

İÇİNİN HUKUKA AYKIRI TAHSİLİ HİSAPLANAN  
TAMAM VERİLEN YARCI KARARLARI DEĞERLENDİRİLMİŞ  
KARAR EDİLECEK VERGİLEDE MİRASÇILARIN  
MADDE ZARARIN GİDERİLMENİ VE DE KURUMUN  
İÇİNİN BİR İDARİYAT KARAR

Dr. Cem Özgür Arslan

# KARAR İNCELEMESİ



# VERGİNİN HUKUKA AYKIRI TAHSİL EDİLDİĞİNE İLİŞKİN VERİLEN YARGI KARARLARI ÜZERİNE İADE EDİLECEK VERGİLERDE MÜKELLEFİN UĞRADIĞI ZARARIN GİDERİLMESİ VE BU KONUYA İLİŞKİN BİR DANIŞTAY KARARI

Ar. Gör. Erdem Ateşoğlu \*

## I. Giriş

Bu çalışmada, vergi idaresi tarafından haksız yere tahsil edildiği mahkeme kararlarına göre tespit edilen vergi alacağının mükellefe iade edilmesi sırasında mükellef lehine gecikme faizi oranında maddi tazminat ödeneceği ve bu ödeme sırasında gecikme faizinin nasıl belirleneceği konusunda önemli bir içtihat özelliği taşıyan 24.02.2005 tarihli, 2001/1208 Esas ve 2005/239 Karar numaralı Danıştay kararının tahlili yapılacaktır. Danıştay kararının tahlili sırasında vergi idaresi tarafından haksız yere tahsil edilen vergi alacağı sebebiyle mükellefin uğradığı zararın giderilmesi amaçlı mevcut kanun maddelerinde yer alan "iade faizi"<sup>1</sup> ve "vergi mahkemesi kararlarının idare tarafından infazının geciktirilmesi halinde uygulanacak kanuni gecikme faizi" müesseseleri üzerinde durulacaktır. İlgili Danıştay kararının incelemesi yapılırken, vergi idaresi-birey dengesinde Anayasa'da yer alan eşitlik ve adalet ilkelerinin bu karar ile korunduğu ve

\* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi-Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

1 VUK 112/4. bent ile düzenlenen müessesede kavram olarak "iade faizi" terimine yer verilmemiştir. Madde metninde tecil faizi kavramı kullanılmış olsa da ilgili düzenlemede iadesinde gecikilen vergiler için mükellefe faiz ödenmesini düzenlemiştir. Bu sebeple maddedeki müessese için "İade Faizi" teriminin kullanılması önerilmektedir. Aynı öneri için bkz. M.Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.146; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 318.



haksız yere tahsil edilen verginin mükellefe iadesi sırasında kamu ile eşit usullerde gecikme faizi hak edilmesinin uygunluğu ve buna ilişkin bir kanuni düzenleme yapılmasının gerekliliği de değerlendirilecektir.

Çalışmanın ilk kısmında mükellefi doğrudan etkileyen Danıştay kararının daha iyi anlaşılabilmesi için Türk Vergi Hukukunda VUK (Vergi Usul Kanunu) madde 112/ 4. bent ile düzenlenen "iade faizi" ve yine İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu) madde 28/6. bent ile düzenlenen "kanuni gecikme faizi" kurumlarının kapsamı irdelenecektir. "İade faizi" ve "kanuni gecikme faizi" müesseseleri açıklanırken ilgili müesseselerin işleyişindeki aksaklıklar ve özellikle mükellef haklarını ihlal eden bazı hükümler tartışmaya açılacaktır. Bu suretle mevzuatta yer alan, adil hukuk düzeninin oluşmasına engel olan ve mükellef aleyhine durum yaratan boşluk açıkça ortaya konabilecektir.

Çalışmanın ikinci kısmında inceleme konumuzu oluşturan Danıştay kararına yer verilecek ve konu ile ilgili çeşitli değerlendirmeler yapılacaktır. Danıştay kararının incelenmesi esnasında vergi idaresi tarafından gecikme faizi talep edilirken kanunda nasıl bir hukuk mantığının benimsendiği irdelenecektir. Zira söz konusu hukuk mantığının ortaya konulması inceleme konusu yüksek mahkeme kararı ile kıyaslama yapmak için önem arz etmektedir.

Son bölümde ise Danıştay kararının doğurduğu sonuçlara, uygulanış biçimine, sonraki uyuşmazlıklara etkisine ve mevcut düzenlemelerin mükellefin gerçek hak kaybını gidermemesi sebebiyle olması gereken kanuni düzenlemeye ilişkin önerilerimize yer verilecektir.

## **II. "İade Faizi" ve "Vergi Mahkemesi Kararlarının İdare Tarafından İnfazının Geciktirilmesi Halinde Uygulanacak Kanuni Gecikme Faizi" Kurumlarının Kapsamı**

### **1. VUK Madde 112/4. Bent ile Düzenlenen "İade Faizi" Kurumunun Kapsamı**

#### **a) Genel Olarak**

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. bendinin lafzı; "*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen<sup>2</sup> veya vergi kanunları uya-*

<sup>2</sup> "*Fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler*" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulması gereken bir konudur. "*Fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler*"den, VUK'daki Birinci Kitap Altıncı Kısım Üçüncü Bö-



ınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlan-  
dığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu  
tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mü-  
kellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde  
6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesapla-  
nan faiz, 120. madde<sup>3</sup> hükümlerine göre red ve iadesi gereken  
vergi ile birlikte mükellefe ödenir ” şeklindedir.

