4. fıkrası ile ilgili kararında; düzenlemenin kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet verdiğini, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olduğunu, vatandaşların devlete olan güvenini sarstığını ifade etmiştir. Mahkeme, yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilâtın, mükellefler için bir "alacak" haline geldiği, alacak hakkının mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından olduğu, fazla veya yersiz vergi alınmasıyla enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değerinin azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanma imkânının da bulunmadığını, bu şekilde kişilerin mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratıldığını belirterek düzenlemeyi iptal etmiştir (AYM, E.2008/58, K.2011/37).

Mahkeme kuralın fazla veya yersiz vergi tahsilâtı ile devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkı

verdiğini ve bunun kamu yararı için öncelikli bir durum olmadığını, kamu yararı ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozucu nitelikte olduğunu belirterek Anayasanın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğuna karar vermiştir. Kararda AİHS'ye Ek Protokol'ün 1. maddesine ve Eko-Elda Avey/Yunanistan (AİHM, Başvuru No: 10162/02) davasına ve bu davada kullanılan gerekçeye atıf yapılmıştır. Kararda hükmün iptali ile hiç faiz ödenmemesi gibi bir durumun oluşmaması ve yeni düzenleme yapılması için iptal kararının yürürlüğe girmesi ertelenmiştir. Ancak bugüne kadar konu ile ilgili yeni bir düzenleme yapılmamıştır.

3.2. Sosyal Güvenlik Mevzuatı Uygulaması

Sosyal güvenlik mevzuatı gereği ödenmeyen prim borçları için aynen vergilerde olduğu gibi 6183 sayılı Kanun uygulanmakta ve mükelleflerden ödenmeyen primler için primlerin ödenmesi gereken günden itibaren işletilen gecikme zammı oranında faiz istenmektedir. Primlerin fazla veya yersiz alınması durumunda ise fazla veya yersiz alınan vergilerden farklı bir uygulama yapılmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 89. maddesinin 3. fıkrasında: *“Yanlış veya yersiz alınmış olduğu tespit edilen primlerin, alındıkları tarihten on yıl geçmemiş ise, hisseleri oranında işverenlere, sigortalılara, isteğe bağlı sigortalılara, genel sağlık sigortalılarına veya hak sahiplerine kanuni faizi ile birlikte geri verileceği, kanuni faizin, primin kuruma yatırıldığı tarihi takip eden aybaşından, iadenin yapıldığı ayın başına kadar geçen süre için hesaplanacağı ve Borçlar Kanununun 65. maddesi hükmünün saklı olduğu”* belirtilmiştir.

Yanlış veya yersiz alınmış sosyal güvenlik primlerinin geri ödenmesinde; fazla veya yersiz alınmış vergilerin geri ödenmesinden farklı olarak tahsilâtın yanlışlığı anlaşıldıktan sonra, primlerin kuruma yatırıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren işletilen kanuni faizin ödenmesi öngörülmektedir.¹

Yanlış veya yersiz tahsil edilen primlerin geri verilmesi yükümlülüğü Borçlar Kanununda yer alan Sebepsiz Zenginleşme müessesesinin özel bir türü olarak kabul edilmektedir (Güzel, 2009: 305). Borçlar Hukukunda hak (alacak) doğurucu bir kaynak olarak sayılan sebepsiz zenginleşmenin var

¹1 Daha Fazla Bilgi İçin Bkz. Yiğitbaş ve Ünlü (2011)

olması için bir kimsenin mal varlığının başka bir kimsenin mal varlığına haklı bir sebep olmaksızın aktarılmış varlığın bulunması gerekmektedir. Sebepsiz zenginleşme genellikle özel şahıslar arasındaki haklı bir sebebe dayanmayan mal geçişlerinde kullanılmaktadır. Esasen borçluyu temerrüde düşürmek için ihtar gereklidir.

