MÜKELLEFE İADESİ GEREKEN VERGİLERDE FAİZ UYGULANMASI

THE IMPLEMENTATION OF INTEREST ON TAXES GIVEN BACK TO THE TAXPAYER

Ümit Süleyman ÜSTÜN*

Özet: Vergi Usul Kanunu'nda, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin mükellefe iadesinde faiz ödeneceği düzenlenmiştir. Ancak ilgili maddedeki düzenleme anayasaya aykırı bulunarak Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı doğrultusunda madde yeniden düzenlenmiştir.

Bu çalışma kapsamında, mükellefe iadesi gereken vergilere faiz uygulanması, eski düzenleme de dikkate alınarak, mahkeme kararları çerçevesinde ele alınacaktır. Son kanunî değişiklik dâhilinde ilgili maddedeki hüküm değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, vergi, faiz, mükellef, fazla veya yersiz ödenen vergilerin iadesi.

Abstract: It is arranged that overpaid or undue collected taxes and the taxes to refund in accordance with the tax laws are to be paid with interest in Tax Procedure Law. But the provisions of the article canceled by the Constitutional Court. Article is re-arranged accordance with the decision of the Constitutional Court.

In this study the implementation of interest on taxes to refund to the taxpayer will be discussed by taking into consideration the old regulation in the article within the framework of court decisions. The current provisions of the TPL article will be examined within the recent legal changes.

Keywords: Tax Procedure Law, tax, interest, taxpayer, refund of taxes collected more or undue.

* Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Malî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

I. GİRİŞ

Alacaklarda zamanın geçmesine bağlı olarak değer kayıpları meydana gelebilmektedir. Bu değer kayıplarının telafi edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla vergi alacaklarında da ortaya çıkabilecek kayıpların giderilmesine yönelik bir takım müesseseler kabul edilmiştir. Bu müesseselerden birisi Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan gecikme faizidir. Bu faizin oranı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'da (AATUHK) düzenlenen gecikme zammı oranına bağlanmıştır. Bu iki müessese de devletin kayıplarını telafi etmeye yönelik olarak düzenlenmiştir.

Mükelleflerin de çeşitli sebeplerle ödemiş oldukları ve kendilerine iadesi gereken vergiler bakımından zamana bağlı kayıpları söz konusu olabilmektedir. Bu kayıpların telafisi için gecikme faizinden çok sonra sınırlı bir düzenleme yapılmıştır. Ancak bu düzenleme ortaya çıkan zararların giderilmesinde yetersiz kalmıştır. Adil olmayan sonuçlara yol açan madde, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiş ve ardından yeni bir kanunî düzenleme yapılmıştır.

Bu çalışma kapsamında gecikme faizine kısaca değinilecek ve vergi mükelleflerine iadesi gereken vergilerde faiz uygulanması konusu üzerinde durulacaktır. İlk olarak, Anayasa Mahkemesi kararı öncesindeki düzenleme ele alınacaktır. Daha sonra Anayasa Mahkemesi kararı incelenecektir. Son bölümde ise Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda gerçekleştirilen kanunî düzenleme incelenecek ve yapılan değişiklik hakkında değerlendirme yapılacaktır.

II. VERGİ ALACAKLARINA FAİZ UYGULANMASI

Vergi alacaklarının geç tahakkuk etmeleri dolayısıyla meydana gelen kayıpların telafisi almacıyla uygulanan gecikme faizi, 1985 yılında yapılan kanun değişikliği ile VUK'ta yer almıştır[1]. Kanunun genel gerekçesinde mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemelerinin sağlanması ve bu suretle mükellefler arasında ortaya çıkabilecek eşitliğe aykırı durumların önlenmesinin hedeflendiği belirtilmiş-

[1] 3239 Sayılı Kanun, RG. 11.12.1985, S. 18955.

tir[2]. Gerçekten de tahakkukun gecikmesi dolayısıyla, devlet gecikmeye bağlı olarak zarara uğramaktadır.

Yapılan düzenleme ile VUK'un 112/3. maddesinde gecikme faizine ilişkin olarak yer alan hüküm şu şekildedir: "*Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci 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 tebliğ tarihine 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.

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

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

Getirilen bu düzenleme ile tahakkukun gecikmesine bağlı olarak devletin zaman kaybı dolayısıyla uğrayacağı zararın telafisi mümkün hale gelmiştir. Devletin vergi alacağını zamanında tahsil edememesi halinde kamu hizmetlerinin aksayacağı, bu yüzden mükelleflerin vergilerini zamanında ödemelerinin sağlanması ve zamanında ödemeyenlere ise faiz uygulanmasının gerekli olduğu doktrinde vurgulanmaktadır[3].

---

2 "*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*". 3239 Sayılı Kanun'un gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/cilt_4_3239_sayili_kanun.pdf, s. 116.

3 SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz

Gecikme faizinin gecikme zammı oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gecikme zammı AATUHK'un 51. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, "*Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 1,40*[4] *oranında gecikme zammı tatbik olunur*". Tahakkuk edip ödenecek aşamaya gelen kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde, söz konusu alacaklara gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme zammı AATUHK ile 1954 ile sisteme girmiştir. Gecikme faizi ise 1986 yılından beri yürürlüktedir[5].

Gecikme zammı ve gecikme faizinin niteliğini ortaya koyabilmek için öncelikle faizin tanımı ve niteliği üzerinde durmak gerekmektedir.

Faiz genel olarak nakdî sermayenin getirisidir. Bir kimsenin parasını kullanmaktan vazgeçerek başkasının kullanımına bırakması sonucu elde ettiği irattır[6]. Detaylı bir tanımlaya göre ise faiz, "*alacaklının nakdinden bir süre için yoksun kalması nedeni ile, nakdin kullanılması olanağını borçluya bırakması karşılığında elde ettiği, miktarı kanun ya da hukuki işlem ile belirlenmiş, para borçları bakımından özel olarak düzenlenen, tahsili için zararın ve kusurun varlığı şart olmayan bir tür tazminat, bir medeni semeredir*"[7].

Faiz, parayı bugün kullanmaktan vazgeçmenin bedeli olup alacaklının parayı belli bir süre kullanamaması dolayısıyla ödenen hukukî bir üründür[8]. Özellikle enflasyonist ekonomilerde bir müddet elden çıkan paranın değer kaybının telafisi aracı niteliğindedir[9]. Faiz borçlu bakımından parayı belli süre kullanmanın bedeli niteliğindeyken, ala-

---

Kitabevi, İstanbul 2001, s. 1.

4 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oran. RG. 19.10.2010, S. 27734.

5 YALTI Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkının İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Vergi Dünyası*, S. 310, Haziran 2007, http://www.vergidunyasi.com.tr, s. 1; Aynı makale için ayrıca bkz. YALTI Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkının İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Danıştay 2007 İdarî Yargı Sempozyumu*, http://www.danistay.gov.tr/insan_haklari_avrupa.htm.

6 SONSUZOĞLU, s. 4.

7 HELVACI Mehmet, *Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2000, s. 65.

8 SONSUZOĞLU, s. 4-5.

9 ERMUMCU Osman, "Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", *Terazi Hukuk Dergisi*, Kasım 2010, S. 51, s. 150.

caklı bakımından ise paradan belli bir süre mahrum kalmanın karşılığı olarak ortaya çıkmaktadır[10].

Anayasa Mahkemesi'nin kanunî faize ilişkin bir kararında da faizin özelliklerine değinilmiştir: "*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, edimini 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*"[11].

Faiz borçları asıl borcun varlığı halinde işleyen ve ona bağlı olan fer'i bir borç olup kendiliğinden doğmaz. Özel hukukta ya sözleşme hükümlerine ya da kanun hükümlerine bağlı olarak doğmaktadır[12]. Oysa kamu hukukunda sözleşme hürriyeti bulunmadığı için akdî değil, kanunî faiz söz konusudur[13]. Nitekim AATUHK'ta düzenlenen gecikme zammı, tecil faizi, haksız çıkma zammı; VUK'ta düzenlenen gecikme ve iade faizleri ile İdarî yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) düzenlenen infazın gecikmesi dolayısıyla idarenin ödemesi gereken faiz, hep bu kanunî faizlerdendir[14].

Gecikme zammı, devletin uğramış olduğu gelir kaybı ile alacağının değerinde enflasyon sebebiyle ortaya çıkan azalmanın karşılığı niteliğinde bir fer'î kamu alacağıdır[15]. Her ne kadar AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde gecikme zammında faiz esasının kabul edilmediği belirtilse de[16], gecikme zammı niteliği itibariyle temerrüt (geçmiş günler)

---

10 ÇÖLGEZEN Övül, "Gecikme Faizinin Niteliği", *Vergi Dünyası*, S. 354, Şubat 2011, s. 77.

11 AyM. 15.12.1998 gün ve E. 1997/34, K. 1998/79, RG. 26.11.1999, S. 23888.

12 SONSUZOĞLU, s. 6.

13 SONSUZOĞLU, s. 20, 68.

14 ERMUMCU, s. 150; SONSUZOĞLU, s. 20, 68.

15 ÜYÜMEZ M. Erkan, "Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği", *Vergi Sorunları*, S. 253, Ekim 2009, s. 111.

16 "*95 nci madde gecikme zammı için tasarı ile kabul edilen yeni esasları göstermektedir. Gecikme zamlarında faiz esası kabul edilmiyerek, kanunla muayyen, gerek mükelleflerce, gerek memurlarca anlaşılıp hesap edilmesi kolay esaslar kabul edilmiştir. Filhakika faiz esası ne mükelleflerimiz ve ne de bir kısım memurlarımız bakımından kolay anlaşılıp hesap edilebilecek bir usul olarak görülmemiştir*". Bkz. AATUHK Tasarısı Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, s. 785.

faizine benzetilebilir[17]. Ancak, gecikme faizinin kamu alacağını enflasyona karşı korumanın yanı sıra, devlet parasının haksız şekilde tutulması sebebiyle menfaat elde edilmesinin önlenmesi amacıyla da uygulandığı belirtilmektedir. Bu yüzden gecikme faizini özel hukuktaki temerrüt faizi ya da cezaî şart ile karşılaştırmanın doğru olmayacağını ifade eden görüş de bulunmaktadır[18].

Gecikme zammı, muaccel hale gelmiş kamu alacaklarına muaccel oldukları andan itibaren uygulanırken, gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde, tahakkuk aşamasındaki gecikme dolayısıyla alınmaktadır[19]. Gecikme faizinin zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin tazmini amacıyla alınan ek bir malî yükümlülük olduğu, ceza niteliği taşımadığı kabul edilmektedir[20]. Gecikme faizinin tazmin amacı taşıması önemli bir özelliktir. Nitekim ilerleyen bölümlerde de görüleceği üzere, bazı Danıştay kararlarında faizin bu niteliğinden hareket edilmektedir.

VUK'un 112/3. maddesinde düzenlenen gecikme faiziyle ilgili hüküm, anayasaya aykırılık iddiasıyla itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin kararında gecikme faizinin niteliği üzerinde durulmuştur. Kararda faizin paranın fiyatı olduğu, parayı kullanan kimsenin parayı kullanmaktan

---

17 ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 127; SONSUZOĞLU, s. 22; "*Temerrüt faizi ise, gecikme nedeniyle verilmesi gereken ve yasa hükmüne dayanan bir faizdir*". SONSUZOĞLU, s. 6.

18 BAYAR İbrahim Nihat, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, s. 312.

19 "*Gecikme zammı muaccel hale gelmiş her çeşit kamu alacağına vade tarihini izleyen günden itibaren uygulandığı halde, gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır; yani tarhedilmiş ve tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarhedilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır*". ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 129; KUMRULU Ahmet, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 239.

20 KUMRULU, s. 239; SONSUZOĞLU, s. 73; ÇÖLGEZEN, s. 79, 80. Ancak karşı görüş de bulunmaktadır: "*Mevcut uygulaması ile gecikme faizi bir mali yaptırımdan öte bir cezai yaptırım niteliği taşımaktadır. Gecikme faizi oranı genel olarak piyasa faiz oranından çok yüksek olarak belirlenmektedir. Özellikle ilave tarhiyatın normal vade tarihinden 3-4 yıl sonra yapılması halinde, gecikme faizi tutarı vergi ziyaı cezasından daha ağır külfet oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu niteliği itibariyle gecikme faizi fiilen ceza hüviyetine bürünmektedir. Bu durum da gecikme faizinin, vergi cezalarında olduğu gibi mükellefin kusuruna bağlı olarak uygulanmasını gerekli kılar*". ÜREL Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara 2007, s.221-222.

vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerektiği vurgulanmaktadır: "*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 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 câri 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. Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği gözönünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar… 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*"[21].

[21] "*Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek 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 parası ödenmeyen 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, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma 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 sözkonusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır. İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur… Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka*

III. MÜKELLEFE İADE EDİLEN VERGİLERE FAİZ UYGULANMASI (01.01.1999 – 14.05.2012 ARASINDAKİ DÖNEM)

A. GENEL OLARAK

Vergi mükellefinden fazla veya yersiz tahsil edilen ya da vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme ise, devletin kendi alacaklarına ilişkin faiz alınmasına yönelik yaptığı düzenlemeden neredeyse 13 yıl sonra, 1999 yılında yürürlüğe girmiştir[22]. 4369 sayılı Kanun'la[23] yapılan düzenleme ile VUK'un 112. maddesine yeni fıkra eklenmiş ve mükellefe iade edilmesi gereken vergilere faiz ödenmesi kabul edilmiştir: "*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 faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*".

Mükelleflere yapılan iadenin gecikmesi, mükelleflerin hukukî durumunu zedelemekte ve tepkiye yol açmaktadır. İlgili dönemde enflasyonun yüksek olması ise iadesinde gecikilen vergilerin bir bedelinin olmaması eleştirilerine daha büyük oranda haklılık kazandırmaktaydı[24]. Bu eleştiriler yeni bir düzenleme yapılmasını gerektirmiştir.

Yapılan kanun değişikliğinin genel gerekçesinde, bu düzenleme ile mükellef hakları yönünde önemli adım atıldığı, mükelleflerin haklı sebebe dayanmadan bekletilen vergi iadesi alacaklarına faiz ödeneceği belirtilmekte, bu durumda devletin de külfete katlanacağı vurgulan-

---

işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır". AyM. 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, RG. 26.12.1988, S. 20031.

22 YALTI, s. 1; CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2001, s. 191.

23 4369 Sayılı Kanun, RG. 29.07.1998, S. 23417 (mükerrer).

24 SONSUZOĞLU, s. 101.

maktadır[25]. Ancak ileride de ele alınacağı üzere burada tam anlamıyla bir gecikme faizi müessesesi ihdas edilmemiş, sadece iadenin aşırı gecikmesi halinde, bu iadedeki gecikmeden dolayı daha düşük oranlı olan tecil faizinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yani gerekçede belirtilen devletin de külfete katlanacağı söylemi, aslında çok da gerçekçi değildir.

VUK'un 112/4. maddesinde yapılan değişikliğin madde gerekçesinde ise, mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında oluşturacağı aşınmasının giderilmesi ve idarenin gereksiz zaman kayıplarının önlenmesinin hedeflendiği belirtilmektedir[26].

Mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin düzenlemenin, devletin vergi alacağının tahakkukunun gecikmesi dolayısıyla alınacak gecikme faizine ilişkin düzenlemeden yaklaşık 13 yıl sonra –eksik de olsa– yürürlüğe girmesi ayrı bir sorundur. Bu dönemde gecikme faizinin anayasa aykırılığı dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraz başvurusunda da bu husus gündeme gelmiştir. Anayasa Mahkemesi, mükellefe iadede faiz ödenmemesinin bir eksik düzenleme durumu olduğu, bunun anayasaya aykırılık iddiası kapsamı içinde değerlendirilemeyeceğini, yasama organının dilediği zaman bu eksik-

---

25 "*Bu Kanunla, mükellef haklarını koruma yönünde atılan adımlardan birisi de mükelleflerin haklı sebebe dayanmadan bekletilen vergi iadesi alacaklarına devletin faiz ödemesi uygulamasının getirilmesidir. Böylelikle mükellef alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle Devlet de bir külfete katlanacaktır*". 4369 Sayılı Kanun Tasarısı'nın Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, s. 348.

26 "*Bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenebilmesi amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır. Buna göre, mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenilecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade süreci başlayacaktır. Bu süre içinde iadenin yapılamaması durumunda, üç ayı aşan süreler için, aynı dönemde uygulanmakta olan ve 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi esas alınmak suretiyle bir faiz hesaplanacak ve bu faiz, iadesi gereken miktarlarla birlikte mükellefe ödenecektir. Bu faiz, üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacaktır. Üç aylık normal iade sürecinin, mükellefin eksik bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihten itibaren başlayacağı kuşkusuzdur. Red ve iadenin mükellefe bildirilmesi üzerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 120 nci maddesinde sözü edilen bir yıllık hak düşürücü süre işlemeye başlayacaktır*". 4369 Sayılı Kanun Tasarısı'nın Gerekçesi, s. 350-351.

liği giderebileceğini belirtmiştir: "*İtirazın gerekçesi açıklanırken de belirtilmiş olduğu üzere, itiraz yoluna başvuran mahkeme, itiraz konusu kuralın, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhlarda yükümlülerce faiz ödenmesini kabul ettiğini, buna karşılık, Devleti, hatalı biçimde veya yanlışlıkla tahsil ettiği vergileri iade ederken bu tür bir faiz ödemekle yükümlü tutmadığını ve böylece Devlet yararına ayrıcalık doğurduğunu iddia etmiştir. Öncelikle belirtilmesi gereken nokta, bu tür bir gerekçe ile Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmanın mümkün olmadığıdır. Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kimi kararlarında açıkça belirtilmiş olduğu üzere Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için bu konunun Yasa Koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasa'ya aykırılık iddiası öne sürülemez. Mahkemenin başvurusunda öne sürülen "Devlet tahsil ettiği verginin bir kısmını veya tamamını geri verirken faiz ödemiyor" savı; bir eksik düzenleme iddiası olup, Anayasa'ya aykırılık nedeni olamaz Yasa Koyucu, dilediği zaman bu eksikliği giderebilir*"[27].