lüm'de yer alan ve “Vergi hatası” başlığı altında düzenlenmiş bulunan  
116. maddenin anlaşılması gerekmektedir. Zira vergi hatası, VUK madde  
116'da “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar  
yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”  
şeklinde tanımlanmıştır. Bu hüküm gereği VUK' un 112. maddesinin 4.  
bendinde yer alan red ve iadesi sırasında gecikmeye düşülmesi halinde  
idarenin faiz ödemesine neden olan “fazla ve yersiz tahsil edilen vergiler”  
den söz edebilmek için, VUK madde 116 ve devamında belirtilen vergi ha-  
talarından biri veya birkaçını içeren vergilendirme işleminin yapılmış ol-  
ması gerekir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Yusuf Karakoç, “Vergi  
İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulan-  
ması”, Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını,  
İzmir, 2000, s.389; Cem Tekin, “Mükelleflerin Vergisel Alacaklarına Faiz  
Uygulanması”, Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Dergisi, S.4,  
2004, s.128.

3 VUK madde 112/4. bent içerisinde yer verilen VUK 120. madde hük-  
münde; vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürünün  
karar vereceğine, bu hataların düzeltme fişine dayanılarak düzeltileceğine,  
hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla verginin aynı fişe  
dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacağını, dü-  
zeltme fişinin bir nüshasının reddedilecek miktar, müracaat edeceği mu-  
hasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilece-  
ğine ve mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri  
almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkının sakıt olacağına ilişkin  
düzenlemelere yer verilmiştir. Cem Tekin, a.g.e, s.128' den; “Bu hüküm  
gereği mükelleflerin vergisel alacaklarının kendilerine iade edilmesini en  
geç düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihi takip eden bir yıl içinde talep et-  
meleri gereklidir. Aksi takdirde fazla veya yersiz olarak ödenen vergilere  
ilişkin olan düzenlenen düzeltme fişinin tebliğ tarihinden başlayarak bir  
yıl içinde mükellefler tarafından vergi dairesine başvurulmaması duru-  
munda, söz konusu fazla ve yersiz ödenen vergiler ve vergilere ilişkin ola-  
rak hesaplanan faizin iade edilme imkanı ortadan kalkacaktır.” Aynı  
madde hükmü ile ilgili Danıştay 7. Dairesinin 13.12.1999 Tarih ve  
E.1999/1192, K.1999/4113 sayılı kararında belirtildiği üzere, VUK'un  
112. maddesi uyarınca faize hükmedilebilmesi için vergi hatasının düzel-  
tilmesi hususunda idareye başvuruda bulunulması gerekir. Kanuna göre  
belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine  
göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir ifadesi  
uyarınca, faize hükmedilebilmesi için ya idarece re'sen düzeltme yapılması  
veya mükellefler tarafından vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir  
başvuruda bulunulmuş, ancak idarece düzeltme yapılmamış olması ge-  
rekmektedir.” Kazancı Hukuk Otomasyon İctihat Bilgi Bankası Kazancı Bi-  
lişim, 15.05.2007.



Yukarıda yer verilen maddeyle ilgili Maliye Bakanı tarafından Plan ve Bütçe Komisyonu'nda yapılan konuşmada; "...yargı kararıyla, herhangi bir verginin iadesi kesinleştiyse, yargı kararı tebliğ edildiği andan itibaren, İYUK çerçevesinde iadesi zaten yapılır. Şu andaki yasa hükmü( VUK 112/ 4.bent hükmü) ile getirilen konunun, mahkeme kararı ile yapılacak iadelerle bir irtibatı bulunmamaktadır" ifadelerine yer verilmiştir.<sup>4</sup> Eğer yukarıda yer alan görüş benimsenirse vergi hatalarının yargı kararlarında tespit edilmesi sonucu yapılacak iadelerde, VUK madde 112/4. bent hükmü uygulanamaz nitelikte olacaktır. Kanun hükümlerinin uygulanmasında karmaşık ve belirgin olmayan bir durum yaratıyormuş gibi görünse de aslında VUK madde 112/4. bent hükmü ile sadece idari aşamada gerçekleşen hata düzeltme müessesesi sonucunda doğabilecek iade faizi durumunun düzenlendiği sonucu çıkarılabilir. Bu şekilde bir sonuca ulaşmanın gerekçesini, ilgili madde hükmünde mükellefin bilgi ve belgeleri idareye ulaştırması ve düzeltme fişinin düzenlenmesi konularına yer verilmesi oluşturur. Üstelik, düzenlemede bulunan "tahsil" ifadesi VUK 112/4. bent çerçevesinde artık tarhiyat ve tahakkuk aşamalarının tamamlandığını gösterir. Tarhiyat ve tahakkuk aşamalarının tamamlanmış olması ve tahsil aşamasına geçilmiş olması da tarhiyat sonrası mümkün olan dava açma hakkının kalmadığını ortaya koyar. Tahsil aşamasında dava açma süresi geçirildiği için vergi hatası sebebiyle doğrudan dava açılmayacağı, sadece idari aşamada hata düzeltme yoluna gidilebileceği açıktır. Belirttiğimiz gerekçe gereği, VUK 112/ 4. bent hükmünde yer alan "tahsil" ifadesi ilgili düzenlemenin sadece idari aşamada gerçekleşecek bir hata düzeltme halinde uygulanabileceğini gösterir. Vergi yargılaması neticesinde verilen kararları temel alarak "vergilendirmede hata" tespit eden vergi mahkemesi kararları dahil, vergi idaresince gerçekleştirilmesi gereken iade işlemlerinde ise İYUK madde 28/6. bent hükmü uygulanacaktır.