Vergi ve sosyal güvenlik konusu günlük hayatın olağan konularından olmadığından mükelleflerin uzmanı olduğu alanlar değildir. Kamu kurumlarının vergi ve prim tahsilâtı konusunda büyük bir kamu gücü kullanım hakkı ve yetkisi bulunmaktadır. İstenen bir ödemeyi yapmayan mükellefi ciddi cezalar beklediğinden genel uygulama mükellefin doğru olmadığını düşündüğü vergi ve primleri kamu kurumlarının belirlediği doğrultuda beyan ederek ödemesi şeklinde olmaktadır.

Yanlış veya yersiz tahsil edilmiş sosyal güvenlik primlerinin iadesinde bu durum göz önünde bulundurularak faiz yükümlülüğünü başlatmak için vatandaşın ihtarı zorunlu tutulmamış ve düzenleme vergi konusundan daha ileri bir hukuk ve mükellef hakları anlayışı ile yapılmıştır. Bununla birlikte kamu ve mükellef borçlu olduğunda primler için uygulanan faiz oranı değişmektedir. Kamu alacaklı olduğunda daha yüksek oranlı olan gecikme zammı uygulanırken kamu borçlu olduğunda daha düşük oranlı olan kanuni faiz uygulanmaktadır.

3.3. Diğer Uygulamalar

Türkiye'nin aleyhine AİHM'de birçok dava açılmasına neden olan uygulamaların biri de kamulaştırma sonrası vatandaşlara ödenen bedellerin geç ödenmesi nedeni ile uğranılan zararlardır. İç yargı yolu ile genellikle vatandaşlar, tespit edilen kamulaştırma bedeline itiraz ederek yargı kararı ile daha fazla kamulaştırma bedeli almaya hak kazanabilmektedirler. Ancak vatandaşlara kamulaştırma bedelini almaya hak kazandıkları günden ödememin yapıldığı güne kadar kanuni faiz oranıyla hesap edilen faiz kendilerine ödenmektedir.

3095 sayılı Kanunla Bakanlar Kuruluna verilen kanuni faiz oranını belirleme yetkisi Bakanlar Kurulunca özellikle 1990'lı yıllarda enflasyonun altında belirlenmiş ve kamu adına yapılan ödemeler bu yolla reel olarak düşürülmüştür. Bu uygulama esasen reel anlamda vatandaşların kaynaklarının devlete aktarımı ve sonuç olarak dolaylı bir vergileme

sayılabilir. Uygulamanın sonucunda dolaylı olarak vergi ödeyenler açısından kanunda öngörülme ve ödemeleri gerekenin üstünde vergi ödeyerek mükellef hakları ihlal edilmiştir.

Bu uygulamalar sonrasında açılan davalar neticesinde AİHM, enflasyonun mülkiyet haklarının ihlalinde bir faktör olduğunu, kamu alacaklarına yıllık %84 faizin uygulandığını, enflasyonun %70 olduğu bir ortamda kişilere geç yapılan ödeme için %30 oranında faiz ödenmesinin kamu yararı ile kişisel yarar arasında adil olmayan bir dengesizlik yarattığını belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir (AİHM, Başvuru No:19263/92 ve AİHM, Başvuru No: 19639/92). AİHM vatandaşlara ödeme yapılırken en az enflasyon oranında faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.

Daha sonra Anayasa Mahkemesi, düşük oranlı kanuni faizin borçlunun yararlanmasında, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurduğunu, bu durumun, borçlunun, süresinde borcunu ödememesine yol açtığını, yargı yoluna başvurulduğunda da yargı sürecini uzatma gayreti gösterildiğini belirterek kanuni faizi % 30 olarak belirleyen 3095 sayılı Kanunun ilgili madde ve fıkralarını hukuk devleti ilkesine aykırı bularak AİHM kararlarına paralel biçimde iptal etmiştir. (AYMK, E.1997/34, K.1998/79). Kararda Mahkeme konuyu mülkiyet hakkı yönünden değerlendirmemiştir. Karar sonrasında yasal faiz oranı 1.1.1998 ten itibaren uygulanmak üzere % 50'ye çıkarılmıştır. Ancak o yılların enflasyon oranları düşünüldüğünde bu artışın da yeterli olmadığı açıktır.