Anayasa Mahkemesi bu kararı ile aslında, mükellefe iade edilecek vergilerde, kanunî bir düzenleme olmaksızın faiz ödenmesinin önüne geçmiş olmaktadır.

Kararda devletin gecikme faizi almasının haklılığı açıklanmaya çalışılmaktadır. Buna göre, "*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 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*"[28].

---

[27] AyM. 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, RG. 26.12.1988, S. 20031; Ancak doktrinde bu durumda eksik düzenleme bulunmadığı ifade edilmektedir: "*Vergi Usul Kanununda bu yönde bir hükmün yer almamasını esas itibariyle bir eksik düzenleme olarak nitelendirmek mümkün değildir; çünkü yükümlü genel hükümlere göre bu alacak hakkını elde edebilir: İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca açılacak bir tam yargı davası ile yükümlü, ihlâl edilen hakkına karşılık tazminat talebinde bulunmak suretiyle uğradığı kaybı faiz hesabına göre telâfi edebilir*". Bkz. KUMRULU, s. 250. Gerçekten de ileride ele alınacağı üzere, mükelleflerin uğradıkları zararların tazmini için dava açabilmeleri mümkündür. Bu davada da adil denge için gecikme faizi uygulanması söz konusu olabilecektir.

[28] AyM. 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, RG. 26.12.1988, S. 20031.

Doktrinde, yapılan bu tespitlerin özünün, ödeme yapmayan veya eksik ödeme yapan mükellefler için geçerli olduğu gibi, fazla ödeme yapan mükellefler bakımından da hukuken geçerli olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre, tarafların yer değiştirdiği objektif bir durumda, maddî içerik objektif olarak değişmeyecektir[29]. Mükellef de kendisine faizsiz iade yapıldığında, kararda belirtildiği gibi zarara uğramış olmaktadır. Doktrinde bunu destekleyen nitelikteki diğer bir görüşte de, 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde devletin alacakları için faiz alınması gerekliliğini gösteren günümüzde her çeşit alacak için gecikmelerde faiz alındığı yönündeki ifadenin, zarara uğrayan mükellef bakımından da tümüyle geçerli olduğu belirtilmektedir[30]. Gerçekten de mükellefler için zarar, kendilerinden hukuka aykırı olarak alınan vergilerin iadesinde doğmaktadır[31].

Anayasa Mahkemesi'nin kararında ayrıca eşitlik ilkesi bakımından da faiz uygulaması değerlendirilmiştir: "*Öte yandan böyle bir eksik düzenlemenin eşitlik ilkesini zedelediğini ileri sürmek de mümkün değildir. Anayasa Mahkemesi kararlarında tekrarlandığı üzere, Anayasa'da öngörülen eşitlik, "yasa önünde eşitlik" olup herkesin aynı hak ve yükümlülüklere sahip olması anlamında değildir. Eşitlik, her yönüyle aynı hukukî durumda olanlar arasında sözkonusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, "eşitlerin eşitliği" anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani "eşit olmayanların eşitsizliği"; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz*"[32]. Bu karar doğrultusunda Anayasa Mahkemesi, eğer sadece devlet alacaklarına faiz ödenmesine ilişkin kanunî düzenleme varsa, bu durumun eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğine hükmetmiş bulunmaktadır. Ayrıca bu karar, yeni dü-

---

29 YALTI, s. 3.

30 KUMRULU, s. 249.

31 CANDAN, s. 192.

32 "*Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde "devlet egemenliği" veya "devletin üstün iradesi" gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı; adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir. Vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzelkişiliğine de aynen yüklenmesini istemek, yukarıda açıklanan nedenlerle eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı gibi; toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan "devlet" kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz. Düzenlemenin Anayasa'nın 10. maddesine aykırı bir yönü görülmemiştir*". AyM. 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, RG. 26.12.1988, S. 20031.

zenleme çerçevesinde ele alınacak olan, devlet alacaklarına gecikme faizi uygulanmasına karşın mükellefe iade edilecek vergilerde tecil faizi oranında faiz uygulanmasını da eşitliğe aykırı bulmayacak bir yaklaşım içermektedir.

1999 yılına kadar, hukuka aykırı olarak tarh ve tahsil edilen ancak daha sonraki bir tarihte iade edilen vergiler için mükelleflerin faiz ödenmesine yönelik açtıkları davalar da, Anayasa Mahkemesi'nin kararına uygun olarak, bu konuda bir kanun hükmü bulunmadığı gerekçesiyle Danıştay tarafından reddedilmekteydi[33]. Yapılan kanunî düzenleme ile belli şartlar altında mükellefe yapılacak iadelerde faiz ödenmesinin önü açılmış oldu.

B. İADE FAİZİ UYGULAMASININ ŞARTLARI

Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmeden önce mükellefe iade edilecek vergilere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme şu şekilde idi: VUK madde 112/4: "*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 faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*".

Mükellefe iade edilecek vergilere faiz ödenmesinin şartlarını, madde hükmü çerçevesinde şu başlıklar altında belirlemek mümkündür:

1. Vergilerin fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş olması veya kanunları uyarınca iadesinin gerekmesi:

VUK'un 112/4. maddesi uyarınca sadece fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin geri verilmesinde veya vergi kanunları uyarınca iade edilmesinde faiz uygulanması mümkün olabilecektir.

---

33 Dş.3.D. 14.12.1993 gün ve E. 1992/1866, K. 1993/3667; Dş.9.D. 23.05.1996 gün ve E. 1996/519, K. 1996/1886, DVDDGK. 14.05.1999 gün ve E. 1998/303, K. 1999/283, Bkz. CANDAN, s. 191, dn. 202.

Düzenleme sadece vergiler için yapılmış olup vergi cezası, gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'î alacakları kapsamamaktadır[34]. Ayrıca bu düzenleme VUK ile yapıldığı için, iade faizi her türlü vergiler için değil, sadece bu kanuna tâbi vergiler için uygulanacaktır[35].

Madde metninde "veya" ibaresi kullanıldığından, iadesinde faizin söz konusu bulunduğu üç ayrı durum bulunduğu ifade edilmektedir[36]. Ancak bir başka görüşte ise, fazla veya yersiz tahsiller genel itibariyle tek bir durum olarak ele alınmaktadır. Buna göre fazla ve yersiz tahsil, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilindeki hukuka aykırılık hallerini ifade etmektedir[37].

Kanunda "*veya*" bağlacı kullanıldığı için fazla veya yersiz tahsili ayrı durumlar olarak ele almak gerekmektedir. Fazla ve yersiz tahsilin ikisi birden, haksız tahsil olarak kabul edilebilir. Çünkü vergi idaresi bu durumlarda mükelleften alması gerekenden daha fazla vergi tahsil etmiş veya almaması gereken bir vergiyi almış olmaktadır[38].

Yersiz tahsil, idarenin vergiyi hukuka aykırı olarak tahsil ettiği durumları ifade etmektedir. İdarenin hizmet kusurunun bulunduğu vergi tahsilâtı söz konusudur[39].

Fazla tahsil ise, esas itibariyle idarenin hukuka aykırı hareketiyle tahsil edilme durumu dışında kalan halleri kapsamaktadır[40]. Aksi halde, kanunda veya ibaresine rağmen iki defa hukuka aykırı tahsilden bahsedilmesi gibi bir anlam ortaya çıkacaktır[41]. Fazla tahsil, idarenin hizmet kusuruna dayanmayan bir fazla tahsili ifade etmekte olup bu da esas olarak mükelleften kaynaklanmaktadır. Çünkü kanundan kaynaklanan sebepler maddede ayrıca zikredilmiştir. Mükellef kusurlu ya da kusursuz şekilde matrahını fazla beyan etmiş olabilir[42]. Dolayısıyla

---

34 SONSUZOĞLU, s. 102, 103.
35 SONSUZOĞLU, s. 102.
36 BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", *Vergi Dünyası*, S. 316, Aralık 2007, s. 94; ERMUMCU, s. 151, 153.
37 Bunlar tüm hukuka aykırılık hallerini kapsamayıp vergi hatalarından biri ile meydana gelen hukuka aykırılık hallerini içermektedir. Bu konuda bkz. CANDAN, s. 193.
38 ERMUMCU, s. 151.
39 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 94.
40 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 94; ERMUMCU, s. 151, 153.
41 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 94.
42 BAŞARAN YAVAŞLAR, S. 94; ERMUMCU, s. 151.

fazla tahsil, yersiz tahsilden farklı olarak, idarenin kusuruna dayanmayan bir şekilde verginin mükellef tarafından fazla olarak ödenmesi hallerini kapsamaktadır.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergi, kanunda öngörülen bir düzenleme çerçevesinde tahsil edilmiş bulunan ve şartları gerçekleştiği için iade edilmesi gereken vergiyi ifade etmektedir. Buna göre, katma değer vergisinin iadesi veya sene içinde tevkifat yoluyla tahsil edilmiş olan verginin sene sonunda ödenecek vergiden fazla olması ya da geçici vergiden doğan iadeler gibi sebeplerle fazla tahsilin iadesi, örnek olarak gösterilebilir[43]. Bu sebeple yapılacak iadenin kapsamında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır[44].

2. Vergilerin VUK'un 120. maddesi hükümlerine göre red ve iadesinin gerekmesi:

Mükellefe iade edilecek vergilerin kapsamını belirlerken, maddedeki "*hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*" hükmüyle birlikte değerlendirmek gerekir. Yani, fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş ya da kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin aynı zamanda "*VUK'un 120. maddesi hükmüne göre red ve iadesi gereken*" bir vergi olması da gerekmektedir[45].

Faiz hesaplanmasını gerektiren durumların vergi hatalarından biri ile meydana gelmesinin zorunlu olduğu madde hükmünden anlaşılmaktadır[46]. Madde bir bütün olarak ele alındığında bu sonuca ulaşılmaktadır[47]. Bu itibarla verginin fazla veya yersiz tahsiline yol açan her türlü hukuka aykırılık halinin mükellefe faiz ödenmesini gerektirmediği, faiz ödenecek hallerin sebep yönünden sınırlandırıldığı anla-

---

43 YALTI, s. 4; BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 94; ERMUMCU, s. 151-152.
44 CANDAN, s. 193.
45 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 94; ERMUMCU, s. 155.
46 CANDAN, s. 193.
47 "*Yasa hükmünün başlangıcındaki "fazla veya yersiz tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin" ibaresinden fazla veya yersiz olduğu anlaşılan her tür verginin bu kapsamda olduğu sonucunu çıkarmak da mümkündür. Eğer Yasa maddesinin kapsamını bu şekilde kabul edersek, buna yargı yerinin iptal ettiği vergiler de dahil olur. Çünkü yargı yerinin iptal kararı verginin, "fazla ve yersiz" olduğu anlamına gelir. Ancak, madde bir bütün olarak ele alınınca bu maddenin, yargı kararı ile iptal edilen vergi iadelerini kapsamadığı sonucu çıkmaktadır*". ERMUMCU, s. 155.

şılmaktadır[48]. Dolayısıyla madde hükmüne göre, sadece hata düzeltme kapsamında değerlendirilecek fazla ve yersiz tahsillerin iadesinde mükellefe faiz ödemesi söz konusu olacak, bunun dışındaki fazla ve yersiz tahsillerin iadesinde ise mükellefe faiz ödenmeyecektir.

Bu kapsamda iade faizi uygulaması sadece, düzeltme talebi ile düzeltilen fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde gecikilmesi ile her türlü vergi iadeleri ve mahsuplar sonucunda fazla çıkan vergilerin mükellefe iadesinde gecikilmesinde söz konusu olabilecektir[49]. Yargı kararı uyarınca mükellefe iadesi gereken vergiler, bu madde hükmü kapsamına girmemektedir[50].

VUK'un 120. maddesine göre, "*Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.*

Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir".

Vergi hataları idare tarafından yapılabileceği gibi, mükellef tarafından da yapılmış olabilir. VUK'ta mükellef tarafından yapılan hataların düzeltilebilmesine de imkân tanındığından[51], mükelleften yanlışlıkla alınan fazla vergilerin iadesinde de faiz ödenecektir[52]. VUK'un 120/3. maddesinde de belirtilen "*nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz tahsil edildiği anlaşılan vergilerde*" ibaresi de yanlışlıkla fazla tahsil edilen vergilerde faiz ödenmesi gerektiğini göstermektedir[53].

---

48 CANDAN, s. 193.
49 SONSUZOĞLU, s. 103.
50 ÜREL, s. 229; ERMUMCU, s. 152, 157; BAYAR, s. 311.
51 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 175.
52 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 94, 95; ERMUMCU, s. 153; Karşı görüş için bkz. CANDAN, s. 193.
53 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 95.

3. İlgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlanması:

VUK'un 112/4. maddesindeki sebeplere binaen iadesi gereken vergilere faiz uygulanması için iade talebinin yanı sıra, vergi iadesi için tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin eksiksiz şekilde vergi idaresine teslim edilmesi de gerekmektedir. Bu bilgi ve belgeler tamamlanmadan iade mümkün olamayacağı için faiz ödenmesi de söz konusu olmayacaktır[54].

Maddede tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin neler olduğu tanımlanmamıştır. Doktrindeki bir görüşe göre, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde belirtilen belgelerin tamamlanması gerektiği ifade edilmektedir[55]. Ancak bu yönetmelik daha sonra 31.12.2005 tarihli Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır[56]. Bu yönetmeliğin "vergi, resim, harç ve benzeri giderlere ilişkin ödemeler" başlıklı 33. maddesinde "*İş veya mal veya hizmet satın alınması sırasında ödenen vergi, resim ve harçlar dışında kalan; taşıt vergileri, emisyon ölçüm giderleri, belediye resim ve harçları, noter harcı, muayene ve ruhsat harçları ve benzeri giderler ile diğer vergi, resim ve harç ödemelerinde;*

- *Harcama talimatı,*

- *Alındı,*

ödeme belgesine bağlanır", hükmü bulunmaktadır. Ancak bu hüküm, vergi iadeleri bakımından yardımcı olacak nitelikte değildir[57]. VUK'un 112/4. maddesinin atıfta bulunduğu VUK'un 120/3. maddesinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usûl ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı, bu belgeleri belirlemektedir. Örneğin katma değer vergisinde iade ile ilgili olarak, 91 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde böyle bir hüküm bulunmaktadır[58].

---

54 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 95; CANDAN, 193.

55 SONSUZOĞLU, s. 104.

56 RG. 31.12.2005, S. 26040 (3. Mükerrer).

57 Eski yönetmelikle yer alan hükmün, vergi iadelerinde yardımcı olmadığına yönelik görüş için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96, dn. 50.

58 91 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, RG. 28.02.2004, S. 25387. Tebliğin A/8-c bölümünde şu hüküm bulunmaktadır: "*Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden*

Maliye Bakanlığı'na bu ölçüde geniş yetki verilmesinin keyfîliğe gidebileceği ve bu yetkiyle faiz ödenmesinin fiilen engellenebileceği doktrinde ileri sürülmektedir[59]. Mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelere ilişkin hükmün "*belli bir vuzuhsuzluk*" taşıdığı da doktrinde haklı olarak belirtilmektedir. Buna göre faiz ödeme süresinin başlangıcının mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelere bağlanmış olması, hükmün *"işlerliğini bütünüyle ortadan kaldıracak sonuçlar"* verebilecektir.[60]

Bu konunun kanunla düzenlenmesi gerektiği, bu yüzden söz konusu yetki veren hükmün kanunîlik ilkesine aykırı olduğu da ifade edilmektedir[61]. Buna göre, "*vergi iadesi gerektiğini açıkça ispatlayan bilgi ve belgelerin teslimininin yeterli olduğu*"na ilişkin genel bir kanunî düzenlemenin gerekli olduğu ileri sürülmektedir[62]. Ancak idarenin, uygulamanın işleyişi hakkında uzmanlığa sahip olduğu ve ayrıntıları belirlemeye ilişkin yetki tanımanın gerekliliğinin, idareye takdir yetkisi tanımanın özünü oluşturduğu da göz ardı edilmemelidir[63]. Mükellef-

---

mükellefler iade talep etmeleri halinde hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 49 uncu satırına hizmet bedelini, 50 nci satırına ise "sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarını" yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan "yüklenilen vergiler listesi" iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin, dilekçelerine tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örneklerini veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergilerin listesini de eklemeleri gerekmektedir".

59 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96.

60 ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s. 351.

61 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96; ERMUMCU, s. 154.

62 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96.