İYUK madde 28/6. bent hükmü; "Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir" şeklindedir. Düzenlemede yer alan "infazın gecikmesi" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hususu yine aynı maddenin 1. bent hükmü ile açıklığa kavuşturulmuştur. İYUK madde 28/1. bent hükmü ise; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icapla-

<sup>4</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Bir Reformun Anatomisi (Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?), Ankara, 1998, s.12.



rına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir” şeklindedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere gecikme faizinin başlangıcı kararın idareye tebliğ tarihidir. Söz konusu kuralın istisnası yukarıda da belirtildiği üzere İYUK madde 28/1. fıkrada öngörülmüştür. İstisna gereği, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında, vergi mahkemelerince verilen kararlar kesinleştikten sonra uygulanabilir.<sup>5</sup> Düzenleme tazminat ve vergi davalarında verilen kararlar için öngörülmüştür. Amaç, bu davalarda verilen kararların geç infazından dolayı uğranılan gelir kaybının giderilmesidir. Bu nedenle ödenmesi gereken gecikme faizi, kanuni gecikme faizidir.<sup>6</sup>

VUK madde 112/4. bent ile İYUK madde 28/6. bent hükmü kıyaslandığında, “iade faizi”ne ilişkin VUK 112/4. bent hükmünün sadece vergi hatalarının idari aşamada düzeltilmesi halinde uygulanacak bir hüküm olduğu, vergi hatalarının var olduğunu tespit eden yargı kararlarına dayanılarak yapılacak iadelerde ise mutlak İYUK hükmünün uygulanacağı yönündeki görüşlere katılıyoruz.<sup>7</sup> Zira VUK 112/4. bent hükmü; “iade faizi”nin hesaplanacağı süreyi belirten “üç aylık sürenin sonundan itibaren dü-

<sup>5</sup> Şeref Gözübüyük, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.466

<sup>6</sup> Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.661.

<sup>7</sup> Bkz. Mehmet Şirin, “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulanması”, *Vergi Dünyası*, S.205, 1998, s. 14’den “...tahsil edilen vergilerin yargı kararı üzerine iadesinde gecikmeye düşülmesi halinde, faiz uygulamasının VUK’un 112. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmemektedir”. Bkz. Ali Serdar, “Gecikme Faizi, Mükelleflere Faiz Ödenmesi”, *Mükellefin Dergisi*, S.76, 1999, s.38; Ali Serdar, a.g.m, s.37; Tacettin Vural, “Üç Ay İçinde Yapılmayan İadelerin Yargıda Uyuşmazlık Yaratılması Halinde Faiz İstemi”, *Vergi Sorunları*, S.128, 1999, s.81; Elif Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s.105’den, “...Kanuna aykırı tahsil edilen verginin iadesi yargı kararına göre yapılacaksa, VUK 112. madde 4. bentte yer alan üç aylık sürenin uygulanmasına gerek yoktur.” Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s.351’den; “...Öte yandan, yargı kararına göre iadesi gereken vergi e cezalar ile diğer amme alacaklarının muhattaba ödenmesi 2577 sayılı Kanununun 28 inci maddesinde düzenlenmiştir. Süre en fazla, kararın idareye tebliğinden itibaren otuz gündür. Bunlar, VUK madde 112/4. bentte yer alan faiz ödemesine konu edilmeyecek, genel hükümler dairesinde işlem yapılacaktır. Gecikme halinde temerrüt faizi ödenecektir.”



*zeltme fi inin mükellefe tebli edildi i tarihe kadar geçen süre için*" ifadesine yer vererek, bu hükmün sadece idari a amada düzeltme konusu olu turan vergi hatalarında uygulanabilece ini ortaya koymu tur. Öte yandan bizim i tirak etmedi imiz farklı bir görü de vardır. Bu görü , vergi idaresince yükümlüye yargı kararma dayanan iadelerde de tecil faizi oranında " ade Faizi" hesaplamasının yapılması gerekti ine ili kindir.<sup>8</sup>

Zira vergi hatasında düzeltmenin sadece idari a amada yapılan bir düzeltme olması gerekmez. Vergi hatasının idare tarafından düzeltilmesi talebinin reddi üzerine, mükellef mevcut vergi hatasının tespit edilmesi talebiyle yargı yoluna ba vurabilir. Vergi mahkemesi vergi hatasının varlı na ve bu sebeple vergi idaresi tarafından düzeltmenin gerçekleştirilerek tahsil edilen verginin iadesine karar verirse, mahkeme kararının ardından artık mükellefin gerekli bilgi ve belgelerin tamamlaması söz konusu olmayacaktır. Zaten vergi idaresi mükellef tarafından tamamlanacak bir bilgi ve belge olmadı ından yargı kararına dayalı olarak düzeltmeyi gerçekle tirecek ve düzeltme fi ini düzenleyerek iade i lemini 30 gün içerisinde gerçekle tirecektir. Aksi bir davranı ta bulunularak 30 günlük iade süresi a ılır ise, mükellef lehine YUK madde 28/6. bent uyarınca faiz i leyecektir. Fakat bu durumun uygulamada adalet aykırı sonuçlar do urması mümkündür. Zira mevcut vergi hatasının idari a amada düzeltilmesi sebebiyle yapılacak iadenin gecikilmesi halinde uygulanacak faiz ile aynı vergi hatasının yargı kararma dayalı olarak düzeltilmesi sebebiyle yapılacak iadenin gecikmesi halinde uygulanacak faiz arasında, gerek uygulama süresi gerekse faiz oranları arasında farklılık olu acaktır. Ayrıca farklı Devlet organları tarafından aynı yönde verilen kararların (vergi hatasının tespiti yönündeki kararın) mükellefe yansıma biçiminin birbirinden farklı olmaması beklenir. Öyle ise, normlar arası bir birlik sa lanması ve aynı hataya ili kin ayrı düzeltme yollarının farklı sonuçlar do urmaması için yeni bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile VUK'un 112. maddesine 4. bent eklenmi ve bu suretle "iade faizi" müessesesine yer verilmi tir. Söz konusu düzenlemenin mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alaca ında yarataca ı a ınmanın giderilmesi ve iade i lemlerinde idarenin sebep oldu u gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla



getirilmiş bir düzenleme olduğu açıktır.<sup>9</sup> Kanuni düzenlemenin amacının bu yönde olduğu madde gerekçesinde de yer almaktadır.<sup>10</sup> Gerekçeden anlaşılacağı üzere "iade faizi" müessesesinin amacı fazla veya haksız tahsil edilen vergi sebebiyle mükellefin uğradığı zararı tazmin değil, hukuka aykırı tahsil edilen verginin mükellefe iadesi sırasında gecikmeyi önlemek ve gecikme halinde gecikme süresince mükellefin uğradığı zararı tazmin etmektir. Dolayısıyla VUK madde 112/4. bentte ve İYUK madde 28/6.bentte yer alan faiz hükümleri; haksız yere tahsil edilerek iade konusu oluşturan vergiler sebebiyle mükellefin uğradığı gerçek zararı telafi etmeye yönelik olmayan faiz düzenlemeleridir. İşte bu sebeple söz konusu hükümler, mükelleflerin alacaklarını korumak ve hak kayıplarını gidermek bakımından yetersiz kalmıştır.

### **b) "İade Faizi" Müessesesinin Vergi Cezası ve Fer'ileri Karşısındaki Konumu**

Madde metninden, hangi alacakların iadesinin üç aylık süre içerisinde yapılmaması durumunda "iade faizi"nin söz konusu olacağı açık değildir. Bu konuda iki görüş vardır. Birinci görüş düzenlemenin sadece vergiler için yapılmış olduğunu; gecikme faizi, gecikme zammı, vergi cezası gibi fer'i alacaklar için iadenin söz konusu olduğu durumlarda, bunlara "iade faizi"nin uygulanamayacağını savunur.<sup>11</sup> Gerekçe olarak gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i kamu alacaklarının mükellef tarafından ödenmesinin gecikmesinde faiz uygulamasının mevcut olmadığı, bu sebeple bunların iadesinin gecikilmesi halinde de artık faiz istenemeyeceği ileri sürülmüştür. İkinci görüş ise; yükümlülerin ödedikleri gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin iade talebine konu olmaları durumunda, bunların ödenen vergi aslından farklı bir niteliğe sahip olmadığını savunur. Söz konusu görüş gereği; Devlet alacağının tahsilinin her ne sebeple olursa olsun gecikmesi ek bir külfet gerektiriyorsa, mükelleflerin Devlet-

<sup>9</sup> İdarenin iade işlemlerini kanunda yer alan süre içerisinde gerçekleştirme-  
mesi sebebiyle mükelleflerin uğradığı zararlarının giderilmesine ilişkin  
mevcut yasal düzenleme, mükellef ile vergi idaresi arasında simetrisinin  
sağlanabilmesi için değiştirilmelidir. Şu an itibarıyla kanunda yer alan te-  
cil faizi oranının yerine, mükellef-idare arasındaki eşitlik esasına hizmet  
edecek nitelikte olan gecikme zammı oranının getirilmesi gerekmektedir.  
Benzer görüş için bkz.Gülşen Güneş, Z.Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin  
Hakları", *Vergi Sorunları*, S.197, 2005, s.140.

<sup>10</sup> Süheyl Donay, Mahmut Kaşıkçı, Tayfun Aktaş, Ertunç Şirin, İrfan  
Barlass, *Türk Vergi Mevzuatı*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.42.

<sup>11</sup> Bu görüşler için bkz, Elif Sonsuzoğlu, a.g.e, s.103; Mehmet Ali Özyer,  
"İadesinde Gecikilen Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz", *Vergi Dün-  
yası*, S. 204, 1998, s.39.



ten olan alacaklarının iadesinin gecikmesi durumu da aynı şekilde faiz uygulamasını gerektirmelidir.<sup>12</sup> İkinci görüşün bize daha yakın olduğunu düşünüyoruz. Zira madde hükmünde “fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergi veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler” ifadesine yer verilmiştir. Söz konusu ifadenin bizi maddenin içeriğine sadece verginin aslının gireceği, vergilerin fer’i alacaklarının ise değerlendirme kapsamına girmeyeceği şeklinde bir sonuca ulaştırmaması gerekir. Zira yapılan düzenlemede asli alacak-fer’i alacak ayrımı yapılmamıştır.