Tasarruf teşvik sistemini düzenleyen 3417 sayılı Yasa ile vatandaşlardan kesilen zorunlu tasarruf kesintilerinin belli bir süreden önce sistemden ayrılanlar için geri verilmemesi öngörülmekteydi. Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeyi Anayasanın hukuk devleti ilkesi ile mülkiyet hakkına aykırı bularak iptal etmiştir (AYMK, E.1997/59, K.1998/71). İptal sonrası aynı kanunda değişiklik yapılarak 3417 sayılı Yasanın 6. maddesi ile getirilen çalışanların ücretlerinden kesilen zorunlu tasarrufun geri ödenmesinin 6 yıl tasarruf kesintisi yapılmasına, nema ödenmesinin de (3/5 oranında nema) en az 15 yıl tasarruf kesintisi yapılmasına bağlanması şeklindeki düzenlemeyi de Mahkeme mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiş ve iptal etmiştir (AYMK, E.2000/42, K.2001/361). Kararda

Mahkeme, alacak hakkını mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmektedir (AYMK, E.2006/142, K.2008/148).

Görüldüğü gibi kamu borcunun ödenmesinde faiz ödenmemesi veya kullanılan faiz oranının düşüklüğü yoluyla reel anlamda dolaylı biçimde mükelleflerden kamuya kaynak aktarılmaktadır. Bu uygulamalardaki haksızlıklar AİHM ve Anayasa Mahkemesinin kararları ile bir ölçüde giderilebilmiştir.

3.4. Değerlendirme

Kamunun mükelleflere borçlu olduğunda faiz ödememesinin veya düşük faiz ödemesinin, mükelleflerden alacaklı olduğunda ise yüksek faiz talep etmesinin dolaylı biçimde mükelleflerden vergi alınması anlamına geldiği düşünülmektedir. Bu şekilde vatandaşların alacaklarının değeri düşürülerek veya borçları arttırılarak yine mülkiyet ve mükellef hakları ihlal edilmektedir. Son yıllarda önemli mesafeler alındığı görülen temel birey haklarının mükelleflere bakan yönü ile halen ulaşılması gereken seviyenin çok gerisinde olduğu görülmektedir. Dahası ülkemizde kanunların ve gelir idaresi uygulamalarının mükellef hakları konusunda olması gereken seviye bir yana temel hakları korumada da yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

Tüm bu uygulamalar birçok durumda kanun yolu ile gerçekleştirilmektedir. Bu durum halen kanun devletinden hukuk devletine geçilemediğinin bir göstergesidir. Hukukun bir parçası kanunlar olsa da, hukuk devletinin yerleşmesi için kanunlar yeterli değildir. Kanunların varlığı ve somut olaylara uygulanması her zaman adaletli sonuçlara ulaştırmayabilir. Kanun devletinde amaç kanunlar yolu ile devletin bekasını korumak iken hukuk devletinde adaleti sağlama (devleti sınırlama ve denetleme yetkisi ile birlikte) daha önceliklidir (Göksu, 2007: 60).

Birçok durumda AİHM, Anayasa Mahkemesi ve diğer mahkemelerin kamuda faiz uygulamaları yolu ile ihlal edilen mükellef haklarını korumada önemli kararlar aldığı görülmekle birlikte, özellikle idari yargıda halen mükellef haklarını öncelikli değerlendirme kriteri sayan bir anlayışın gelişmediği ya da az sayıda mahkeme kararına böyle bir anlayışın yansıdığı görülmektedir.

Mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergi veya prim kamu kurumlarının hatası ile gerçekleştirilmektedir. Bu tahsilâtları normal bir borç-

alacak ilişkisinden ayıran en önemli özellik, bu işlemlerin kamu gücüne dayanılarak gerçekleştirilmesidir. Mükellefler yanlış olduğunu bilseler de bu ödemeleri yapmak durumundadırlar, aksi halde yapmadıkları ödemeler için cezalar ve yüksek oranlı faiz söz konusudur. Kamu hukuku alanında yer alan ödemeler için devlet kurumları, uzman personeli ve kanuni yetkileri ile güçlü, mükellefler ise zayıf konumdadır.