63 "*Ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular, kanunlarla düzenlenmesi son derece zor olan, kanunları ve diğer üst hukuk normlarını açıklayıcı, herhangi bir malî yük getirmeyen, uygulamaya yön verici ve onu aydınlatıcı özelliğe sahip, talî nitelikteki konulardır… İdare ayrıntılara yönelik yaptığı düzenlemelerle kesinlikle temel ögelere müdahalede bulunmamalı, mükelleflere ek malî yük yüklememelidir*". Bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 69, 214.

lerin hukukî güvenliklerinin zedelendiği hususların başında, idarenin ayrıntıları belirlemeye ilişkin yetkilerinin geldiği de unutulmamalıdır[64]. Bu bakımdan kanaatimce, mükelleften istenecek belgelerin kanunda düzenlenmesi şarttır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'nın ek olarak isteyebileceği belgelerin de kanunda yer alması gerekir. Bakanlığa tanınacak yetki ise sınırlı bir yetki olarak, söz konusu belgeleri isteyip istememe, isteyecekse zamanını belirleme noktasında olmalıdır. Aksi durumda mükelleflerin hukukî güvenliklerinin zedelenme riski her zaman için mevcut bulunacaktır.

4. Bilgi ve belgelerin tamamlanmasını takip eden üç ay içinde iadenin gerçekleşmemesi halinde, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar faiz uygulanması:

Mükellefe iadede faiz uygulanabilmesi için, mükellefin bilgi ve belgeleri tamamlamış olmasına rağmen, verginin bu tamamlanma tarihinden itibaren üç ay içinde iade edilmemiş olması gerekmektedir[65]. Vergi, bilgi ve belgelerin tamamlanma tarihinden itibaren üç ay içinde iade edilecek olursa, mükellefe herhangi bir faiz ödemesi yapılmayacaktır[66]. Bu süre geçtiği halde iade yapılmadığında faiz ödenmesi gündeme gelmektedir.

Bu hükme göre, verginin tahsil edildiği tarihten üç aylık sürenin dolduğu tarihe kadar geçen süre için faiz ödemesi yapılmayacaktır. Aynı şekilde düzeltme fişinin tebliği tarihinden verginin mükellefe ödendiği tarihe kadar geçen süre için de herhangi bir faiz ödemesi söz konusu olamayacaktır[67]. Üstelik VUK'un 120/2. maddesinde yer alan bir yıllık hak düşürücü süre de işlemeye başlayacaktır[68]. Bu bakımdan mükellefe ödenmesi öngörülen faizin ödenme sebebinin verginin fazla

---

64 GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s. 134.

65 CANDAN, s. 193; SONSUZOĞLU, s. 104; BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96.

66 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96; CANDAN, s. 193; "*Mükellef aleyhine, devlet lehine, izalı kabil olmayacak şekilde müphem bir bilgi/belge toplama zamanı ile müteakip üç aylık bir zaman dilimi, faizsiz dönem olarak düzenlenmektedir*". ERMUMCU, s. 154.

67 CANDAN, s. 193.

68 SONSUZOĞLU, s. 104; VUK'un 120/2. maddesinin son iki cümlesi: "*Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur*".

veya yersiz tahsil edilmesi olmadığı[69], iadedeki gecikme sebebiyle faiz ödendiği, haklı olarak vurgulanmaktadır[70].

Bu düzenleme çerçevesinde yanlışlıkla fazla ödenen vergilerin iadesinde faiz hesaplanma süresinin VUK'un 112/4. maddesinde belirtilen sürelerden farklı şekilde belirlenmesi gerektiği doktrinde haklı olarak ileri sürülmekteydi[71]. Bu bakımdan VUK'un 112/4. maddesindeki düzenlemenin mükellef hakları açısından olumlu bir başlangıç olsa da, mükellefin uğradığı zararın çok azını telafi edebilecek nitelikte olduğu, haklı olarak ifade edilmekteydi[72].

5. Mükellefe iade edilecek vergilere tecil faizi oranında faiz uygulanması:

Verginin iadesi halinde mükellefe ödenecek faizin oranı, tecil faizi ile ilişkilendirilmiştir. Buna göre mükellefe tecil faizi oranında faiz ödenecektir. Tecil faizi AATUHK'un 48. maddesinde düzenlenmiştir[73].

---

69 CANDAN, s. 193; "*Mükellefe iade edilen vergiler için, idarenin verdiği faiz sadece, belgelerin tamamlanmasından sonraki üç ayın doluşu ile başlamakta olup, mükelleften haksız yere tahsil edildikleri günden, iade gününe kadar gecikilen zaman birimini kapsamamaktadır*". SONSUZOĞLU, s. 104-105.

70 CANDAN, s. 193; BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 96; ÜREL, s. 227; BOZDOĞAN Mine Nur, "Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu", *Maliye Dergisi*, S. 162, Ocak – Haziran 2012, s. 222.

71 ERMUMCU, s. 151.

72 SONSUZOĞLU, s. 102; BAYAR, S. 311; "*Zira, haksız yere alınan bir vergi, bir yıl önce de, beş yıl önce de zamanaşımı süresi dolmadan önce, örneğin düzeltme isteği kabul edilerek iade edilebilecektir. Bu durumda, mükellefin belgeleri teslim tarihini izleyen, üç aylık sürenin geçmesi halinde, vergi iade edilmezse, faiz bu sürenin dolmasıyla, yani, bu süreden sonra işlemeye başlayacaktır. Vergi dört yıl önce ödenmiş olup, hata 4. yıl dolduğunda fark edilip, düzeltme istemi kabul edilirse, gerekli belgelerin verilmesinden sonraki üç ayın doluşu ile faiz işlemeye başlayacaktır. Bu süre, dört buçuk yıl önce yersiz olarak tahsil edilmiş vergi için, faizin işlemeye başlayacağı süredir. Bundan itibaren iki ay sonra iade yapılmış olursa, iki aylık kısa bir süre için faiz yürütülmüş olacaktır. Halbuki, mükellefin alacaklı olduğu tutar, dört buçuk yıllık bir aşınmaya maruz kalmıştır. Yersiz tahsilatın tespiti ve gerekli belgelerin teslimi, belki de, yersiz olarak idarenin tahsil ettiği süreden yıllar sonra olmaktadır. Fakat, gerekli belgelerin tesliminden üç ay sonra iade yapılmaması halinde faiz işletilmektedir*". SONSUZOĞLU, s. 108.

73 AATUHK md. 48: "*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczedilmiş 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; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir*".

Seri C, 2 sıra numara Tahsilat Genel Tebliği[74] ile tecil faizinin oranı yıllık % 12 olarak belirlenmiştir. Tecil müessesesine hem devlet hazinesinin hem de mükellefin korunması amacıyla yer verildiği doktrinde belirtilmektedir. Buna göre alınan tecil faizi de asıl borcun ertelenmesi dolayısıyla, borçlunun devlete ait bir parayı kullanması karşılığında devlete ödemek zorunda kaldığı, asıl borca eklenen ferî nitelikte bir malî yüktür[75].

Tecil durumunda, mükellefle idare arasında bir uzlaşma halinin bulunduğunun Plan ve Bütçe Komisyonu'nda Maliye Bakanı tarafından açıklandığı ifade edilmektedir[76]. Ancak mükellefe faiz ödenmesi halinde, mükellefle idare arasında verginin geç iadesi hususunda anlaşma bulunmadığı, burada sadece iadesi gereken vergilerin, iade edileceği noktasında bir anlaşmadan bahsedilebileceği ileri sürülmektedir[77]. Bu itibarla, mükellefe iade edilecek vergilerde gecikme faizi yerine tecil faizi uygulamasının tatminkâr bir dayanağının olmadığı söylenebilir.

Devletin kendi alacağı için gecikme faizi uygulamasına karşın mükellefe iade edeceği vergilerde daha düşük oranlı olan tecil faizi uygulamasının mükellef aleyhine bir durum olmakla birlikte, arada adil bir denge olduğu da ifade edilmektedir[78]. Buna göre idare zor durumdaki mükellefler için belirlediği düşük oranlı tecil faizini, kendisi temerrüde düşünce de uygulamaktadır. Mükellefe tecil faizi uygulanmasını haklı bulan başka bir görüşte de gecikme faizinin niteliği üzerinde durulmaktadır. Buna göre gecikme faizi mükellef tarafından verginin geç tahakkuk ettirilmesine yol açması sebebiyle olmaktadır. Dolayısıyla gecikme faizinin bünyesinde geç tahakkukun cezalandırılmasına yönelik bir unsur da bulunmaktadır[79]. Dolayısıyla bu görüşe göre, mükellefe alacağı iade edilirken tecil faizi oranında faiz uygulanması – içinde gecikme faizi gibi cezaî bir unsur taşımadığı için – kabul edilebilir bir durumdur. Ancak mükellefin alacağının enflasyon sebe-

---

74 RG. 21.10.2010, S. 27736.
75 SONSUZOĞLU, s. 50.
76 Bu konuda bkz. SONSUZOĞLU, s. 105, dn. 182.
77 SONSUZOĞLU, s. 105.
78 ERMUMCU, s. 155.
79 AY Hakan, "Anaya Mahkemesi'nin İptal Kararı; "İade Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Faizin Hesaplanma Süresi Anayasa'ya Aykırıdır"", *Vergi Dünyası*, S. 358, Haziran 2011, s. 46.

biyle uğrayacağı değer kaybının tecil faizinin çok üzerinde olabileceği ve tecil faizinin gerçek zararı karşılamaya hizmet edemeyeceği de göz ardı edilmemelidir[80].

Mükellefe faiz ödenmesine ilişkin düzenleme mükellef hukukunun gözetilmesi amacı ile yapılmışsa, borca da alacağa da aynı oranda faiz uygulanmasının gerektiği belirtilmektedir[81]. Bununla aynı yöndeki diğer bir görüşte de, maddedeki şartların gerçekleşmesindeki adaletsizliklerin yanı sıra, oranlar bakımından da eşitliğe aykırılık bulunduğu haklı olarak vurgulanmaktadır. Buna göre mükellef devlete hangi şartlarda ve hangi oranlarda ödüyorsa, devlet de mükellefe aynı oranda faiz ödemelidir. Dolayısıyla bu madde anayasa ve hukuka aykırıdır[82].

C. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN İPTAL KARARI ÖNCESİNDE, YARGI KARARI GEREĞİNCE İADE HALİNDE FAİZ UYGULANMASI

Vergi yargısı kararıyla iptal edilen ve iadesi gereken vergilere faiz ödenip ödenmeyeceği konusu büyük önem taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı öncesi dönemde, uygulamada ortaya çıkan sıkıntılar ve görüş ayrılıkları da bu noktadan kaynaklanmaktadır.

VUK'un 112/4. maddesinde yer alan fazla ve yersiz alınan vergilerin "*120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte*" mükellefe ödeneceği hükmü, mahkeme kararı gereğince iade edilecek vergileri kapsamadığı sonucunu doğurmaktadır[83]. Bu düzenlemenin yargı kararı ile verginin iadesinde yeterli netliğe sahip olmadığı[84], bu yüzden uygulamadaki tereddüt ve ihtilafların bu konuda meydana geldiği ifade edilmektedir[85]. Zaten konu Anayasa Mahkemesi'nin önüne bu gerekçeden dolayı getirilmiştir.

---

80 ERMUMCU, s. 155.
81 SONSUZOĞLU, s. 105.
82 ÜZELTÜRK Hakan, "Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni", *Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 135-136.
83 ERMUMCU, s. 152, 157.
84 BAYAR, s. 311.
85 ERMUMCU, s. 152.

İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun[86] 28/1. maddesinde "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiç bir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez*", hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin beşinci fıkrasında "*Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe*" bildirileceği hükme bağlandıktan sonra, altıncı fıkrasında "*Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir*" hükmüne yer verilmiştir. Bu fıkrada mahkeme kararının geç infazı dolayısıyla, kararın tebliğinden sonraki kısım için kanunî gecikme faizi ödeneceği düzenlenmiştir. İşte, yargı kararı dolayısıyla iade edilecek vergilerde faiz ödenmesinin, esas itibariyle bu hükme göre yapılacağı kabul edilmektedir.

Yargı kararına göre iadesi gereken vergiler, genellikle ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine ödenen vergilerden kaynaklanmaktadır. Çünkü beyana dayanan vergiler, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirildiklerinden (VUK. md. 25), mükellefler kural olarak kendi beyanları üzerine tarh ettirilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK. md. 378/2). Beyana karşı dava açılabilecek durumlardan birisini ihtirazî kayıtla verilen beyanlar oluşturmaktadır. Ancak bu halde de dava açılınca yürütme kendiliğinden durmamaktadır (İYUK. md. 27/3). İşte mükellefler beyan üzerine tarhedilen vergilere karşı dava açıp kazandıklarında daha önce ödedikleri vergiler kendilerine iade edilecektir.

İkmalen ya da re'sen tarhta dava açılınca yürütme kendiliğinden durmakta ise de, mükellefler davayı kaybetme ihtimallerine karşı söz konusu vergileri davanın devamı sırasında ödeyebilir (VUK. md. 112/3)[87]. İkmalen, re'sen veya idarece tarha rağmen verginin ödenip

---

86 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982, S. 17580.

87 VUK. md. 112/3: "*… Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda: … 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 tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır… Dava açılması nedeniyle*

dava açılması ve davanın kazanılması halinde, ödenmiş olan vergi mükellefe iade edilecektir. Ancak bu durumda paranın dava süresince Hazine tarafından faizsiz olarak kullanılacağı belirtilerek, bu kuralın mükellef haklarını ihlâl ettiği ileri sürülmektedir[88].

İlk derece vergi mahkemesinin red kararı üzerine verginin ödenmesi, fakat temyiz süreci sonunda mükellef lehine karar verilmesi durumunda da ödenen verginin iadesi söz konusu olacaktır[89].

Bütün bu sayılan ihtimallerde, yargı kararı uyarınca mükellefin daha önce ödediği vergi kendisine iade edilecek olsa da, VUK'un 112/4. maddesi, tahsilâttan yargı kararına kadar geçen süreler için devletin faiz ödemesine ilişkin bir düzenleme içermemektedir[90]. Hatta madde metninde geçen "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen" ibaresinin bütün hukuka aykırı tahsilâtları kapsadığı kabul edilse dahi, madde hükmünden bir sonuç elde edilemeyeceği doktrinde vurgulanmaktadır. Buna göre VUK'un 112/4. maddesindeki hüküm, "*iade faizinin, hukuka aykırı tahsilâttan dolayı değil, iade talebine dayalı işlemlerin hızlı bir biçimde cereyanını sağlamak üzere işlem gecikmesinden dolayı ödenmesini öngörmektedir*"[91]. Sadece mahkeme kararının tebliğinden sonrası için faiz ödenmesi düzenlenmiş bulunmaktadır[92]. Dolayısıyla bu madde ile korunmaya çalışılan menfaat, vergi aslının zamanında ödenmemesine ilişkin bir menfaattir. Verginin dava sürecinde kaybettiği değere ilişkin bir telafi mekanizmasını içermemektedir[93].

Yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerde İYUK'un 28. maddesi hükümlerinin uygulanması sözkonusu olmaktadır. Buna göre vergilerin mahkeme kararının tebliğinden itibaren en geç 30 gün içinde iadesi gerekmektedir. 30 günlük sürede içinde iade gerçekleşmediği takdirde idare yargı kararlarını geç yerine getirmesinden dolayı

---

tahsili duran vergi ve cezalar mükellef tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir".

88 Bkz. DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Gecikme Faizinden Kurtulmak", *Dünya Gazetesi*, 28.08.2006.

89 AY, s. 47.

90 YALTI, s. 5; AY, s. 48; ÜREL, s. 229.

91 YALTI, s. 5.

92 "*Oysa tahsilatla mahkeme kararı arasında yıllar geçmiş olabilir. Tahsil edilen paranın satın alma gücü eridiği gibi, işletilemeyen paradan mahrum kalınan kazanç da vardır. Ancak Yasa bu kayıpları gidermemektedir*". ERMUMCU, s. 152.

93 BAYAR, s. 312.

faiz ödemek durumunda kalmaktadır[94]. VUK'un 112/4. maddesinde tecil faizi oranında faizle iadeden bahsedilirken, yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde kanunî faiz uygulanacaktır. Bu durumda mükellefe VUK'un 112/4. maddesi hükmünün değil, İYUK'un 28/6. maddesi hükmünün uygulanması söz konusu olduğu için, mükellef bakımından daha avantajlı olan kanunî faizin uygulanacağı vurgulanmaktadır[95].

Yargı kararları uyarınca iade edilen vergilerde, VUK'un 112/4. maddesi uygulama alanı bulamamaktadır. Bu durumda sadece genel hüküm olan İYUK'un 28. maddesi uyarınca yargı kararlarının infazının gecikme haliyle sınırlı olarak faiz uygulaması gündeme gelebilmektedir. Buradaki faiz oranı kanunî faiz olsa da, haksız tahsilâtın gerçekleştiği tarihten itibaren meydana gelen kayıpları karşılamadığı için aynen VUK'un 112/4. maddesi gibi zararları telafide yetersiz kalmaktadır. Bu itibarla doktrinde bu düzenlemenin mükellef haklarını yeterince korumadığı ifade edilmekte ve bu maddenin yeniden düzenlenmesi gerektiği ileri sürülmektedir[96].