Gecikme faizi ve gecikme zammı Devletin tahsil edeceği alacaklar olarak fer’i kamu alacaklarıdır ki, söz konusu alacakların geç tahsili durumunda bileşik faiz işletilmez. Oysa Devletin alacağı olan bu fer’i alacaklar Devlete haksız bir biçimde ödendiğinde artık iade konusunu oluşturacaklar ve bu suretle mükellef açısından asli birer alacak niteliği kazanacaklardır. Öyle ise, mükellefin iade talebine konu olacak bu alacak unsurları vergi aslından farklı bir niteliğe sahip olmayacağından, VUK madde 112/4. bent kapsamına girmelidir.<sup>13</sup> Ayrıca VUK madde 112/4. bendin amacı, yukarıda belirttiğimiz gibi iadenin geç yapılması sebebiyle mükellefin uğradığı zararın giderilmesidir. İadenin geç yapılması durumunda iade edilecek tutarın kapsamına gecikme faizi, gecikme zammı, vergi cezası ve hatta tecil faizi de girebildiğine göre, maddenin amacına ve gerekçesine uygun olan iade biçimi de iade kapsamındaki tutar üzerinden mükellef lehine faiz hesaplanması ve bulunan yeni tutar üzerinden geç iadenin gerçekleştirilmesidir. VUK madde 112/4. bentte geçen “vergi” ifadesinin vergi cezası ve fer’ileri de kapsamı gerektiği yönündeki görüşümüzü destekleyen nitelikte benzer bir tartışma söz konusudur. Bu tartışma kanuni temsilcilerin kendisinden tahsil edilen kamu alacaklarından hangilerini yükümlüye rücu edebileceğine ilişkindir. VUK’un 10. maddesinde kanuni temsilcinin kendisinden tahsil edilen vergiler için mükellefe rücu edebileceği belirtilmiş olmasına rağmen vergi cezası ve fer’ileri için rücu edebileceğine değinilmemiştir. Ancak 6183 sayılı Kanun’a sonradan eklenen mükerrer 35. maddede, kanuni temsilcinin belirtilen şekilde ödediği tüm kamu alacaklarını vergi-ceza ayrımı yapılmaksızın mükellefe rücu edebileceği hükme bağlanmıştır. Bu

<sup>12</sup> Bu görüş için bkz. Yusuf Karakoç, *a.g.m.*, s.391.

<sup>13</sup> Yusuf Karakoç, *a.g.m.*, s. 391.



sebeple kanuni temsilcilerin bu şekilde ödedikleri tüm kamu alacakları için rücu etme hakkı olmalıdır.<sup>14</sup>

## **2. İYUK Madde 28/6. Bent ile Düzenlenen Kanuni Gecikme Faizi Kurumunun Kapsamı**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 28/1.bendine göre; “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 hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez”. Aynı maddenin 6. bent hükmü ise; “tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir” şeklindedir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere 6. bent hükmü gereği, vergi mahkemesi kararlarının idareye tebliğinden itibaren idare tarafından gecikmeksizin mahkeme kararı doğrultusunda işlem tesis edilecektir. Fakat idare söz konusu işlemi İYUK madde 28/1. bendinde yer alan düzenleme doğrultusunda mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde tesis edecektir. Düzenleme gereği, vergi hatasını tespit eden mahkeme kararları dahil olmak üzere vergi mahkemesinin verdiği tüm kararların kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde vergi idaresi tarafından mahkeme kararı doğrultusunda işlem tesis edilecektir. Bu nedenle verginin daha önceden haksız olarak tahsil edildiği mahkeme kararıyla sabit olur ise, ilgili kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde verginin mükellefe iade işlemi gerçekleştirilmelidir. Belirtilen süre içerisinde gerçekleştirilmeyen iadeler, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren hesaplanacak kanuni gecikme faizinin iade tutarına eklenmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.

<sup>14</sup> Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s.106. Benzer görüş için bkz. İrfan Barlas, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s.166'dan, “Fer'i alacaklar ve cezalar da özel hukuk kuralları çerçevesinde bazı hallerin varlığında rücu talebine konu yapılabilir görüşünderiz”. Bu konu hakkında karşıt görüş için bkz. Mine Nur Bozdoğan, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S.269, 2004, s.180'den, “VUK 10/3'üncü maddesi gereği, tüzel kişiye ait olan vergi ve buna bağlı alacakları kendi varlıklarından ödeyen kanuni temsilcilerin, yalnızca verginin aslı için asıl borçlu olan tüzel kişi mükelleflere rücu etme hakları bulunmaktadır”



Hukuka aykırı tahsil edilen vergilerin iadesine ilişkin kanunda öngörülmüş iki müesseseyi kıyaslamak gerekirse; VUK madde 112/4. bent hükmü ile sadece idari aşamada gerçekleşen hata düzeltme işlemi sonucunda gerçekleşen geç iadelerde doğacak "iade faizi" müessesesi düzenlenirken, İYUK madde 28/6. bent hükmü ile vergi mahkemesi tarafından vergi hataları dahil diğer kanuna aykırı durumlar sebebiyle verilen kararlara istinaden yapılan geç iadelerde doğacak "kanuni gecikme faizi" müessesesi düzenlenmektedir.

### **III. İrdeleme Konusu Yapılan Sorunsala İlişkin Yakın Tarihli Bir Danıştay Kararı:<sup>15</sup>**

#### **1. Olayın Özeti:**

Davacı Hava yolları şirketinden finansal kiralama yoluyla ithal ettiği uçak nedeniyle taşıt alım vergisi tahsil edilmesine yönelik Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından işlem yapılmıştır.

Temyiz başvurusu; davacı kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçağa ilişkin olarak taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali ile yasal faize hükmedilmesi istemiyle açılan davada, dava konusu işlemin iptaline, yasal faize hükmedilmesi isteminin ise reddine ilişkin vergi mahkemesi kararının ilgili hüküm fıkralarının taraflarca bozulması istemine ilişkindir.