Genellikle uzun süren yargı süreci sonunda mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen bedellerin iadesi sağlanabilmektedir. Geçen süre zarfında mükellefler, hem enflasyon nedeni ile paranın değer kaybından etkilenmekte hem de iş imkânları veya yatırım olanaklarını değerlendirebilme ihtimalini kaçırmaktadırlar.

İdarenin sürdürmesi zorunlu görevlerinden birisi de mali hizmetler kapsamında vergilerin ve primlerin hukuka uygun olarak, doğru ve en etkin biçimde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesidir. Hatalı tahsilâtın yapılması ile idareler bu görevlerini iyi biçimde yerine getirememekte ve bir hizmet kusuru meydana gelmektedir. Bu durumda mükelleflere zararlarının karşılanması için enflasyonun üstünde faiz ödenmesi bir zorunluluk ve idarenin kendi eylemleri ile yol açtığı zararların ödenmesi gerektiğini belirten Anayasanın 125. maddesinin bir gereğidir. Ancak Danıştay'ın bir dairesi dışında mükellef haklarının tazminine idarenin sorumluluğu çerçevesinde yaklaşan bir kamu kurumu veya yargı organı bulunmamaktadır.

Devlet borçlu olduğunda faiz ödenmemesi veya az ödenmesinin yanında konunun önemli bir boyutu da devletin borçlu veya alacaklı olmasına göre faiz oranının değişmesidir. Kamu hukukunun ayrı bir hukuk sistemi olarak kabul edilmesi nedeni ile eşitlik karşılaştırması yapılması güç görülebilmektedir. Anayasa Mahkemesi de kararlarında kişiler ile kamu kurumlarını (idare), farklı statüde bulunmaları nedeni ile genellikle eşit kabul etmemektedir. Ancak, somut olayda kişilerin hangi koşullar altında eşit olduklarını belirlemek kolay değildir. Eşitlik ilkesinin aynı, benzer, eşit durumdaki kişilere eşit davranılmasını gerektirdiği açık olsa da, kişilerin durumlarının ne zaman aynı, benzer veya eşit olmaktan çıktığını tespit etmek zordur. Eşitlik ilkesi, gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişileri için yalnız kendi aralarında değil, aynı zamanda bazı konularda kamu hukuku tüzel kişileri ile eşit işlem görme hakkını doğurmaktadır (Öden, 2003: 153-190).

Daha geniş bir perspektiften bakıldığında fazla veya yersiz bir şekilde alınan bir bedel nedeniyle borca sahip olmak veya alacak hakkı sahibi olmak bakımından kamu tüzel kişiliği ile özel şahısların mülkiyet hakkı açısından farkı bulunmamaktadır. Bu durumda kamu borçlu olduğunda farklı faiz oranı, alacaklı olduğunda farklı faiz oranı kullanılmasının kamuya faiz oranı yolu ile dolaylı vergi geliri sağlamak dışında izah edilmesi mümkün değildir.

Daha önce anlatıldığı gibi gerek kanun, gerekse yargı kararları incelendiğinde kamu alacakları için uygulanan faizin amacı ödeme yapmayan mükellefleri cezalandırmak değildir. Amaç zamanında yapılmayan ödeme nedeni ile enflasyon karşısındaki değer düşüklüğünü veya ödeme zamanında yapılmış olsa idi gerek kalmayacak olan giderlerin (borçlanma nedeni ile faiz ödenmesi gibi) karşılanmasıdır. Cezalar ayrıca tahsil edilmektedir. Bu durumda yüksek faiz ile elde edilen bedel dolaylı bir vergi mahiyetinde olup mükelleflerden olması gerekenden fazla vergi alınması anlamına gelmektedir.