Verginin geç tahakkukuna yol açan mükelleflerden gecikme faizi alınırken, hukuka aykırı tahsil edilen vergilerin yargı kararı sonunda ödenmesinde mükellef aleyhine dengenin bozulduğu ifade edilmektedir. Buna göre, bu durum adalet duygusunu rencide ettiği gibi, bu şekildeki haksız bir muamelenin vergi kaçırma konusunda mükellefe gerekçe oluşturabileceği de ileri sürülmektedir[97].

Devletle mükellef arasındaki menfaat dengesinin sağlanabilmesi için, davayı kaybettiğinde gecikme faizine muhatap kalan mükellefe, hüküm lehinde çıktığında ödediği vergileri gecikme faizi ile iade etmek gerekir[98].

---

94 AY, s. 48; BAYAR, s. 311.

95 SONSUZOĞLU, s. 105.

96 "*Bu düzenleme, mükellef hakkını yeterince koruyamamaktadır. Bu nedenle yasal bir düzenleme yapılarak, mükellef lehine bir başlangıç sayılabilecek olan İYUK. M. 28/6 da yer alan düzenlemenin, biraz daha mükellef lehine olacak şekilde yeniden yapılandırılması ile, bu haksızlık giderilmelidir. Yeniden yapılacak olan düzenlemede, peşin alınmış olan vergilerin iadesinde, tahsil edildiği tarihle, iade edildiği tarih arasında geçen süre için faiz işletilmesine ilişkin hükümlerin bulunması, mükellef açısından daha adil olacaktır*". SONSUZOĞLU, s. 66.

97 ÜZELTÜRK, s. 134.

98 "*Anayasaya uygunluğunu böylece belirlediğimiz gecikme faizi ile kurulmağa çalışılan*

IV. VERGİ YARGISININ MÜKELLEFE İADEDE FAİZ ÖDENMESİNE YÖNELİK YAKLAŞIMI

Vergi yargısının mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin yaklaşımını temelde iki dönemde ele almak mümkündür. İlk olarak, mükellefe iade edilecek vergilere faiz ödenmesine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1999 yılından önceki dönem incelenmelidir. 1986 ile 1999 yılları arasında bu konuda verilen kararlar bulunmaktadır. İkinci olarak ise, mükellefe faiz ödenmesine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1999 yılından sonraki dönem ele alınmalıdır. Bu dönemde ise temel sorun, bir önceki başlıkta da üzerinde durulduğu üzere, yargı kararı uyarınca mükellefe iade edilecek vergilerde, VUK'un 112/4. maddesi hükmüne rağmen, faiz ödenip ödenemeyeceğine ilişkindir.

A. 1999 YILINDAN ÖNCEKİ DÖNEMDE VERGİ YARGISININ YAKLAŞIMI

1999 yılından yani mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin olan VUK'un 112/4. maddesinin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, devletin gecikme halinde gecikme faizi alırken mükellefe iadesi gereken vergilerde faiz ödememesi hususu vergi yargısının da önüne gelmiştir. Bu dönemde açılan davaların da hemen hemen hepsi yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz işletilmesine ilişkindir. Ancak bu dönemde iadede faiz ödenmesi talepleri reddedilmektedir.

çıkarlar dengesinde bir noktanın eksik bırakıldığını yukarıda ifade etmiştik: Açılan davayı kaybetmesi sonucu vergi aslı ile birlikte gecikme faizi ödeyen yükümlüye, daha sonra hüküm lehine kesinleştiği takdirde, tahakkuk aşamasında ödediği verginin ve gecikme faizinin iadesi gerekir. Bu durumda sakatlığı kesin olarak saptanmış bulunan bir işlem nedeniyle, yükümlü malvarlığından hazineye haksız bir aktarma söz konusudur. Başka bir anlatımla, hazine bakımından yükümlü aleyhine bir sebebsiz zenginleşme gerçekleşmiştir. Bu "fakirleşme" ye mâruz kalan yükümlü açısından sadece haksız olarak malvarlığından çıkan miktarın (vergi borcu aslı ve gecikme zammı) iadesi ile yetinilmemeli, vergi alacaklısının gözetilmesine paralel bir şekilde, vergi borçlusunun ekonomik kaybını gidermek üzere hazinece ona faiz ödenmelidir. Sebebsiz zenginleşme miktarı vergi aslını olduğu kadar, ödenmiş gecikme faizini de kapsadığından, yükümlüye tazminat olarak faiz verilmesi, sebebsiz zenginleşme bakımından ortaya çıkan bir zorunluluk olup, burada gecikme faizi vesilesiyle faize faiz işletilmesi gibi bir mekanizma hiçbir veçhile söz konusu olmaz. Önerilen şekilde bir tazminat öngörüldüğü takdirde çıkarlar dengesi tam olarak kurulur". KUMRULU, s. 249.

1997 yılında Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca verilen bir kararda faizin ancak bir sözleşme ya da kanun hükmüne dayanılarak talep edileceği belirtilmiş ve bir kanunî düzenleme bulunmadıkça faize hükmedilemeyeceğine karar verilmiştir: "*Niteliği gereği faiz ancak sözleşme ya da bir yasa hükmüne dayanılarak talep edilebileceğinden, vergi alacağının kanunsuzluğundan bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin son fıkrasına göre mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkün olup, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından yasal faiz yönünden bozma hükmüne uyulmaksızın verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir*"[99].

Vergi Dava Daireleri Kurulu 2001 yılında verdiği bir kararda da, yargı kararı uyarınca iade edilecek vergilerde, aynı gerekçeye dayanarak kanunî faiz talebinin reddini hukuka aykırı bulmamıştır[100].

---

99 Bu olayda, kararında ısrar eden Ankara 1. Vergi Mahkemesi, mükellefe faiz verilmemesinin eşitliğe aykırı olduğunu haklı olarak vurgulamıştır: "*İdare hukukunda, hizmetin yürütülmesi ve süreklilik kazanması açısından yönetime bir takım üstün yetkiler verilebileceği, oysa yargıda, taraflardan biri yönetim dahi olsa sözü edilen yetkilerin, yerini eşitlik ilkesine bırakacağı ve yargılama sırasında tarafların istemlerinin bu ilkeye uygun olarak karşılanacağı, bu bakımdan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde olduğu gibi davanın taraflarından birine gecikme faizi alma ayrıcalığı tanınırken, diğer tarafın "kanunda herhangi bir hüküm bulunmadığı" gerekçesiyle bu haktan yoksun bırakılmasının hakkaniyete uygun olmadığı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yasal faiz yönündeki gerekçesinin genel hukuk kuralları, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle yasal faiz yönünden ilk kararında direnmiştir*". Bkz. DVDDGK, 06.03.1997 gün ve E. 1995/283, K. 1997/138, http://www.danistay.gov.tr.

100 DVDDGK, 07.12.2001 gün ve E. 2001/451, K. 2001/460, http://www.danistay.gov.tr. Ancak aynı kararda bir karşıoyda, zararların tazminat yoluyla giderilmesi için açık bir kanunî düzenlemeye gerek bulunmadığı belirtilmekte, ayrıca idarenin kusurunun açık bulunduğundan bahisle iadede faiz ödenmesi gerektiği vurgulanmaktadır: "*"İdari Rejimi" kabul eden hukuk sistemlerinde idarenin hukuka aykırı davranışlarından dolayı idare edilenlerin uğrayacakları bu tür zararların tazminat yoluyla giderilmesi, Hukuk Devleti İlkesinin zorunlu gereğidir. Bunun için ayrıca bir yasal düzenlemeye ihtiyaç yoktur. İdari Yargının varlık nedenlerinden biri, idare edilenlerin idari işlem ve eylemlerden doğan zararlarını kendi iradeleriyle gidermeyen idari birimler aleyhine açılacak tazminat davalarının çözüme kavuşturulmasıdır… Bu açıklamalar karşısında; davada, hukuka aykırılığı yargı kararıyla sabit bulunan vergi tahsilatı dolayısıyla aksi yolda verilen davalı idarelerin kusuru açık bulunduğundan; ilk derece mahkemesi kararında, İdari Yargılama Usulü ilkelerine uyarlık görme olanağı yoktur. Bu nedenle, davacı isteminin kabulü ile Daire kararının faize ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği oyu ile çoğunluk kararının bu kısmına katılmıyoruz*".

Diğer kararlarda da hep kanunda hüküm bulunmadığı için faize hükmedilemeyeceği vurgulanmaktadır[101].

B. 1999 YILINDAN SONRAKİ DÖNEMDE VERGİ YARGISININ YAKLAŞIMI

Bu dönemde vergi yargısına taşınan husus, asıl tartışma konusunu teşkil eden yargı kararı uyarınca geri verilecek vergilere faiz uygulanıp uygulanamayacağına ilişkindir. Mükellefler kendilerine iade edilecek vergileri işleyecek faiziyle birlikte talep etmektedir. Aşağıda ele alınacağı üzere, bu dönemde vergi yargısında bir görüş birliği bulunmamaktadır. Hâkimler birbirinden çok farklı kararlara imza atmaktadır.

Bu dönemde temelde iki tür karar verilmektedir. İlki, yargı kararı uyarınca iade edilen vergilere faiz ödenmesine ilişkin olarak kanunda bir hüküm bulunmadığından faiz ödenmesinin mümkün olmadığıdır. İkinci olarak ise faizin niteliğinden hareket edilmekte ve faizin tazmin maksadının bulunduğu dolayısıyla yargı kararıyla iade edilecek vergilerde de mükellefe faiz ödeneceğidir. Ancak mükellefe iadede faiz ödenmesine dair kararların kendi içinde de bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Bu kararların bazısında gecikme faizinin, bazısında da kanunî faizin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.

1) Yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerde (mükellefin davayı kazanması halinde daha önce ödemiş bulunduğu verginin kendisine iadesinde), mahkemelerce verilen kararların ilk grubu, kanunda bu durum için faiz ödenmesinin düzenlenmediği gerekçesine dayanmaktadır. Bu durumda mahkemelerin sadece "*yasa ekranının önü*"ne

---

101 "*213 sayılı Vergi Usul Kanununda fazladan tahsil olunan verginin kanuni faizi ile birlikte iadesini öngören bir hükme yer verilmediğinden davacı bankanın ihtirazi kayıtla ödediği damga vergisi ve gecikme faizinin yasal faizi ile birlikte iadesi talebinin yerinde görülmediği…*". Dş.9.D. 22.05.1996 gün ve E. 1996/519, K. 1996/1886, http://www.danistay.gov.tr; "*Vergi Usul Kanununun hiç bir maddesinde fazla tahsil olunan verginin kanuni faizi ile birlikte iadesini öngören bir hükme yer verilmediği, diğer taraftan davalı idareye bağlı Vergi Dairesi Müdürlüğünce tarhiyatın kısmen terkinine ilişkin kararın 14.12.1990 tarihinde tebliği üzerine 8.1.1991 tarihinde düzenlenen düzeltme fişine dayanılarak, 2577 sayılı Kanunun 28.maddesinde yazılı 60 günlük süre içinde fazla vergi, gecikme faizi ve gecikme zamlarının terkini ile davacıya iadesi yolunda işlem tesis edildiğinin anlaşıldığı…*". Dş.3.D. 14.12.1993 gün ve E. 1992/1866, K. 1993/3667, http://www.danistay.gov.tr; "*Olay tarihi ve geri ödemenin yapıldığı tarih olan 30.6.1997' de tazminat ve yasal faize ilişkin bir düzenlemenin de bulunmadığı…*", Dş.4.D. 24.02.2003 gün ve E. 2002/3283, K. 2003/514, http://www.danistay.gov.tr.

baktıkları ve şeklen değerlendirmede bulundukları ifade edilmektedir[102]. Bu yöndeki bir Danıştay kararında da kanunda hüküm bulunmadığı belirtilmekte, ayrıca söz konusu kaybın yargılama sürecinde meydana geldiği için idareye atfedilecek kusur bulunmadığı vurgulanmaktadır[103].

İhtirazî kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tarh edilen vergiye karşı açılan davada İzmir 2. Vergi Mahkemesi olaya değişik bir açıdan yaklaşarak farklı bir karar vermiştir. Bu mahkeme tarhiyatı iptal ederken mükellefin ödediği vergileri VUK'un 112/4. maddesine adeta kıyaslayarak, mükellefin ödemede bulunduğu tarihi, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarih olarak kabul etmiştir[104]. Dosyayı temyizen inceleyen Danıştay 3. Dairesi ise, VUK'un 112/4. Maddesinin, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilerin dava konusu edilen kısmının mahkemece iadesine karar verilmesi halinde uygulanmasının imkânsız olduğuna hükmetmiştir[105]. Ancak bu karar sonrası ilk derece mahkemesinin kararında ısrar etmesi[106] üzerine dosya Danıştay

---

102 Bkz. YALTI, s. 5.

103 Dş.4.D. 24.02.2003 gün ve E. 2002/3283, K. 2003/514, http://www.danistay.gov.tr.

104 "*Davacıdan fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergiye 213 sayılı Yasanın 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre ödeme tarihini takip eden üç aylık sürenin sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihe kadar yasal faiz işletilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle, tahakkukun davaya konu edilen kısmını kaldırarak, ödeme tarihini takip eden üç aylık sürenin sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihe kadar işleyecek yasal faiziyle birlikte ret ve iadesine karar veren İzmir 2.Vergi Mahkemesinin 11.3.2004 gün ve E:2003/499, K:2004/158 sayılı kararı…*", Bkz. Dş.3.D. 03.02.2005 gün ve E. 2004/912, K. 2005/295, http://www.danistay.gov.tr.

105 "*Vergi mahkemesi kararları üzerine idarelerce yapılacak eylem ve tesis edilecek işlemler ile kararların uygulanmaması halinde izlenecek yolların kurala bağlandığı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinden farklı bir konuyu düzenleyen, dolayısıyla mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi de bulunmayan 213 sayılı Yasanın 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi haksızlığı veya yersizliği ilgililerce belgelenmesi nedeniyle iade edilen vergilere uygulanabileceğinden, davacının, ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk eden vergilerin dava konusu yapılan kısmının mahkemece iadesine karar verilmesi halinde uygulanması olanaksız olduğundan, faiz istemini, sözü edilen düzenleme kapsamında görerek yazılı gerekçeyle sonuçlandıran vergi mahkemesi kararının bu konudaki hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır*". Dş.3.D. 03.02.2005 gün ve E. 2004/912, K. 2005/295, http://www.danistay.gov.tr.

106 "*Bozma kararına uymayan İzmir 2.Vergi Mahkemesi 23.2.2006 günlü ve E:2006/158, K:2006/150 sayılı kararıyla… idarenin hizmet kusurunun bulunduğu, ödenecek maddi tazminat miktarının da hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için üç aylık süreye isabet eden kısım hariç olmak üzere ödenmesi gerekti-*

Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gelmiştir. Kurul, 2007 yılında verdiği kararda yargı kararları uyarınca iadede mükellefe faiz verilemeyeceğine hükmetmiştir. Bu karar, bu konuyla ilgili tespit edilen son genel kurul kararıdır. Bu karardan yaklaşık üç ay önce verilen 2006/287 karar numaralı genel kurul kararında ise VUK'un 112/4. maddesi hükmüne göre faiz ödeneceğine hükmedilmiştir[107].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, VUK'un 112/4. maddesindeki hükmün yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilerle ilgili olmadığını vurgulamıştır: "*Bu düzenlemeyi içeren tasarının Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunuluşu sırasında da, düzenlemenin mahkeme kararları üzerine yapılacak iadelerle bir irtibatının bulunmadığı, kesinleşen mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadelerine ilişkin usul ve esasların 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer aldığı ve uygulamanın bu Yasaya göre yapılmakta olduğu belirtilmiştir. Vergi mahkemesi kararları üzerine idarelerce yapılacak eylem ve tesis edilecek işlemler ile kararların uygulanmaması halinde izlenecek yolların kurala bağlandığı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinden farklı bir konuyu düzenleyen, dolayısıyla mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi de bulunmayan, 213 sayılı Yasanın 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi, ilgililerce belgelenmesi şartıyla haksızlığın veya yersizliğin açık olması nedeniyle iade edilen vergiler nedeniyle mümkün olup, davacının ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu edilen kısmının hukuka uygunluğu incelenerek mahkemece iadesine karar verilmesi halinde bu hükme göre faiz ödenmesi olanaksızdır. Davacının faiz istemini anılan düzenleme kapsamında değerlendirerek 213 sayılı Yasanın 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca faiz ödenmesi yönünde verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır*"[108].

Bu kararda iki tane karşı oy bulunmaktadır. Bu karşı oylardan birinde, faiz verilmesinin icap ettiği ifade edilmiş ve hükmedilecek faizin, kanunî faiz oranında olması gerektiği belirtilmiştir[109]. Diğer

---

ği gerekçesiyle faiz ödenmesine ilişkin hüküm fıkrasında ısrar etmiştir". DVDDGK, 26.01.2007 gün ve E. 2006/182, K. 2007/3, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 116, s. 81.