#### **2. İddia ve Talebin Özeti:**

İddia ve talep edilen konu ise, iptali gereken işlem nedeniyle tahsil edilen verginin iade edilmesi ve iade esnasında kurum lehine yasal faize hükmedilerek haksız tahsil edilen verginin iade edilmesinin gerekliliğidir. Gecikme faizi adı altında istenen paranın hukuki ve ekonomik temeli; başkası tarafından kullanılmasının asıl sahibine vermiş olduğu zararı karşılamak -tazmin etmek- şeklinde özetlenebilir. Mükellef lehine faiz talebi, Devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilinde bulunması durumunda doğmaktadır.

VUK madde 112/1. bentte Devletin gecikme faizi talep etme hakkının doğması durumu düzenlenmiştir. VUK madde 112/3.

<sup>15</sup> Kararın tam metni için bkz. Danıştay 7. Daire Kararı, Tarih: 24.02.2005, E. 2001/1208, K. 2005/239 sayılı Karar (*Danıştay Dergisi*, Sayı:110, 2005, s.220-224 ).



bentte a ve b alt bentlerinde yer alan düzenlemeler gereği; "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." Zaten 3229 Sayılı Kanun ile değişiklik geçiren ve bugünkü halini alan VUK'un 112. maddesinin gerekçesinde; alacakların tahsilindeki gecikmelerde faiz alındığı ifade edilip, vergi alacağının geciktirilmesi halinde de, faiz uygulanmasının haklı sebebinin bulunduğu üzerinde durulmuştur.<sup>16</sup> İşte gecikme faizinin Devlet lehine doğması sonucunu doğuran bu düzenlemede belirlenmiş olan ilgili dönemin zarar miktarı aynen mükellefler lehine tespit edilecek gecikme faizinde de uygulanmalıdır.

Yukarıda açıklanan sebeplerle hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizi oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada yer verilen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Bu nedenle kurum lehine hükmedilmesi gereken gecikme faizinin hesaplanacağı zaman aralığının, verginin haksız olarak tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre olarak tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle kurum tarafından haksız tahsil edilen verginin iadesi sırasında talep edilen gecikme faizinin VUK'un 112. maddesi uyarınca Devlet lehine belirlenen gecikme faizi ile aynı oran ve usulde, eşit bir biçimde hesaplanmasının hukuki bir zorunluluk olduğu iddia ve talep edilmektedir.

<sup>16</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, *Gerekçeli Türk Vergi Kanunları*, Temel Yayınları, İstanbul, 1995, s.485'den; "Vergi alacağının zamanında tahsili, amme hizmetlerinin zamanında görülmesi gibi önemli bir gerekçe arz ettiğinden genellikle alacaklar için uygulanan faiz usulünün sonradan doğan vergi alacağı için de uygulanması haklı bir sebep teşkil eder."



### 3. Karar:

Ekonomilerde bir değişim vasıtası olan para, çeşitli ticari, sınai, zirai v.s. faaliyetlerde kullanılmakla, sahibine, kazanç, kira, nema v.s. adları altında kimi ekonomik yararlar sağlayan iktisadi bir değerdir. Paranın, sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında, yüksek enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranı ölçüsünde yitirmesine neden olur. Anayasa Mahkemesinin 26.11.1999 gün ve 23888 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.12.1998 gün ve E: 1997/34; K: 1998/79 sayılı kararında da belirtildiği gibi; enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, Hazine bonosu ve Devlet tahvili faizi oranlarının yüksekliği, borçlunun yararlanması, alacağının ise zarara uğraması sonucunu doğurmaktadır. Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, "faiz" adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin 21.9.1988 gün ve E: 1988/7; K: 1988/27 sayılı kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde öngörülen "gecikme faizi" ile ilgili olarak yapmış olduğu nitelime de bu yoldadır.

Bu açıklamalara göre; faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı, yani "tazminat" tır. Söz konusu zarar, vergilendirme işlemlerinde vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi sebebiyle doğmaktadır.

Hukuk devletlerinde, yukarıda açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, Anayasanın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan, "idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" amir hükmü ile bağdaştırılmaz. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 112. maddesinin 3. bendinde, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler için hiçbir şarta bağlı olmaksızın gecikme faizi öngörülmüştür. Söz konusu düzenleme ile vergi idaresine normal vadesinde tahsil edemediği vergiler dolayısıyla uğramış olduğu zararını, yargı yerinin hukuki yardımını istemeye gerek



olmaksızın ve kamu gücü kullanarak bizzat giderme olanağı sağlanmıştır.

“İdari Rejimi” kabul eden hukuk sistemlerinde, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlerin uğrayacakları her türlü zararın tazmini, “İdarenin Sorumluluğu” ile ilgili kurallar tarafından sağlanır. Esasen; idari yargının varlık nedenlerinden biri de budur. İdari yargı, idare edilenlerin, kamu idaresinin idari nitelikteki eylem ve işlemlerinden doğan zararlarını, açık yasa hükmüne ihtiyaç duymaksızın, kusurlu 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, Danıştay’ın istikrarlı içtihatlarındandır. Vergi idareleri de, kuruluş, görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresidir. Anılan içtihat karşısında, hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması, açıklanan Anayasa kuralının ve Hukuk Devleti ilkesinin bir gereğidir.