Yapılması gereken gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi ile kanuni faiz şeklinde farklı faizler yerine kamunun sözleşmeden kaynaklananlar dışında kalan borç ve alacakları için tek faiz oranı belirlenmesidir. Aynen özel şahıslar arasında olduğu gibi bir fark oluşturulacak ise bu mükellefin tacir olup olmadığına göre belirlenmeli, ancak kamu karşısında borçlu ve alacaklı olana her durumda aynı faiz oranı uygulanmalıdır. Zira tacirin parayı ticaret veya başka yollar ile yatırım aracı olarak kullanma ihtimali vardır. Tacir olmayan mükelleflerin ise daha sınırlı yatırım aracı kullanma ihtimali söz konusudur. Dolayısı ile tacirler için daha yüksek faiz oranı uygulanması yaptıkları işin doğası gereğidir.

Bu konuya getirilebilecek çözümün, kamuya borçlu veya kamudan alacaklı tacir olduğunda aynı oran olmak üzere ortalama (en büyük beş banka veya buna paralel belirlenecek bir oran) banka kredi faiz oranları gibi bir oranının, mükellef tacir olmadığına ise yine hem kamu borcu ve hem de kamu alacakları için ortalama mevduat faizi oranının (en büyük beş bankanın mevduata uyguladığı ortalama faiz veya buna paralel belirlenecek bir oran) yasa ile kabul edilmesi olacağı düşünülmektedir. Bu durumda geç yapılan ödemeden alınan faizin amacı paranın değerini ve alternatif yatırım araçlarının getirisini korumak olacak, bir cezalandırma veya dolaylı vergi alma aracı olmaktan çıkarılacak ve mükellef hakları ihlal edilmemiş olacaktır.

SONUÇ

Vergilendirme ve bununla ilgili süreçlerde devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar olarak tarif edilen mükellef hakları geçen asırda önemli mesafe kat etmiş ve önemli ölçüde genel kabul görmüş standartlara ulaşmıştır. Bilgilendirilme, yardım alma, dinlenme, itiraz edebilme, ödenmesi gerekenden fazla vergi ödememe, kesinlik, özel yaşamın gizliliği, vergi mahremiyeti ve gizliliği şeklinde sıralanan mükellef haklarının birçoğunun ülkemizde de kabul edildiği Gelir İdaresi tarafından beyan edilmekte ve kimi düzenlemelere konu olmaktadır.

Bununla birlikte ülkemizde temel haklar konusunda bile mükelleflerin yeterince korunmadığı, mükellef haklarının gelir idaresinin ve diğer kamu kurumlarının öncelikleri arasında olmadığı kamuda faiz uygulamalarında kendini göstermektedir. Kamuda faiz uygulamaları kamunun borçlu veya alacaklı olmasına göre farklılıklar göstermektedir. Kamu borçlu olduğunda (sözleşmeden kaynaklananlar hariç) genellikle ya faiz ödenmemekte veya kamu alacaklı olduğunda alınandan daha düşük bir oranda ve daha sınırlı bir süre için ödeme yapılmaktadır. Bu durumda faiz ve enflasyon aracılığı ile kaynaklar reel olarak mükelleflerden devlete aktararak dolaylı vergi alınmaktadır.

Devlete bu şekilde kaynak aktarımı yapılması mükellef hakları ile doğrudan ilişkili ve AİHS ve Anayasa ile korunan mülkiyet hakkını ihlal etmekte ve olması gerekenden fazla vergi ödenmemesi ve kesinlik şeklinde sayılan mükellef hakları da çiğnenmektedir.