107 Bu karara aşağıda değinilecektir.

108 DVDDK, 26.01.2007 gün ve E. 2006/182, K. 2007/3, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 116, s. 82.

109 "*Dava dilekçesinde yasal faiz talebinde bulunulmuş olup, faiz istemi 213 sayılı Kanunun*

karşı oyda ise ayrıntılı bir şekilde faizin tazminat niteliğinde olduğu ve hukuk devletinde uğranılan zararların tazminin gerektiği ifade edilmiştir. Verginin geç tahakkukundaki zararın haksız tahsil halinde de aynen vergi mükellefi içinde geçerli olduğu belirtilmiş ve adil denge bakımından hükmedilecek faizin, verginin devlet hazinesinde kaldığı süre için ve gecikme faizi oranında olması gerektiği vurgulanmıştır[110].

Bu karardan sonra bir başka davada, Danıştay 3. Dairesi "*Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere, yükümlü lehine kanunî faiz uygulanmasını öngören bir düzenleme, gerek vergi kanunlarında gerekse 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almamaktadır*" gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararının faize ilişkin kısmını bozmuştur[111].

---

112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına dayandırılmadığından, vergi mahkemesince faiz istemi hakkında davanın açıldığı tarih ve 3095 sayılı Kanunla düzenlenmiş olan yasal faiz esas alınmak suretiyle karar verilmesi gerekirken, 213 sayılı Kanunun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca ve ödeme tarihini izleyen üçüncü ayın sonundan itibaren düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar olan dönem için faiz isteminin kabulüne karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından, ısrar kararının bu gerekçeyle bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum". DVDDK, 26.01.2007 gün ve E. 2006/182, K. 2007/3, Karşıoy, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 116, s. 82.

110 "*Olayda; davacının ihtirazi kaydı, davalı vergi idaresince, hukuka aykırı biçimde kabul edilmemiştir. Bu şekilde yapılan tahakkukun kanuna aykırılığı, temyize konu kararın vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasıyla kesinlik kazanmış bulunmaktadır. Vergi İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Vergi alanında asıl olanın, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan verginin zamanında tahsili olması nedeniyle, ihtirazi kayıtla verilen beyannameye dayanılarak tahakkuk ettirilen verginin davacı tarafından herhangi bir zorlamaya maruz kalınmaksızın ödenmiş olması da, bu kusuru kaldırıcı nitelikte değildir. Dolayısıyla; davalı İdarenin, hukuka aykırı vergilendirme işlemiyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur… Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir*". DVDDK, 26.01.2007 gün ve E. 2006/182, K. 2007/3, Karşıoy, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 116, s. 83-84.

111 "*2577 sayılı Yasanın 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan; tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanunî gecikme faizi ödeneceği kuralı, davadan sonraki aşamaya ilişkindir… Herhangi bir yasal dayanağı bulunmaksızın faiz istemini yazılı gerekçe ile sonuçlandıran vergi mahkemesi kararının bu konudaki hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır*". Dş.3.D. 02.12.2008 gün ve E. 2007/1279, K. 2008/3820, *Danıştay Dergisi*, 2009, S. 121, s. 152.

Danıştay 9. Dairesi de, yargı kararları uyarınca iade edilmesi gereken vergilerde faize hükmedilemeyeceğini şöyle belirtmiştir: "*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112/4. Maddesine göre mükelleflere faiz ödenmesi ancak tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak bir vergi hatasından dolayı idarece re'sen ya da yükümlünün düzeltme istemi üzerine düzeltme fişi ile iade edilen miktarlar için mümkün olup, dava konusu yapılan ve Mahkemece iadesine karar verilen meblağlara uygulanmasına imkan bulunmadığından Mahkeme kararının yasal faize ilişkin kısmında isabet görülmemiştir*"[112].

2) Yargı kararı uyarınca iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin kararlar da vardır. Bu kararlarda idarenin sorumluluğu için kanunî düzenlemeye gerek bulunmadığı noktasından hareket edilmektedir. Bu durum doktrinde hukuk devletinin esas alındığı ve "*yasa ekranının arkası*"na geçildiği şeklinde değerlendirilmektedir[113].

Bu olayların birinde, ilk derece mahkemesi açılan davada, VUK'un 112/4. maddesindeki şartların oluşmadığını belirterek faiz talebinin reddine karar vermiştir. Dosya önüne gelen Danıştay 4. Dairesi de faizin tazminat niteliğinde olduğunu belirtmiş ve hukuk devletinde zararın faiz ya da başka bir ad altında tazminatla karşılanabilmesi için açık bir kanun hükmünün aranmasının düşünülemeyeceğini vurgulamıştır. Haksız yere haczedilen malların mükellefe iadesinde kanunî faiz uygulanması gerektiğine hükmetmiştir[114]. Bu kararda mükellefe

---

112 Dş.9.D. 23.12.2009 gün ve E. 2007/2830, K. 2009/5237, karar yayımlanmamıştır. Aynı karardaki karşıoyda ise hizmet kusuru oluşturan hukuka aykırı işlemlerden doğan zararların işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması ve dolayısıyla faiz ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

113 YALTI, s. 5-6.

114 "*Olayda, davacı kurumun 1998 yılında kesinti yoluyla ödenen vergilerin çeşitli vergi borçlarına mahsubunu istediği, mahsup yerine getirildikten sonra 2003 yılında yapılan sınırlı inceleme sonucu mahsubu istenen kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bir kısmıyla ilgili belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle mahsup edilen vergilerin gecikme faiziyle birlikte tahsili için 9.2.2004 tarihli ödeme emirlerinin düzenlendiği, 10.2.2004 işlemle de, davacının Tokat Defterdarlığı Vakıflar Bölge Müdürlüğü saymanlığı nezdindeki alacağına haciz uygulandığı, haciz bildirisinin ise 26.1.2004 tarihinde düzenlendiği görülmüştür. Temyizen incelenen Mahkeme kararının davacı kurumun alacaklarına uygulanan haczin iptaline ve haczedilen miktarın iadesine ilişkin kısmı hukuka uygun bulunduğundan bu işlem nedeniyle davacının zarara uğradığı açıktır. Bu durumda davacının mahsup talebinin yerine getirilmesinden 5 yıl sonra yapılan inceleme üzerine mahsup işleminin kısmen haksız olduğu ileri sürülerek mahsubu istenen vergilerin süresinde ödenmemiş olduğundan söz edilerek hukuka ve yasaya açıkça aykırı işlemler nedeniyle haksız yere haczedilen miktarın davacıya iadesinde genel hükümler çerçevesinde faiz hesaplaması gerekli olduğundan Mahkeme kararının, haczedilen miktarın davacıya iadesinde faiz hesaplanamaya-*

iadede kanunî faiz ödenmesine karar verilmiştir. Danıştay'ın 7. Dairesi de bir kararında, aynı gerekçelerle mükellefe iade edilecek vergilerde kanunî faiz uygulanmasına hükmetmiştir[115].

Danıştay 7. Dairesi daha sonra verdiği kararlarında da hep faizin tazminat niteliğinde olduğuna, hukuk devletinde zararın tazminatla karşılanabilmesi için açık kanun hükmüne gerek bulunmadığına vurgu yapmıştır. Aksi durumun, Anayasanın 125. maddesinde ifadesini bulan idarenin kendi fiil ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu kuralına aykırılık oluşturacağı da kararlarda belirtilmektedir. Ayrıca idarenin hukuka aykırı fiil ve işlemlerinin hizmet kusuru teşkil edeceği ve doğan zararların kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edilmesinin Danıştay'ın istikrarlı içtihatlarından olduğu da hükümlerde yer almaktadır. Danıştay'ın 7. Dairesi bir kararında bütün bu hususları tekrar ettikten sonra, devletin gecikme faizi aldığı durumlarda söz konusu olan zararın aynen mükellefler için de geçerli olduğu, dolayısıyla hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergilerin mükellefe iadesinde de anayasanın eşitlik ve adalet ilkeleri uyarınca gecikme faizi oranında faiz uygulanması gerektiğine hükmetmiştir: "*Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafın-*

---

cağına ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir". Dş.4.D. 24.11.2005 gün ve E. 2005/963, K. 2005/2261, http://www.danistay.gov.tr.

115 "*Yargı, idare edilenlerin, kamu idaresinin idari nitelikteki eylem ve işlemlerinden doğan zararlarını, herhangi bir açık yasa hükmüne ihtiyaç duymaksızın, kusurlu veya kusursuz sorumluluk ilkelerine göre, giderme olanağına sahiptir. İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından, kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edileceği, Danıştayın öteden beri istikrarlı biçimde uygulanagelen içtihadıdır…. Hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması, açıklanan anayasal kuralın ve Hukuk Devleti İlkesinin gereğidir. Olayda; davacının ihtirazi kaydı, davalı idarece, kabul edilmeyerek yapılan tahakkukun Kanuna aykırılığının açık olması karşısında, Gümrük İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla; davalı İdarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur. Bu bakımdan; mahkeme kararının, yasal faiz isteminin reddine ilişkin hüküm fıkrasında da hukuki isabet görülmemiştir*". Dş.7.D. 30.06.2005 gün ve E. 2001/4650, K. 2005/1507, http://www.danistay.gov.tr.

İlk derece mahkemelerinin de kanunî faiz ödenmesine yönelik kararları bulunmaktadır. Örneğin, Hatay 1. Vergi Mahkemesi, 23.03.2010 gün ve E. 2009/1079, K. 2010/328, Hatay 1. Vergi Mahkemesi, 23.03.2010 gün ve E. 2009/743, K. 2010/327, Kararlar yayımlanmamıştır.

dan mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir"[116]. Dairenin bu kararında, diğer kararlardan farklı olarak kanunî faiz değil, gecikme faizi oranında faiz ödenmesine hükmedilmiştir.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir diğer kararında da hukuka aykırı olarak tahsil edilip mükellefe iade edilecek vergilerde, önceki kararın gerekçesiyle aynı olarak, eşitlik ve adalet ilkeleri gereğince gecikme faizi uygulanması gerektiğine hükmedilmiştir[117]. Karardaki karşı oyda ise iptal davalarında faize hükmedilemeyeceği ileri sürülmüştür[118]. Ancak ilk derece mahkemesi bozma kararına uymayıp ilk kararında ısrar etmiştir. Dosya önüne gelen Vergi Dava Daireleri Kurulu ise haksız tahsil edilen ihtirazî kayıtla ödenen vergilerin iadesinde faiz ödeneceğine hükmetmiştir. Ancak Kurul, mükellefin ihtirazî kayıtla yaptığı ödeme tarihinin, vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağını ve bu tarihten sonraki üç ayın sonundan itibaren faiz hesaplanacağını da belirtmiştir[119]. Ancak karardaki bir karşı oyda

---

116 "*Bu durumda, davacı Şirketten, haksız ve fazla tahsil edildiği anlaşılan sabit hizmet ücreti ile yatırım bedeline ilişkin damga vergisinin açıklandığı şekilde hesaplanacak faiziyle birlikte iadesi gerekirken, faiz istemini yazılı gerekçeyle reddeden hüküm fıkrasında da isabet bulunmamaktadır*". Dş.7.D. 29.11.2005 gün ve E. 2002/1901, K. 2005/2955, http://www.danistay.gov.tr.

117 "*Başka anlatımla; olayda, davacı lehine hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır*". Dş.7.D. 24.02.2005 gün ve E. 2001/1208, K. 2005/239, *Danıştay Dergisi*, S. 110, s. 222-223.

118 "*2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle, idarece kanuni gecikme faizi ödeneceğine ilişkin hüküm ise, davadan sonraki safhaya ilişkindir. Bu itibarla, niteliği gereği bir alacak davası olmayıp, bir idari işlemin iptali istemine yönelik davada, kanuni gecikme faizinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır*". Dş.7.D. 24.02.2005 gün ve E. 2001/1208, K. 2005/239, karşıoy, *Danıştay Dergisi*, S. 110, s. 223-224.

119 "*Finansal kiralama yoluyla geçici ithali yapılan uçak için taşıt alım vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmayan davacı şirketin bütün bu bilgileri idareye vererek ihtirazi kayıtla ödediği verginin tahsil tarihi, aynı zamanda vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağından, anılan madde hükmünün davacı hakkında uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, ihtirazi kayıtla yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinden, aksi yolda verilen direnme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir*". DVDDK. 18.10.2006 gün ve E. 2006/87, K. 2006/287, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 115, s. 96.

Danıştay 7. Dairesinin kararlarında belirtilen gerekçelerle mükellefe gecikme faizi oranında bir faizle verginin iade edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür[120]. Diğer karşı oyda ise haklı olarak VUK'un 112/4. maddesinin olayda uygulama alanı bulmadığı şu açıklamalarla ifade edilmiştir: "*112'nci maddenin (4) işaretli bendinin, yasa yapıcının amacı dışında yorumlanarak uygulanması, yorum sınırlarının aşılması sonucunu doğurmuştur*"[121]. Gerçekten de VUK'un 112/4. maddesindeki faiz ödenebilmesi için aranan şartların, yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergiler için de uygulanması bir bakıma, vergi hukukunda kesinlikle söz konusu olamayacak şekilde kanun sınırlarının aşılarak kıyas yapılması anlamına gelmektedir.

Görüldüğü üzere, yargı kararları uyarınca mükellefe iadesi gereken vergilere faiz uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin olarak vergi yargısı organları arasında bir görüş birliği bulunmamaktaydı. Bunun bir neticesi olarak neredeyse hemen her kararda karşı oyların bulunmasına rastlanmaktadır.

---

120 "*Davacı, faiz talebini, anılan fıkra hükmüne dayandırmış olmadığı gibi; danıştay yedinci dairesinin kararında da, uyuşmazlık, bu fıkra hükmüne dayanılarak çözülmüş değildir. Dolayısıyla; vergi usul kanununun 112'nci maddesinin, olayla ilgisi olmayan, 4'üncü fıkrası hükmünün davada uygulanamayacağı konusunda, mahkeme ile uzman daire arasında uyuşmazlık bulunmamaktadır. Mahkeme ile uzman Daire arasındaki uyuşmazlık, hukuka aykırılığı sebebiyle yargı yerince iptal olunan vergilendirme işlemine dayanılarak tahsil olunan verginin geri verilmesi sırasında, tahsil edildiği tarihten geri verileceği tarihe kadar faiz hesaplanmasının, bir yasa hükmü olmaksızın olanaklı bulunup bulunmadığına ilişkindir… Hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir*". DVDDK. 18.10.2006 gün ve E. 2006/87, K. 2006/287, karşıoy, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 115, s. 97-98.

121 "*İncelenen davanın konusu, tazmin borcu doğurabilecek olan bir miktar paranın tasarrufundan yoksun bırakılmaktan dolayı bir tazminat isteğine de ilişkin değildir. Dava, taşıt alım vergisini çekince ile ödeyerek, tahakkuk eden bu vergiye karşı açılan davada verilen tahakkukun kaldırılması yolundaki karar gereğince iadesi gereken verginin yasal faizi ile birlikte ödenmesine karar verilmesi istemiyle açılmıştır. Vergi mahkemesince verilen tahakkukun kaldırılması yolundaki karar, 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesi ve Anayasadan dolayı yerine getirilmesinden kaçınılamayacak yargı kararıdır. Bu karar gereğinin yerine getirilmesi için vergi idaresine hiçbir başka belge ibrazı gerekmediği gibi vergi idaresine üç ay gibi bir süre tanınması da söz konusu edilemez. Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 4'üncü bendinin, sözü ve öngörülüş amacına aykırı olarak yorumlanması suretiyle verilen bozma kararına yukarıda belirtilen nedenlerle katılmamıza olanak bulunmadığından ve temyiz isteminin reddi gerektiği görüşünde olduğumuzdan Kurulca verilen karara katılmıyoruz*". DVDDK. 18.10.2006 gün ve E. 2006/87, K. 2006/287, karşıoy, *Danıştay Dergisi*, 2007, S. 115, s. 99.

V. ANAYASA MAHKEMESİ KARARIYLA İADE FAİZİNE İLİŞKİN DÜZENLEMENİN İPTALİ

Vergi yargı organlarının bu konuda farklı farklı kararlara imza atmaları, uygulamayı hem içinden çıkılmaz bir hale, hem de birbiriyle çelişen tarzda kararlar verilmesine yol açmaktaydı. Ancak yargı kararı sonucunda iade edilen vergilerde, mükellefe aradaki zamana bağlı olarak paranın değer kaybını karşılayacak miktarda tazminat verilmemesinin mükellefi zarara uğrattığı ve bu noktada bir hukuka aykırılık bulunduğu konusunda herhangi bir görüş ayrılığı bulunmamaktadır. İşte, idarenin hukuka aykırı bir işlemiyle zarara uğrayan mükellefin zararının karşılanması gerektiği noktasından hareketle, uygulamadaki hukukî tartışmayı bitirecek girişim Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nce atılmıştır[122].

İhtirazî kayıtla beyan edilip ödenen verginin, iptal ve iadesi için açılan davada Aydın Vergi Mahkemesi faiz talebini reddetmiştir. Aydın Bölge İdare Mahkemesi ise VUK'un 112/4. maddesini olayda uygulanacak kural olarak yorumlayarak, bu hükmün anayasaya aykırılığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla başvurmuştur[123]. İtiraz dilekçesinde VUK'un 112/4. maddesinde mükellefin müracaatından üç ay sonrası için faiz işletilmesinin öngörülmesinin ve hele yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergiler için faiz ödenmesinin hiç düzenlenmemesinin Anayasanın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine, 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Ayrıca mükellefe çok zaman sonra iade edilen vergilere faiz işletilmemesinin veya vadeden sonraki dönemlerde işletilmesinin mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurduğu da haklı olarak ifade edilmiştir[124].