Olayda ise; mükellefin ileri sürdüğü tarhiyatın iptali talebi vergi idaresi tarafından, benzer davalarda istikrarlı biçimde verilen Danıştay kararları da göz ardı edilerek, kabul edilmemiştir. Bu şekilde yapılan tahakkukun kanuna aykırılığı, temyize konu kararın vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasıyla kesinlik kazanmış bulunmaktadır. Vergi İdaresince gerçekleştirilen söz konusu hukuka aykırı işlem bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla, davalı idarenin hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur.

Yukarıda açıklanan gerekçeler gereği; Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3. bendinde, Devletin ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. 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 hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da, Ana-



yasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Başka anlatımla; olayda davacı lehine hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112. maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır.

#### 4. Karara İlişkin Çeşitli Değerlendirmeler:

Gecikme faizi, Vergi Usul Kanunu'nu kapsamında bulunan vergi, resim ve harçların<sup>17</sup> zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle kamunun uğradığı zararı telafi etmek amacıyla tahsil edilir.<sup>18</sup> Gecikme faizi, vaktinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için sonradan yapılan re'sen, ikmalen ya da idarece tarhiyatlar neticesinde normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında uygulanan faizdir. Bu hukuk düzeninde, vergi idaresi yürütmenin durdurulması nedeniyle uğradığı vergi kaybını gecikme faizi ile telafi etmeye çalışmaktadır.<sup>19</sup> Zaten genel anlamda faiz<sup>20</sup>; ekonomik açıdan borçlanılmış sermayenin geliri, hukuki yönden ise alacağın medeni semeresi olarak tanımlanmaktadır.<sup>21</sup> Hukuki yönden para borcunun medeni semeresi olan faiz, asıl alacağa ilave edilen fer'i bir haktır.<sup>22</sup> Gecikme faizi oranları o derece yüksek tutulmuştur ki, bu suretle mükellefler aleyhine cezalardan daha da ağır bir külfet getirilmiştir. Kuşkusuz söz konusu durum gecikme faizine mali bir yaptırım niteliği kazandırmıştır.<sup>23</sup>

Kanun koyucu tarafından yasalaştırılan gecikme faizinin amacı, tahakkukun gecikmesi durumunda alacaklı durumundaki Devletin uğradığı hak kaybını gidermektir. Vergi ilişkisinin diğer tarafını oluşturan mükellef hakız yere tahsil edilen vergi

<sup>17</sup> Gecikme faizi, VUK kapsamında yer almayıp tarh edilen vergilerde ve diğer kamu alacaklarına uygulanmayacaktır.

<sup>18</sup> Binnur Çelik, a.g.e, s.179.

<sup>19</sup> Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.399.

<sup>20</sup> Paul Koschaker, *Modern Hususi Hukuka Giriş Olarak Roma Hususi Hukukunun Ana Hatları*, (Çev. Kudret Ayiter), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975, s.210'dan "Roma Hukukunda para ödöncü faizsiz olarak akdediliyordu. Bu durumun bugünkü hukuk düzeninde de var olan faizin fer'i karakterinin başlangıcı olduğunu söylemek mümkündür. Zaten Türk Hukukunun faize ait hükümleri Roma Hukuku kökenlidir."

<sup>21</sup> Andreas, Von Tuhr, *Borçlar Hukuku I-II* (Çev. Cevat Edege), Ankara, 1983, s.61, N.Necmeddin Feyzioğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul, 1977, s. 59

<sup>22</sup> Ayhan Rıza, *Ticaret Hukukunun Genel Esasları*, Ankara, 1992, s.20

<sup>23</sup> Ali Serdar, "Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması", *Vergi Dünyası*, S.227, 2000, s.16.



sebebiyle lehine gerçekleşecek iade işlemi esnasında alacaklı sıfatını kazanır. Bu durumda ise, alacaklı tarafta olan mükellefin hak edeceği faize ilişkin mevzuatımızda iki hüküm mevcuttur. İlgili düzenlemeler VUK madde 112/ 4.bentte ve İYUK madde 28/ 6. bentte yer almaktadır. Fakat gerek VUK madde 112/4. bent gerekse İYUK madde 28/6. bent hükmü sadece vergi idaresinin yapacağı geç iade hallerinde mükellefin hak edeceği faiz konusunu düzenler. Mükellefin gerçek zararı ise geç iadeye ilişkin bir zarar değil, kendisinden kanuna aykırı tahsil edilen vergi dolayısıyla bu bedelden haksız bir biçimde yoksun bırakıldığı dönem zararındır.

Vergi idaresinin hatalı biçimde yaptığı tarhiyat işlemi hizmet kusuruna sebep olur ve söz konusu tarhiyat işlemi sebebiyle tahsil edilen vergi de mükellefi zarara uğratmıştır. Öte yandan idarenin haksız yere tahsil ettiği vergi sebebi ile sorumlu tutulacağı hizmet kusurunun varlığı sadece mahkeme kararıyla tespit edilmez. Vergi idaresi hatalı bir vergi tarhiyatı yaptığını bizzat kendisi belirleyebilir veya mükellefin talebi doğrultusunda farkedebilir. İşte bu nedenle vergi idaresinin yargı kararı olmaksızın yapacağı düzeltme sonucu mükellefe iade işlemini gerçekleştirmesi esnasında hizmet kusuru(hatalı tarhiyat yapmış olması) nedeniyle mükellef aleyhine sebep olduğu zararı, Danıştay kararında yer alan usuller çerçevesinde ve bir nev'i "maddi tazminat" olarak karşılaması gerekir.<sup>24</sup> Zaten vergi idaresi de dahil olmak üzere idarenin eylemlerinden doğan zararların tazmini yerine göre söz konusu olur.<sup>25</sup> Maddi tazminat talebini içeren bu tip davalar tam yargı davalarıdır. Zira tam yargı davalarında uyuşmazlık, iki hak sahibi arasında ve bunlardan birisinin sübjektif bir hakkının ihlal olması nedeniyle doğar. Bu nedenle de tam yargı davası, bir tazminatın verilmesi yolunda idarenin borcunu gösterir.<sup>26</sup>