Fazla veya yersiz alınan vergilerde başvurudan üç ay sonra başlamak üzere faiz işletilmesi şeklindeki VUK ilgili hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. İptal edilen hükmün yerine yapılacak düzenlemenin mükellef haklarını olması gereken seviyeye taşıması amacı ile tüm kamu alacak ve borçları için ödenmesi gereken tarihten başlatılmak üzere tek faiz oranı getirmesi ve farklılaştırmanın kamu karşısında borçlu veya alacaklı olanın tacir olup olmadığına göre yapılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- ATO (2004), Aflar Tarihi Raporu, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=198&l=1>, (03.04.2010).
- Bentley, Duncan (2002), "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities", Bond University Law Papers, (11/05/2011). http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs,
- Birleşmiş Milletler Enformasyon Merkezi, "İnsan Hakları Evrensel Bildirisi", www.uniankara.org, (02.05.2011).
- Candan, Turgut, "Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Çetin, Güneş; Gökbunar, Ramazan (2010), "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:17, Sayı:1
- Çoban, Ali Rıza, "Inflation and Human Rights: Protection of Property Right Against Inflation Under the European Convention on Human Rights", Essex Human Right Review, 2005, Vol:2/1.
- Dönmez, Recai (2004), "Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 136, Nisan.
- Göksu, Hasan Tuna (2007), "Kanun Devletinden Hukukun Üstünlüğüne", Sayıştay Dergisi, Sayı: 64.
- Güzel, Ali; Ali Rıza Okur ve Nurşen Caniklioğlu (2009), Sosyal Güvenlik Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul.
- Saban, Nihal (2000); "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", XIII. Türkiye Maliye Sempozyum Tebliği, 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Yayın No: 12, İstanbul.
- OECD (1990), "Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD Countries" Committee of Fiscal Affairs, 27 April 1990, <http://www.oecd.org/pdf/M00023000/M00023881.pdf>, (12.04.2011).

- OECD (2003), "Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note", OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, (02.05.2011).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2006), Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>, (02.0.62011).
- Gerçek, Adnan (2006), "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 2006.
- Gerek, Şahnaz; Ali Rıza Aydın (2010), "Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku", Seçkin Yayınları, Ankara.
- Kaneti, Selim (1989), "Vergi Hukuku", Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Legal Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler, <http://www.legalisplatform.net/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=J/W1u78ZUn>, (03.04.2011).
- Maliye Bakanlığı (2001), Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı, <http://www.diyarbakirdefterdarligi.gov.tr/tky/elkitabi/elkitabi.htm>, (01.06.2011).
- Maliye Bakanlığı (2003), Toplam Kalite Yöntemi Uygulama Projesi, http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/yanmenu/tky_proje/tkyup.htm, (01.06.2011).
- Öden, Merih (2003), "Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi", Yetkin Yayınları, Ankara.
- Mükellef Hakları Platformu (2006), "Mükellef Hakları Tüzüğü", <http://www.mukellefhaklariplatformu.com/?page=tuzuk>, (03.06.2011).
- Özdemir, Muharrem (2009), "Gecikme Faizi", http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_gecikme_faizi.htm (01.12.2010).
- Parasız, İlker (1997), "Para, Banka ve Finansal Piyasalar", Ezgi Kitapevi, Bursa.
- Seyidoğlu, Halil (1999), "Ekonomik Terimler", Güzem Can Yayınları, İstanbul.
- World Taxpayers Association (2011), <http://www.worldtaxpayers.org/members.htm>, (12.6.2011).
- Topakkaya, Arslan (2008), J.G.Fichte'de Devlet-Mülkiyet İlişkisi, Uludağ Üniversitesi Felsefe Dergisi, Sayı: 11.

- Taş, Fatma (2007), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, Maliye Dergisi, Sayı: 152.
- Seviğ, Veysi (2010), “Gecikme Zammı-Tecil Faizi Oranları Çok Yüksek”, Referans Gazetesi, (05.02.2010).
- Yiğitbaş, Mehmet ve Ünlü, Kemal (2011), “Yanlış veya Yersiz Alınan Primlerin Geri Verilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 217.
- Yücel, Mehmet (2010), “Gecikme Faizi ve Gecikme Zammının Hukuki Mahiyeti, Uygulama Esasları ve Yüksek Gecikme Faizi/Gecikme Zammı Oranlarının Düşürülmesi Gerekliği”, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/456>, (02.12.2010).