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvurudan itibaren beş ay içinde netice gelmediğinden, Aydın Bölge İdare Mahkemesi dosyanın itiraz incelemesini mevcut mevzuat hükümlerine göre yapmıştır. İşin ilginç yanı, mahkeme Anayasa Mahkemesi'ne başvurduğu bu dos-

---

122 Bu husus, o dönemde Aydın Bölge İdare Mahkemesi üyesi bulunan hâkim Osman ERMUMCU'nun makalesinde ayrıntılı bir şekilde anlatılmaktadır. Bkz. ERMUMCU, s. 161.

123 ERMUMCU, s. 161.

124 İtirazın gerekçesi için bkz. AyM. 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934.

yada bile ancak oyçokluğu ile karar alabilmiştir. Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nin kararına göre, "*haksız tahsil edildiği sabit olan verginin mükellefe iadesi sırasında faiz ödemesi zorunlu olup, ilgili yasa hükmünde de bunu engelleyen açık ve net bir düzenleme olduğundan sözedilemez. Bu sebeble davacının itirazının kabulüyle kararın faiz talebinin reddine ilişkin kısmının bozularak davacıya, verginin tahsil tarihinden itibaren yasal faize hükmetmek gerekmektedir*"[125]. Uygulamadaki görüş farklılıkları, konuyu Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşıyan mahkemesinin kendi içinde bile bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararında VUK'un 112/4. maddesindeki mükellefe faiz ödenmesine ilişkin kuralı, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Kararda şu hususlar belirtilmiştir[126]: "*İtiraz konusu kural, 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 vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır*". Buna göre Mahkeme, bu düzenlemenin devletle vatandaş arasındaki sağlanması gereken menfaat dengesine aykırı olduğunu, bunun da kamu kurumlarının borcunu geciktirmesi için adeta teşvik unsuru taşıdığını belirtmiştir. Söz konusu durum, hukuk devletinde kesinlikle olmaması gereken bir şekilde, vatandaşların devlete olan güvenini sarsacaktır.

"İdarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir "alacak" haline gelmektedir. Alacak hakkı mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarındandır. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkanından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azal-

---

125 Aydın Bölge İdare Mahkemesi, 27.11.2008 gün ve E. 2008/486, K. 2008/1132, Karar yayımlanmamıştır. Ancak aynı karardaki ayrışık oyda VUK'un 112/4. maddesinin uygulama şartları belirtilmiş ve olayda söz konusu şartlar mevcut olmadığı için çoğunluk kararına kanunî faiz talebi yönünden katılınmadığı vurgulanmıştır.

126 Karar için bkz. AyM. 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934.

dığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır".

VUK'un 112/4. maddesinde yer alan tamamlanması gereken bilgi ve belgelerden itibaren üç ay içinde iade edilmeme halinde faiz işleyecek olmasının kamu yararı ile alâkası bulunmadığı şu çarpıcı ifadelerle vurgulanmıştır: "*Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir*". Ayrıca bu kural, "*kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır*".

Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla başvuran Aydın Bölge İdare Mahkemesi, itiraz gerekçesinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'nin Eko-Elda Avee/Yunanistan kararını da gerekçe göstermiştir. Anayasa Mahkemesi kararında AİHM'nin bu kararına da atıfta bulunarak, itiraz konusu kuralın mülkiyet hakkının ihlâli niteliğinde olduğuna hükmetmiştir: "*Nitekim Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1. maddesinde de:"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez." denilmektedir. Bu kural uyarınca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Eko-Elda Avee/Yunanistan davasında (9.3.2006 günlü, Başvuru No: 10162/02); haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olunduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen

şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir".

Mahkeme, ilgili hükmü iptal ettikten sonra, iptal kararının yürürlüğe girmesini bir yıl ertelemiştir: "*Fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bu hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşılmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğundan … bu fıkraya ilişkin iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle, 10.2.2011 gününde karar verilmiştir*". Karar Resmî Gazete'de 14.05.2011 tarihinde yayımlanmıştır. Dolayısıyla iptal hükmü 14.05.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin kararında da atıf yapılan AİHM kararını da ele almak gerekir:

Eko-Elda Avee Anonim Şirketi, kendisinden gelir vergisi adı altında haksız olarak tahsil edilen meblağ için gecikme faizi ödenmesi talebinin Yunan Devleti tarafından reddedilmesi üzerine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek 1 nolu Protokolün 1. maddesinin[127] ihlâli ileri sürülerek AİHM'e dava açılmıştır[128]. Davacı şirket, 1987 takvim yılına ilişkin beyannamesini 10.05.1988'de vermiştir. Ancak önemli miktarda zarar beyan etmiştir. Şirket 24.06.1988 ve 9.12.1991'de Atina Kurumlar Vergisi Dairesine başvurup 1987 kazancı üzerinden gelir vergisine tekabül eden meblağın kendisine verilmesini talep etmiştir. Devlet bu isteği belli olmayan bir tarihte reddetmiştir. 3.03.1993'de ya-

---

127 "*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*
Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez". Hükmün Türkçe metni için bkz: TC. Adalet Bakanlığı, İnsan Hakları Daire Başkanlığı, Temel Metinler, http://www.inhak.adalet.gov.tr/temel/ek1.pdf (ET. 12.12.2012).

128 AİHM. 1. Daire, E. 10162/02, 09.03.2006, Kesinleşme Tarihi: 09.06.2006. Kararın tam metni için bkz. http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-72757 (ET. 18.12.2012)
Kararın Türkçe tam metni için bkz. CANDAN Turgut (Çeviren), "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Eko – Elda Avee / Yunanistan Kararı", *Danıştay Dergisi*, yıl 37, 2007, S. 114, s. 1.

yımlanan bir kanunla haksız (ve yersiz) ödenen vergiler için Devletin faiz ödemesi öngörülmüştür[129]. İdarî mahkemenin açılan davayı reddetmesi üzerine başvurulan istinaf mahkemesi itirazı kabul edilebilir bulmuştur. Ancak yargılama sonunda, olay tarihinde yürürlükte bulunan kanunda haksız (ve yersiz) alınan vergilerin geri verilmesi sırasında Devletin faiz ödemesini öngören düzenleme içermediği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Yapılan temyiz başvurusu da 8.11.2000'de reddedilmiştir. "*Danıştay, kararında, Devletin haksız (ve yersiz) ödenen verginin geri ödenmesinde gecikme faizi ödemek zorunda olmadığı gerekçesine dayanmıştır. Danıştaya göre; kamu hukukundan kaynaklanan borçlar bakımından böyle bir zorunluluğun, Medeni Kanunun düzenlemelerinden çıkarılması olanaklı değildir*"[130].

AİHM kararındaki öncelikle bu alacağın ek protokolün 1. maddesi uyarınca malvarlığı (mülk) oluşturduğunu belirtmiştir. Devletin bu borcunu, sebepsiz zenginleşme ile ilgili hükümler uyarınca yerine getirmesi gerektiği de ifade edilmektedir[131]. "*Devletin, kesin hüküm halini alan bir yargı kararıyla haksız (ve yersiz) olarak ödendiği kabul edilen bütün vergi ve benzeri mali yükümleri geri vermek zorunda olduğu düşünülmektedir… Bu noktada, Mahkeme, içtihadının, bir borcun ödenmesindeki olası gecikme sebebiyle idari makamların gecikme faizi ödemeleri gerektiği yolunda olduğunu hatırlatır. Özellikle; Mahkeme, bir çok kez, makul sayılamayacak sürenin geçmesi gibi, hesaplanmasında etkili elemanların dikkate alınmamasının, ödenecek tazminatın zarar giderici etkisini azaltacağını açıklamıştır… Özellikle, vergi ödemesi söz konusu olduğunda, geri ödeme koşullarının ilgiliye özel bir yük getirmesi veya mali durumunda ciddi bir zarar oluşturması durumunda, Mahkeme, peşin (erken) ödenen vergi veya aidattan doğan mali yükümlülüğün, 1 Nolu Protokolün 1'inci maddesiyle sağlanan güvenceye zarar verebileceğini hatırlatır… (Buffalo Srl en liquidation c. İtalya…). Söz konusu davada işbu davadakine benzer bir sorunu incelemek durumunda kalan Mahkeme, haksız ödenen meblağdan ilgili tarafından uzunca süre yararlanılamamasının, mali durumunda önemli ve kesin bir zarara (impact) neden olması sebebiyle, 1 nolu Protokolün 1'inci maddesinin ihlâl edilmiş olduğuna karar vermiştir*"[132].

---

129 CANDAN, *Eko – Elda Avee*, s. 2.
130 CANDAN, *Eko – Elda Avee*, s. 3.
131 Karardaki 25 ve 26. paragraflar. Bkz. CANDAN, *Eko – Elda Avee*, s. 5.
132 Karardaki 27, 29 ve 30. paragraglar. CANDAN, *Eko – Elda Avee*, s. 5-6. Mahkeme-

Sonuç olarak "*Mahkeme, haksız tahsil edilen verginin davacı Şirkete, Atina Kurumlar Vergisi Dairesine iade istemiyle başvurduğu 24 Haziran 1988 tarihinden yaklaşık beş yıl beş ay sonra, 12 Kasım 1993 tarihinde geri verildiğini saptamıştır. Bu açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, Mahkeme, idarenin, böyle uzunca süre gecikme sebebiyle, faiz ödemeyi reddetmesinin genel yarar ile kişi yararı arasında olması gereken dengeyi bozduğunu düşünmektedir*"[133].

Bir diğer dava olan Buffalo davasında[134], kanunî merkezi İtalya'da bulunan Buffalo limited şirketi Aralık 1994'te tasfiyeye girmiştir. 1985 ila 1992 arasında ödemesi gerekenden fazla ödediği kurumlar vergisi için vergi iadesine hak kazanmış, vergi idaresi de vergiyi 1997 yılında peyderpey iade etmeye başlamıştır. Bu süreçte şirket finansman sıkıntısına girerek, devletin vergi iadelerinde ödediği faiz oranından daha yüksek oranda faizle kredi almak ve kredi faizlerine katlanmak zorunda kalmıştır. "*Mahkemeye göre, iadenin peyderpey yapılması vergi yükümlülerinin üzerinde önemli bir yük yaratır ve bu durum idarenin iadeyi gecikerek yapması ile daha da şiddetlenir*"[135]. Mahkeme başvuran şirketin, vergi iadelerinin ödenmesindeki oransız gecikmelerden dolayı mağdur olduğuna ve bu durumun 1 Nolu Protokolün 1. maddesinin ihlâli anlamına geldiğine hükmetmiştir[136].

---

nin bu kararında ortaya koyduğu içtihatlar şu şekilde belirtilebilir: "*-Kamusal borçların iadesinde, iadedeki gecikme ile gecikme faizi arasındaki ilişki mutlaka kurulmalıdır… - İadede (ödemede) makul olmayan süre gecikmeleri değer azaltıcı bir unsurdur. Değer azaltıcı bu unsurlar dikkate alınmadığı takdirde, bir tazminatın denkleştirici özelliği de azalır… - Zamana bağlı gecikmelerin ortaya çıkardığı değer kayıplarının, gecikme faizi ödenerek telafi edilmesi gerekir… -Vergi ödemelerinde, ödemenin koşulları ilgiliye aşırı yük yüklüyor veya ilgilinin mali durumuna esaslı biçimde zarar veriyorsa, bu yükümlülük P1-1'de düzenlenen güvenceye aykırı olabilir. Sadece haksız olarak ödenmiş vergiden uzayan biçimde yararlanamama ilgilinin mali durumu üzerinde kesin ve önemli bir etki yaratır… -P1-1 gereğince faiz ödenmesi, Devletin borçlu olduğu miktar ile ilgilinin sonunda alacağı miktar arasındaki farkı telafi etme yükümlülüğüne sıkı sıkıya bağlıdır*". Bkz. YALTI, s. 9-10.

133 CANDAN, *Eko – Elda Avee*, s. 6.

134 Buffalo srl en liquidation Italy, 03.10.2003, 38746/97, Kararın Fransızca tam metni için bkz. http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-65747.

135 YALTI, s. 10; BOZDOĞAN, s. 230; *Taxation and the European Convention on Human* Rights, http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/8CE3BE16-6D76-4D3B-A143-19100041C2A3/0/FICHES_Fiscalit%C3%A9_EN.pdf, s. 6.

136 *Taxation and the European Convention on Human* Rights, s. 6.

Intersplav davasında[137] iadede gecikme üzerinde durulmuştur. Ukrayna iç hukukuna göre KDV iadelerinde yapılması gereken onaylama işleminin yapılmaması dolayısıyla iade işlemleri sistematik olarak 1998-2004 yılları arasında yapılamamış ve buna bağlı olarak faiz de tahsil edilememiştir. Mahkeme vergi iadesi ve faiz ödemede gecikmenin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğine hükmetmiştir[138]. Bu bağlamda başvurucunun mülkiyet hakkına yönelik müdahale orantısız olup bu sürekli gecikmeler kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki adil dengeyi zedelemektedir. Mahkemeye göre, başvurucu bireysel ve aşırı bir yüke katlanmakta ve sürekli taşımaktadır[139].

Dangeville davasında[140], şirket fazla ödediği KDV'lerin iade edilmemesini dava konusu etmiştir[141]. Fransız Danıştay'ı 1 Ocak – 30 Haziran 1978 dönemine ilişkin ödediği katma değer vergilerinin iadesini isteyen S. A. Jacques Dangeville'in bu vergi yükümlülüğünün, 17 Mayıs 1977 tarihli AB 6. Direktifinin amaçlarıyla uyuşmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. AİHM, başvuran şirketin 1 Ocak – 30 Haziran 1978 dönemine ilişkin hatalı olarak ödediği vergiler için devlete iki kez yaptığı başvurunun geçerli bir iddia olduğunu ve bu iddianın 1 nolu protokolün 1. maddesi gereğince mülk teşkil ettiğini kabul etmiştir. Mahkeme ayrıca başvuran şirketin mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı için gerekli olmadığına ve orantısız bulunduğuna karar vermiştir [142].

Özellikle Anayasa Mahkemesi'nin kararında yer verdiği başta Eko-Elda Avee kararı olmak üzere AİHM'in kararları incelendiğinde, iadesi gereken vergilerin iade edilmemesi, kısım kısım yahut geç iade edilmesi, faizsiz veya zararını karşılamayacak kadar düşük faizli iade edilmesi, mülkiyet hakkının ihlâlini teşkil edecektir. Anayasa Mahkemesi bu hususa da değinerek ilgili hükmü, gerek hukuk devleti ilkesine gerekse de mülkiyet hakkına aykırılıktan dolayı iptal etmiştir.

---

137 Intersplav v Ukraine, 09.01.2007, 803/02, Kararın İngilizce tam metni için bkz. http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78872.

138 YALTI, s. 11.

139 http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78872, paragraf 40.

140 S. A. Dangeville v. France, 16.04.2002, 36677/97, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60432.

141 BOZDOĞAN, s. 229.

142 http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60432, paragraflar 22, 26, 48 vd; *Taxation and the European Convention on Human Rights*, s. 5.

VI. 6322 SAYILI KANUNLA İADE FAİZİNİN YENİDEN DÜZENLENMESİ (15.06.2012'DEN İTİBAREN MEVCUT DURUM)

Anayasa Mahkemesi, iptal kararının yürürlüğe girmesini, "*fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bu hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşılmasına sebep olarak kamu düseni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğu*" gerekçesiyle Resmî Gazete'de yayımından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. Buna göre karar, 14.05.2012'de yürürlüğe girmiştir. Ancak konuyla ilgili kanunî düzenleme ise bu tarihten yaklaşık bir ay sonra yapılabilmiştir.

6322 sayılı Kanun'la[143] 15.06.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere VUK'un 112. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle maddenin 4. fıkrası yeni baştan düzenlenmiş, maddeye konuyla ilgili 5. fıkra eklenmiş, sonraki fıkra ise bu fıkradan sonra gelecek şekilde yeniden numaralandırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. ve 5. fıkraları değişiklik sonrası şu şekildedir:

"4. *Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.*

5. *Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*".

---

143 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 15.06.2012, S. 28324.

Değişiklikten Önce VUK'un 112/4. Maddesi	VUK'un 112/4-5. Maddesinin Mevcut Hali
"4. 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 faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir".	"4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir. 5. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir".

Yeni düzenlemede vergi iadelerinde faiz ödenecek durumlar tasnif edilmiştir:

1)Fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler için iadede, bu tahsilin mükellefin hatasından kaynaklanıp kaynaklanmamasına göre ikili bir ayrıma gidilmiştir. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, yersiz tahsil, idarenin hukuka aykırı olarak tahsil ettiği durumları ifade etmektedir. Fazla tahsil ise, diğer tüm fazla tahsil hallerini kapsamaktadır. Bu itibarla yeni düzenlemede fazla ve yersiz tahsil olarak iki ayrı durumun belirtilmesi çok daha isabetli olacaktı. Bu durumların neyi ifade ettiği ise kanun gerekçesinde belirtilebilirdi. Mevcut düzenleme bu bakımdan isabetli olmasa da, en azından uygulamada muhtemel tereddütlerin oluşmasını engelleme bakımından olumludur.

a)Fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması hali: Bu durumda düzeltmeye dair müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar tecil faizi oranında iade faizi ödenecektir.

Fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması hali, yeni düzenlemede ayrı bir hal olarak kabul edilmiş ve mükellefin müracaat tarihi, devletin faiz ödeme yükümlülüğünün başlangıç noktası olarak tayin edilmiştir. İlk etapta, faizin haksız tahsilâtın yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlaması düşünülebilir. Mükellef hata yapsa bile idarenin bağlı yetki içinde bulunması ve vergileri kanuna uygun bir şekilde tahsil etmesinin anayasal bir zorunluluk olduğu dikkate alındığında, vergi idaresinin hatalı vergi tahsilinin farkına varması gerektiği ileri sürülebilir. Ancak vergi idaresinin bütün beyannameleri hemen incelemeye almasının günümüz şartları içinde fiilen mümkün olmadığı belirtilmektedir[144]. Mükellefin beyanına itibar eden ve tarhiyatı beyana göre gerçekleştiren bir sistemde bütün beyannamelerin verilir verilmez kontrol edilmesi ve varsa hataların tespiti mümkün değildir. Ayrıca mükellefin kendi hatasının sonucuna da katlanması (iade faizinin fazla tahsilden değil de başvuru tarihinden itibaren hesaplanması), kanaatimce, kamu yararı ile bireysel yarar arasında dengeyi de sağlamış olmaktadır.

---

144 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 92.

418 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, maddede yapılan değişiklikler hakkında açıklamalar yapılmaktadır[145]. Tebliğde, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde müracaat tarihinden itibaren faiz işleyeceği belirtilip konuya ilişkin örnek de verilmektedir. Ayrıca iade için yapılan başvuruda, iade için gerekli olan bilgi ve belgelerin de dilekçeye eklenmesi gerektiği ifade edilmektedir[146].

b)Fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanmadığı haller: Fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanmadığı diğer haller aslında, idareden kaynaklanan sebepleri ifade etmektedir. Mükellefin hatasından kaynaklanmayan her türlü fazla veya yersiz tahsil bu kapsama girmektedir. Bu itibarla, vergi idaresinden kaynaklanan sebeplerle fazla veya eksik alınmada esas olarak hizmet kusuru mevcuttur ve buna dayanılarak faiz ödenmektedir[147]. Verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin tebliğine kadar geçen süreler için faiz ödenecektir.

İdareden kaynaklanan sebeplerle yapılan fazla veya yersiz tahsil için, artık tahsilin yapıldığı tarihten itibaren devletin faiz ödemek zorunda kalması, Anayasa Mahkemesi'nin kararına uygun, olumlu bir düzenlemedir. Bu sayede kişilerin zararları daha iyi bir şekilde tazmin edilebilecektir. Hukuk devletinin gereklerine uygun bir düzenleme niteliğindedir. Elbette uygulanacak faiz oranı da değerlendirme yaparken dikkate alınmalıdır[148].

---

145 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, RG. 08.09.2012, S. 28405.

146 "*Örneğin, mükellef daha evvel vermiş olduğu gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği vergiyi ödemiş ve bilahare vergi hatası sebebiyle fazla vergi beyan ettiği gerekçesiyle düzeltme beyannamesi verip durumu açıklayan yazılı izahata, ilgili vergi dairesine vereceği dilekçede yer vererek ödediği verginin iadesini (mahsuben veya nakden) talep etmişse, düzeltme talebinin kabul edilmesi halinde, mükellefe iade edilecek vergi için vergi dairesine müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar faiz hesaplanacaktır. Diğer taraftan, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iade edilebilmesi için varsa gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanmasının ve vergi dairesine verilecek dilekçeye ilave edilmesinin icap ettiği tabiidir*". 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

147 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 92.

148 Devletin kendi vergi alacağı için gecikme faizi uygulamasına rağmen mükellefe iade edeceği vergilerde tecil faizi oranında faiz uygulaması, adil denge bakımından eleştirilebilecek bir husustur. Bu konu son bölümde tekrar ele alınacaktır.

Bu yeni düzenlemenin kapsamına artık yargı kararları uyarınca iade edilecek vergiler de girmektedir. Eski düzenlemede, hesaplanan faizin "*120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe*" ödeneceği hükme bağlanmıştı. Bu durumda da ancak vergi hataları kapsamında iade edilecek vergilerde faiz ödenmesi mümkün olabiliyordu. Çünkü VUK'un 120. maddesine göre iade edilecek vergiler ancak, hata düzeltme kapsamında fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler olmaktadır. Oysa yeni düzenlemede fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin "*hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade*" edileceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme ile iade edilecek vergilerin sadece hata kapsamında tahsil edilen vergiler olması şartı kaldırılmış olmaktadır. Hataen veya hata dışında herhangi bir sebeple fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz uygulanacaktır. VUK'un 120. maddesine yapılan atıf ise verginin iadesindeki usûle ilişkin olmaktadır. Buna göre VUK'un 120. maddesinde düzenlenen, düzeltme fişinin tebliği, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler, tebliğden itibaren bir yıl içinde müracaat edilmediğinde hakkın sakıt olması gibi hususlar vergi iadesi prosedüründe dikkate alınacaktır.

Vergi iadelerinde faizin işlemesine ilişkin başlangıç tarihinin değişmesi olumlu bir gelişme olsa da, faiz işlemesinin duracağı süre bakımından herhangi bir değişiklik olmaması, olumsuz bir durumdur. Doktrinde, (idarenin kusurundan kaynaklanan hallerde) fazla veya yersiz tahsilde mükellefin ödediği vergileri, ödeme tarihi ile iade tarihi arasında geçen süre için işleyecek faiziyle birlikte geri alması gerektiği ileri sürülmektedir[149]. Düzeltme fişinin tebliğinden itibaren de iade gecikebilmektedir. Bu bakımdan düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile iade arasında zaman farkı bulunmamalıdır[150].

2)Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler: Bu durumla ilgili herhangi bir değişiklik bulunmayıp, aynen değişiklikten önceki VUK'un 112/4. maddesindeki esaslar geçerlidir[151]. Buna göre "*ilgili*

---

149 SONSUZOĞLU, s. 96; ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul 2013, s. 140.

150 ÜSTÜN, *Denetim-Yargı*, s. 141.

151 "*Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin (örneğin katma değer vergisi iadeleri) iadesinde ise 6322 sayılı Kanunla herhangi bir değişiklik yapılmadığından uygulamaya aynı şekilde devam edilecek ve vergilerin gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi*

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" faiz ödenecektir. Mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ayın sonundan itibaren faizin işlemesinin, vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler açısından doğru bir düzenleme olduğu doktrinde ifade edilmektedir[152].

Doktrinde, vergi kanunları uyarınca iade edilecek vergilerde faizin başlangıç tarihi olarak tahsil tarihinin esas alınmasının bazı önemli sorunlara yol açacağı ifade edilmektedir[153]. Gerçekten de faizin işleyeceği tarih olarak tahsilin esas alınması, tahsil döneminin ve buna bağlı olarak iadenin gerekliliğinin ortaya çıktığı dönemin tespitindeki güçlükler sebebiyle önemli sakıncaları bünyesinde barındırmaktadır.

Doktrinde, AİHM'in Eko-Elda Avee davasında vardığı "*Mahkeme, haksız tahsil edilen verginin davacı Şirkete, Atina Kurumlar Vergisi Dairesine iade istemiyle başvurduğu 24 Haziran 1988 tarihinden yaklaşık beş yıl beş ay sonra, 12 Kasım 1993 tarihinde geri verildiğini saptamıştır*" tespiti gerekçe gösterilerek, AİHM'e göre, iade faizinin hesaplanmasında başlangıç noktasının başvuru tarihi olmasının uygun olduğu ifade edilmektedir[154]. Bu tespite fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklandığı haller ile vergi kanunları uyarınca iade edilecek vergiler için katılmamak elde değildir. Ancak idarenin kusurundan kaynaklanan hallerde, mükellefin malından mahrum kaldığı süreler için faiz ödenmesi, hukuk devleti açısından olması gereken bir sonucu ihtiva etmektedir.

---

takip eden üç ay içinde iade edilmemesi hâlinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için faiz ödenecektir". 418 sıra no.lu VUK Genel Tebliği.

152 "*Elbette bu düzenlemenin, örneğin, vergi tevkifatlarının söz konusu olduğu hallerde ortaya çıkan veya geçici vergiden doğan iadeler ya da katma değer vergisinden doğan iadeler bakımından doğru bir düzenleme olduğunu söylemek gerekir*". YALTI, s. 4.

153 "*Bay (X)'in 2010 yılında işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulün kira geliri üzerinden yıl içinde 24.000 TL tevkifat yoluyla kesilmiştir. Bu tevkifat tutarının 15.000 TL'lik kısmı Bay (X)'in yıllık beyanname ile beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergden mahsup edilmiştir. Bay (X) mahsup sonucu kalan 9.000 TL'nin iadesi için 20 Mayıs 2011 tarihinde dilekçe ile vergi dairesine başvurmuştur. Bu başvuru sonucu vergi dairesi iade işlemlerini 12 Haziran 2011 tarihinde tamamlamıştır…* [Eğer tahsil tarihi esas alınacak olursa] *bu hesaplama için iade konusu 9.000 TL'nin tahsil edildiği dönem veya dönemlerin tespit edilmesi gerekecektir*". AY, s. 51.

154 AY, s. 51.

Kanaatimce vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde faizin işlemeye başlamasında, bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarih değil, idareye müracaat tarihi esas alınmalıdır. Bunu, tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlamak, önceki dönemde de ileri sürülen eleştirilerdeki sakıncalara yol açacaktır. Bu hususta idarenin yetkili olması da hukukî güvenliği zedeleyen bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Devlete belli bir süre tanınması düşünülebilir ama bu sürenin mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlanmasından itibaren üç ay olması kanaatimce, kamu yararıyla mükellef yararı arasında olması gereken adil dengeye aykırılık oluşturmaktadır. Bu sürenin kısaltılması hukuk devleti açısından bir zorunluluktur.

VII. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Mükelleften fazla veya yersiz alınan vergilerin mükellefe iadesine ilişkin düzenleme, devletin tahakkukun gecikmesi dolayısıyla mükelleften olan alacağına gecikme faizi uygulamasına ilişkin düzenlemeden yaklaşık 13 sene sonra yürürlüğe girmiştir. Sırf bu gecikme sebebiyle bile, kamu yararıyla mükellef yararı arasında olması gereken adil dengeye riayet edilmediği görülmektedir. Oysa bir hukuk devletinde kişilerin hukukî güvenlik içinde olabilmeleri ve idarî işlem veya eylemler neticesinde zarara uğramaları halinde bunun gideri-leceğine emin olmaları gerekir. Aksi yöndeki yaklaşımlar ve uygulamalar mükelleflerin devlete olan güvenini sarsabileceği gibi, vergi uygulamasının başarıya ulaşmasındaki en önemli engellerden birini teşkil edecektir.

Mükellefe iade edilecek vergiler için yapılan düzenleme ilk olarak 1999 yılında yürürlüğe girmiştir. Ancak bu ilk halinde, bünyesinde önemli sorunları barındırmaktadır. Getirilen hüküm, mükelleflerin uğradıkları zararın ancak bir kısmını telafi etmeye yönelik bir düzenlemeyi ihtiva etmektedir. O haliyle getirilen müessese ancak iadede gecikme dolayısıyla mükellefe ödenecek faizi düzenlemektedir. Mükelleflerin tamamlanması gereken bilgi ve belgeleri tamamlamalarından sonra, iade etmek için vergi idaresine üç aylık bir imkân tanınmaktadır. Verginin bu üç ay içinde iade edilememesi halinde bu üç aydan sonra yani, iadedeki gecikme dolayısıyla faiz ödenmesi gündeme gel-

mektedir. Bu haliyle adeta idareye iadeyi üç ay içinde yapmama lüksü tanınmış olmaktadır. Eleştirilecek bir diğer husus da faizin oranının daha düşük olan tecil faizine bağlanmış olmasıdır ki, maddede yapılan değişiklikte değişmeyen unsurlardan birisini bu faiz oranı oluşturmaktadır.

1999 yılında yapılan düzenleme sadece vergi hatalarına ilişkin iadelerle ilişkilendirilmiş (faizin VUK'un 120. maddesine göre red ve iadesi gereken vergilerle birlikte mükellefe ödeneceği hüküm altına alınmış), dolayısıyla yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergiler bakımından faiz ödenmesine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Yani, hukuka aykırı bir işleme karşı dava açılıp kazanıldığında ve buna bağlı olarak daha önce ödenmiş olan vergilerin iadesi gündeme geldiğinde, bu madde işlevsiz kalmakta ve mükellefe ödediği vergiler faizsiz bir şekilde iade edilmekteydi. Benzer durum bütün iade halleri için 1999 öncesinde zaten mevcuttu.

Bu konu vergi yargısına intikal ettiğinde, vergi yargısı organları arasında belirgin görüş farklılıkları ortaya çıkmıştır. Yargı içtihatlarının önemli bir kısmında, sözkonusu durum için faiz ödenemeyeceği, çünkü kanunda faiz ödenmesine ilişkin açık bir hükmün bulunmadığı ifade edilmiştir. Diğer bir kısım yargı kararlarında ise verginin mükellefe faizsiz bir şekilde iade edilmesi halinde, mükellefin zarara uğradığı haklı olarak ifade edilmiştir. Gerçekten de iadede gecikilen sürenin uzunluğuna bağlı olarak mükellefin zararı da bariz şekilde artacaktır. İşte, mükellefin uğradığı zararların tazmininin gerektiğini savunan yargı mercileri, bu zararın karşılanması için iadede faiz uygulanmasının zorunlu olduğunu vurgulamışlar ve mükellefe iadede faize hükmetmişlerdir. Ancak faize hükmeden yargı mercilerinin bir kısmı, burada VUK'un 112. maddesi kapsamına giren bir husus bulunmadığını ve genel anlamda faiz hükmünün uygulanması gerektiğini belirtmiş ve kanunî faize hükmetmiştir. Diğer kararlarda ise bu zararın karşılanması için ödenecek faizin oranının VUK'un 112. maddesiyle ilişkilendirilmesi gerektiği ifade edilmiş, devlet nasıl kendi alacağına gecikme faizi uyguluyorsa, mükellefe iade edeceği vergilerde de tazmini sağlayabilmek, arada adil bir denge oluşturabilmek için hükmedilecek faizin oranının gecikme faizi oranında olması gerektiğine hükmedilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca da benimsenen bir başka kadarda ise, yine mükellefe faiz ödenmesi gerektiğine hükmedilmiş, ancak diğer kararlardan biraz farklı olarak yargı kararı uyarınca iade edilecek vergilerle ilgili durum VUK'un 112/4. maddesiyle ilişkilendirilmiştir. Buna göre mükellefin ihtirazî kayıtla yaptığı ödeme tarihi, mükellefin iade için bilgi ve belgeleri teslim ettiği tarihmiş gibi kabul edilmiş ve bunun vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağı ve bu tarihten sonraki üç ayın sonundan itibaren faiz hesaplanacağı ifade edilmiştir. Ancak bu şekilde bir yorum, maddede düzenlenmeyen bir durum için madde hükümlerinin amacı dışında genişletilmesi gibi bir sonuç oluşturmaktadır. Böyle bir yaklaşım, aslında vergi hukukunda açıkça yasak olan kıyas yoluna başvurmak anlamına gelmektedir. Mükellefin hukuki durumu korunmak istenirken bu sonuca hukuka aykırı bir şekilde ulaşılmıştır.

Yargı kararları arasında bir görüş birliği olmadığı açıkça anlaşılmaktadır. Konuyu Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşıyan mahkemede bile görüş ayrılığının bulunması, durumun aslında ne kadar önemli olduğunu, uygulamadaki bu karmaşanın ortadan kaldırılmasının gerektiğini göstermekteydi.

Mahkeme kararlarının üzerinde görüş birliğine varamadığı temel mesele, mükellefe faiz ödenebilmesi için açık bir kanun hükmüne ihtiyaç bulunup bulunmadığıdır. Çünkü faize hükmeden mahkemeler Anayasa'nın 125/son maddesinde düzenlenen "*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*" hükmüne de dayanmaktadır. Buna göre, hukuka aykırı idarî işlem ve eylemler hizmet kusuru oluşturmaktadır ve bu işlem ve eylemlerden dolayı mükellefin uğradığı zararın karşılanması gerekmektedir[155]. Bu görüşteki mahkemeler VUK'un 112/4. maddesinin varlığına rağmen, hukuk devletinde idarî işlem ve eylemlerden kaynaklanan zararların karşılanması gerektiğini ve bunun için de ayrı bir kanun maddesine ihtiyaç bulunmadığına karar vermiştir.

---

155 Doktrinde de bu husus vurgulanmaktadır: "*Bu noktada ortaya çıkan, kanımızca, idarenin kusurlu sorumluluğunun ortaya çıkması için aranan zarardır. Vergi idaresinin tek taraflı gerçekleştirdiği tarh işlemi bir idari davranıştır. İdarenin belki de en çok gerçekleştirdiği tek taraflı idari işlem (idari karar) olan tarhiyatın, kusurlu sorumluluk için aranın idari davranış olduğu kabul edilmelidir. İlliyet bağı ise daha açık bir şekilde görülmektedir. Vergi idaresinin hukuka aykırı tarhiyatı olmasaydı, mükellef bu tarhiyatı dava konusu yapmayacak ve bir gelir kaybı da olmayacaktı. Yani idari fiil, zararı kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkarmaktadır*". BAYAR, s. 315.

Doktrindeki bir görüşe göre burada asıl mesele, idare tarafından verilen zararın tazmini için açık bir kanunî düzenlemeye ihtiyaç bulunup bulunmadığı değil, VUK'un 112/4. maddesinin varlığına rağmen faiz ödenmesinin mümkün olup olmadığıdır[156]. Bu görüşe göre, VUK'un faiz ödenmesine ilişkin VUK'un 112/4. maddesi (eski hali) hükmü bulunduğu sürece Anayasa'dan kaynaklanan genel sorumluluk kurallarına gidilemeyeceği, yani yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenemeyeceği ileri sürülmekteydi[157].

Yargı kararı uyarınca iade edilen vergilerde İYUK'un 28. maddesinin uygulanması zararı tam anlamıyla telafi etmekten uzaktır. Burada yargı kararının 30 gün içinde yerine getirilmemesi halinde faiz ödenmesi söz konusu olacaktır. Halbuki karar derhal yerine getirilse bile mükellefin zararı yine mevcut kalmaya devam etmektedir[158]. Bu itibarla İYUK'un 28. maddesi de tek başına mükellefin zararlarını karşılamaya yetmemektedir.

Kamu hukuku dalı olan ve kanunîliğin egemen olduğu vergi hukukunda, faiz ödenebilmesi için kanunda açık bir düzenlemenin bulunması gerekmektedir. Zaten yargı kararlarında da faiz verilebilmesi için faizin kanun veya sözleşmeden doğması gerektiği ifade edilmektedir. Bu itibarla, kanunda mükellefe açıkça faiz ödeneceğine dair hüküm bulunmadıkça, faize hükmedilebilmesi mümkün değildir.

Doktrinde de haklı olarak, VUK'ta mükellefe faiz ödeneceğine dair hükmün bulunmamasının, eksik bir düzenleme olarak nitelendirilemeyeceği, çünkü mükellefin alacak hakkını genel hükümlere göre elde edebileceği ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile İYUK uyarınca açılacak bir tam yargı davası ile mükellef, ihlâl edilen hakkına karşı tazminat talebinde bulunmak suretiyle uğradığı kaybı faiz hesabına göre telafi edebilecektir[159].

---

156 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 98.

157 BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 99, 101.

158 "*Zira mükellef, yerel mahkemede yargılama yapılırken, rızaen ödeme yapmışsa veya yürütmenin durmadığı hallerden biri sözkonusuysa yada yerel mahkeme kararı üzerine ödeme yapmış olup, üst mahkemede haklı bulunursa, yargılama bitene kadarki zaman birimi kadar faiz kaybı bulunmaktadır*". SONSUZOĞLU, s. 96.

159 KUMRULU, s. 250; SONSUZOĞLU, s. 96; BAYAR, s. 312, 315-316; BOZDOĞAN, s. 233.

Kanunda faiz ödeneceğine dair hüküm bulunmasa bile, kanaatimce hukuk devletinde idarenin genel sorumluluk hükümleri gereğince, mükellefin uğradığı zararın giderilmesi mümkündür. Çünkü faiz almadığı takdirde, mükellefin zarara uğradığı konusunda herkes hemfikirdir. Bu zarar da idarenin hukuka aykırı işleminden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla kanunda faiz ödeneceğine dair hüküm bulunmasa bile, mükellefler açacakları tam yargı davalarıyla uğradıkları zararların tazminini talep edebileceklerdir. Dolayısıyla mükelleflerin zararlarının tazmin edilmesi gerektiği yönündeki yargı kararları isabetlidir. Haksız tahsil edilen verginin iadesine karar verildikten sonra, mükellefin uğradığı zararın tazmin edilmesinin gerektiği belirtilmelidir.

Mükellefin zararı tazmin edilirken de zararın telafisi için faize hükmedilmektedir. Mükellefe de faiz ödenmesi gerekir deyip doğrudan kanunî faize hükmetmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Aynı şekilde mükellefe faiz verilmesi gerekir deyip gecikme faizine hükmetmek de isabetli olmayacaktır. Sonuçta mükellefe faiz ödenmesi doğru olmakla beraber, bunun hukukî nitelendirmesini doğru olarak ortaya koyabilmek şarttır. Burada olması gereken şudur: Mükellefin haksız tahsil sebebiyle uğradığı zararın tazmini gerekir. Aradan geçen zaman dolayısıyla oluşan zararın tazmini için de bir kriterden hareket edilmelidir. Bu kriter de faiz olacaktır. Devletle mükellefin menfaatleri arasında adil denge sağlayabilmek için mükellefe iade edilecek vergilerde de, devletin kendi alacakları için uyguladığı gecikme faizi oranını esas almak gerekir. Dolayısıyla mükellefe faiz, uğradığı zararı tazmin etmek için hukuk devleti ilkesi gereğince takdir edilmektedir. Aynı şekilde hukuk devleti ilkesi gereğince adil dengeyi sağlamak için de hükmedilecek faizin gecikme faizi oranında olması gerekir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası madde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme neticesinde mükellefe iade edilecek vergiler için üç farklı durum öngörülmüştür. İlk olarak fazla veya yersiz tahsilat mükelleften kaynaklanmışsa faizin başlangıç tarihi "*müracaat tarihi*"; diğer hallerde ise "*verginin tahsili tarihi*" esas alınmıştır. Vergi kanunları uyarınca iade edilecek vergilerde ise, eski düzenleme ile aynı şekilde "*mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren*" faiz ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde, faizin müracaat tarihinden itibaren işlemesi, kanaatimce kamu yararı ile bireysel yarar arasında olması gereken dengeye uygundur. Fazla veya yersiz tahsilden itibaren faizin işlemeye başlaması ileri sürülebilirse de, kamu yararı bu durumu engellemektedir. Bu yüzden söz konusu düzenleme olumludur.

İdare tarafından kaynaklanan sebeplerle fazla veya yersiz tahsil halinde de, tahsil tarihinden itibaren faizin işleyecek olması, gerek hukuk devleti gerekse mükellef hakları bakımından oldukça yerinde bir düzenlemedir. Nitekim doktrinde de önceden, tahsil tarihi ile verginin mükellefe iade edildiği tarih arasında geçen süre için faiz işlemesinin mükellef hukuku ile mükellef idare arasındaki ilişkiler bakımından yararlı olacağı ileri sürülmekteydi[160]. Yapılan düzenlemenin, hem mükelleflerin mülkiyet haklarının ihlâlinin, hem de farklı içtihatların ortaya çıkmasının engellenmesi bakımından olumlu bir düzenleme olduğu ve mükellef hukukunun gözetilmesinde söylemden eyleme geçilen bir adım niteliği taşıdığı vurgulanmaktadır[161]. Gerçekten de mükellef aleyhine ortaya çıkan zararların en baştan itibaren (tahsil anından itibaren) giderilmesine yönelik düzenlemeler, mükelleflerin vergiye uyumunu da artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde ise faizin işlemeye başlamasını mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlamak doğru bir yaklaşım değildir. Aynen mükelleften kaynaklanan sebeplerle iadede olduğu gibi, başvuru tarihini esas almak gerekir. Başvuru sırasında mükellefler iade haklarını ispat eden, kanunda belirtilecek belgeleri teslim etmelidir. Zaten bu husus 418 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklandığı sebeplerde, başvuru sırasında gerekli bilgi ve belgelerin de eklenmesi gerekir şeklinde ifade edilmektedir[162]. Madem, mükelleften kaynaklanan sebeplerle iade

---

160 SONSUZOĞLU, s. 106, Ayrıca bkz. s. 105, 66, 96; Yeni düzenlemeyi kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengenin sağlanmasında mükellef lehine atılan olumlu bir adım olarak nitelendirmek gerekir. Bkz. BOZDOĞAN, s. 233.

161 BOZDOĞAN, s. 236.

162 "*Diğer taraftan, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iade edilebilmesi için varsa gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanmasının ve vergi dairesine verilecek dilekçeye ilave edilmesinin icap ettiği tabiidir*". 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

halinde gerekli bilgi ve belgelerin başvuru dilekçesine eklenmesi ve faizin başvurudan itibaren hesaplanacağı düzenleniyor, bu düzenleme aynen vergi kanunları uyarınca iade edilecek vergiler için de hayli hayli yapılabilir. Bu iki iade sebebi arasında, faizin hesaplanmasındaki ayrılığı haklı gösterecek bir durum bulunmamaktadır.

Mükellefin kanunda belirtilecek belgeleri başvurusu sırasında teslim etmesine yönelik yapılacak böyle bir düzenleme, hukukî güvenlik açısından son derece olumlu olacaktır. Ayrıca başvurudan sonra üç ay içinde iade edilmemesi halinde faizin işlemeye başlayacak olması da, devletle mükellef menfaatleri arasında olması gereken adil dengeye aykırılık oluşturmaktadır. Elbette devlette ödemelerin belli bir prosedüre bağlandığı ve iadelerin gecikebileceği de göz önüne alınmalıdır. Ancak üç aylık süre, mükelleflerin hukukî durumlarını zedeleyen bir nitelik oluşturmaktadır. Bu durumda kanaatimce İYUK'un 28. maddesinde olduğu gibi, kural olarak idarenin başvurudan itibaren gecikmeksizin iadeyi gerçekleştirmek zorunda olduğu ve bu sürenin bir ayı geçemeyeceğine yönelik bir düzenleme yapılmalıdır. Buna bağlı olarak, başvurudan itibaren bir ay içinde iade yapılmadığı takdirde iade faizi işlemeye başlamalıdır. Böyle bir düzenlemeyle kamu yararı ile bireysel yarar arasında denge kurulmuş olacaktır.

Mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin VUK'un 112. maddesinin yeni düzenlenen 4 ve 5. fıkralarında, her üç iade durumunda da faizin işlemesinin biteceği tarih ise "*düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarih*" olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme, adaleti tam olarak sağlamaktan biraz uzaktır. Çünkü mükellefe düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten sonra da iade gecikebilir. Bu itibarla düzeltme fişinin tebliği ile fiilen iade arasında zaman kaybının olmaması gerekir[163]. Bu yüzden mükellefe iade edilecek vergilerde faizin, fiilen iade tarihine kadar işlemesine yönelik kanunî düzenleme yapılmalıdır. Böyle bir düzenleme hukuk devletinin gereklerine çok daha uygun olacak ve ortaya çıkması muhtemel adaletsizlikler de önlenmiş olacaktır.

Mükellefe iade edilecek vergilerde tecil faizinin uygulanıyor olması da ayrı bir sorundur. Doktrinde mükellef devlete hangi oranlarda

---

[163] ÜSTÜN, *Denetim-Yargı*, s. 141.

faiz ödüyorsa, devletin de ona o oranda ödemesi gerektiği ifade edilmektedir[164]. Gerçekten de mükellefe iadede gecikme faizinden daha düşük oranlı tecil faizinin uygulanması, mükellefin uğradığı zararların tam olarak karşılanamaması sonucunu doğurması mümkündür. Tecil faizinin uygulanması belki kamu yararı gerekçesi ile savunulabilir. Ancak kanaatimce, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki denge, mükellefe de gecikme faizinin uygulanmasını gerektirmektedir. O mükellefin de aynı zamanda vergi dairesinin adeta bir müşterisi niteliğinde olduğunun ve onun zarara uğramasının da ileride devletin vergi alacaklarını olumsuz olarak etkileme potansiyelinin bulunduğunun da dikkate alınması gerekir. Bu değerlendirmeler yapıldığında mükellefin alacaklarına da gecikme faizinin uygulanmasının, kamu yararı ile bireysel yarar arasında olması gereken dengeye uygun olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tecil faizinin çok düşük olarak belirlenmesi mümkündür. Bu ihtimal de mükellefin zararının tam olarak karşılanamayacağını göstermektedir. Hatta mevcut durum dahilinde bile, aradan geçen zamanın uzunluğu ve iade edilecek alacak miktarının büyüklüğüne bağlı olarak, tecil faizi mükellefin uğradığı zararları tam olarak karşılayamayabilir. Bu durumda, VUK'un mevcut 112/4-5. maddesine rağmen, mükellef ayrıca açacağı bir tam yargı davasıyla, kendisine iadede uygulanan tecil faizi ile karşılanamayan zararlarını ayrıca talep edebilir. Bu durumda da mahkemeler, mükellefin tecil faizinin uygulanmasına rağmen karşılanamayan zararının karşılanmasına hükmedebilir. Bu halde ise, gecikme faizi ile tecil faizi arasındaki fark kadar ayrıca tazminata karar verilebilecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin kararında AİHM kararına atıf yapılmıştır. AİHM kararları incelendiğinde, mükellefe iadede faiz uygulanmaması, düşük faiz uygulanması, iadenin kısım kısım yapılması gibi hallerin mükellefin hukukî durumunu zedelediği, mülkiyet hakkına aykırılık teşkil ettiği anlaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin AİHM kararlarına atıf yapması önemli bir gelişmedir. Muhtemel hukuka aykırılıkların engellenmesi, adaletin sağlanabilmesi için olumludur. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatları olmasaydı dahi, hukuk devleti ilkesi gereğince kişilerin zararlarının tazmin edilebilme-

164 ÜZELTÜRK, s. 136.

sine yönelik karar verebilmek gerekirdi. Eğer AİHM'in böyle bir kararı olmasa idi, mükellefe iadede faiz ödenmesine karar verilmeyecek miydi? Bu yüzden, Türkiye'nin hukukun üstünlüğünü sağlama noktasında kendiliğinden adımlar atması önem arz etmektedir. Doktrinde de vurgulandığı üzere, Türkiye olarak Magna Carta'lar oluşturmak suretiyle dünyaya örnek olmalıyız[165]. AİHM böyle bir içtihat geliştirmemiş olsa bile, Türkiye'de yargı organları hukukun üstünlüğünü, vergi adaletini sağlayacak içtihatları geliştirebilmelidir. Yasama organı da bu yönde adımlar atmalıdır. Yapılacak kanunî düzenlemelerde hukukun üstünlüğü esas tutulmalı ve sadece devletin menfaati değil, mükellefin menfaati de dikkate alınmalıdır. Bu iki menfaatin arasında adil bir denge sağlanmaya çalışılmalıdır. Bu itibarla mükellefe verilecek faizin fiilî iade tarihine kadar ve gecikme faizi oranında olmasına yönelik düzenleme yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

AY Hakan, "Anaya Mahkemesi'nin İptal Kararı; "İade Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Faizin Hesaplanma Süresi Anayasa'ya Aykırıdır"", *Vergi Dünyası*, S. 358, Haziran 2011, s. 42-51.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", *Vergi Dünyası*, S. 316, Aralık 2007, s. 84-101.

BAYAR İbrahim Nihat, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, s. 310-317.

BOZDOĞAN Mine Nur, "Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu", *Maliye Dergisi*, S. 162, Ocak – Haziran 2012, s. 219-237.

CANDAN Turgut (Çeviren), "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Eko – Elda Avee / Yunanistan Kararı", *Danıştay Dergisi*, yıl 37, 2007, S. 114, s. 1-8 (*Eko – Elda Avee*).

CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2001.

165 ÜZELTÜRK, s. 139.

ÇÖLGEZEN Övül, "Gecikme Faizinin Niteliği", *Vergi Dünyası*, S. 354, Şubat 2011, s. 77-81.

DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Gecikme Faizinden Kurtulmak", *Dünya Gazetesi*, 28.08.2006.

ERMUMCU Osman, "Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", *Terazi Hukuk Dergisi*, Kasım 2010, S. 51, s. 149-163.

GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.

HELVACI Mehmet, *Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2000.

KUMRULU Ahmet, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 237-250.

ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan 2006.

SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.

ÜREL Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2013 (*Denetim – Yargı*).

ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

ÜYÜMEZ M. Erkan, "Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği", *Vergi Sorunları*, S. 253, Ekim 2009, s. 109-119.

ÜZELTÜRK Hakan, "Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni", *Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 117-140.

YALTI Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkının İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Vergi Dünyası*, S. 310, Haziran 2007, http://www.vergidunyasi.com.tr, s. 1-25.

YALTI Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkının İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Danıştay 2007 İdarî Yargı Sempozyumu*, http://www.danistay.gov.tr/insan_haklari_avrupa.htm.

3239 Sayılı Kanun'un Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/cilt_4_3239_sayili_kanun.pdf

4369 Sayılı Kanun Tasarısı'nın Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf.

AATUHK Tasarısı Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf.

Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: http://www.anayasa.gov.tr.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bilgi Bankası (ECHR HUDOC): http://hudoc.echr.coe.int.

Danıştay Kararları Bilgi Bankası: http://www.danistay.gov.tr.

Taxation and the European Convention on Human Rights, http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/8CE3BE16-6D76-4D3B-A143-19100041C2A3/0/FICHES_Fiscalit%C3%A9_EN.pdf, s. 1-9.

TC. Adalet Bakanlığı, İnsan Hakları Daire Başkanlığı, Temel Metinler, http://www.inhak.adalet.gov.tr/temel/ek1.pdf.