Konuyla ilgili üzerinde durulması gereken başka bir durum, vergi hatası oluşturan durumların barışçıl yol olan hata düzeltme yoluyla giderilebileceği gibi uyuşmazlık konusu yapılarak

<sup>24</sup> Danıştay kararı ışığında hatalı vergi tarhi sebebiyle mükellefin yapmış olduğu ödemedenden uğradığı gerçek zararın tespiti, tahsil edilen toplam miktara haksız yapılan tahsilden mahkeme kararı olmaksızın idarece yapılan düzeltme sonucu yapılan iade tarihine kadar geçen zaman müddetince gecikme faizi oranının uygulanması ile yapılır.

<sup>25</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 9. bası, Ankara, 2001, s.75.

<sup>26</sup> İl Han Özay, *Günüşünde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002, s.712-713.



yargı aşamasında tespit edilmek suretiyle de giderilebileceğidir. Gerek vergi mahkemeleri gerekse üst derece yargı mercileri tarafından mükellef lehine var olan bir vergi hatası tespit edilirse, vergi idaresinin uyuşmazlık öncesi ödenmiş vergi, ceza ve gecikme faizini mükellefe iade etmesi gerekir. Ancak ayırt edilmesi gerekli nokta, VUK madde 112/4. bent hükmü yoluyla mı, İYUK madde 28/6. bent hükmü yoluyla mı faiz talep edileceğidir. Zira iki düzenleme kıyaslandığında, mükellefin faizi hak ettiği zamanın başlangıcı ve faizlerin oranı farklılık göstermektedir.<sup>27</sup> Buna ilave olarak söz konusu iki maddenin uygulanması açısından tartışılması gereken başka bir konu, fazla veya yersiz olarak tarh ve tahsil edilmiş verginin yargı kararına dayanarak iptal edilmesi sonucu yapılacak iade işlemlerinde yıllık %9, aynı hukuka aykırılığın idari yolla düzeltilmesi sonucu yapılacak iade işlemlerinde ise yıllık %24<sup>28</sup> oranında faiz uygulanması şeklindeki durumdur.

Danıştay kararında yer alan hak anlayışı irdelendiğinde ulaşılabileceğimiz farklı bir sonuç daha vardır. VUK madde 112/4. bent gereği, vergi idaresi tarafından hükümde yer alan iade üç ay içerisinde gerçekleştirilmez ise, bu üç aylık sürenin dolmasından düzeltme fişinin mükellefe tebliğine kadar geçen zaman sürecinde mükellefe tecil faizi oranında gecikme faizi ödeneceğine çalışmamızda yer vermiştik. Ayrıca mükellefin vergilendirme işlemindeki hukuka aykırılık sebebiyle açtığı dava neticesinde söz konusu iade işlemi İYUK madde 28/6. bentte belirtilen otuz günlük süre geçirildikten sonra gerçekleşmişse, geç iadede doğan zararın kanuni gecikme faizi ile karşılanacağından bahsetmiştik. Öte yandan mükellefin ihtirazi kayıtla beyan edip ödediği vergi hakkında daha sonra haksız tahsilatın var olduğu iddiası ile yerel mahkemede dava açması ve kazanması durumunda, ihtirazi kayıt konusu yaparak ödemiş olduğu bu vergiyi geri al-

<sup>27</sup> Tartışmalı olan bu konuya değinmek gerekmektedir. Zira madde metinlerinden anlaşılacağı üzere, VUK 112. madde 4. bendi gereği yargı kararının idareye tebliğinden sonra mükellefin gerekli bilgi ve belgeleri idareye ulaştırmasından sonra idarece iade 3 ay içerisinde gerçekleştirilmezse mükellef "iade faizi"ni hak etmektedir. İYUK madde 28/6. bent ile öngörülen kanuni gecikme faizi ise, yargı kararı sonucu haksız tahsil edildiği tespit edilen vergilerde, idarenin yargı organı kararının kendisine tebliğden itibaren 30 gün içerisinde iade işlemini (infazı)gerçekleştirmemesi halinde doğacaktır. Ayrıca VUK 'da yer alan "iade faizi" düzenlemesinde faiz, tecil faizi oranında (yıllık tecil faiz oranı 28/4/2006 tarihinden itibaren %24 oranında tespit edilmiştir) hesaplanırken, İYUK'da öngörülen gecikme faizi, kanuni gecikme faizi (01.01.2006 tarihinden itibaren yıllık %9 oranında tespit edilmiştir) oranında hesaplanacaktır.

<sup>28</sup> Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim, 22.05.2007.



ması mümkündür. Fakat ödediği vergiyi geri almasından sonra yine idarenin yapmış olduğu itiraz veya temyiz başvurusu neticesinde karar bozulmuşsa, söz konusu vergilere iade tarihinden yargı kararının vergi idaresine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında gecikme faizi işletilecek(VUK madde 112/5. bent<sup>29</sup> gereği) ve bulunan yeni tutar üzerinden ödeme yapılması istenecektir. Vergi İdaresinin mahkemenin verdiği bu karara itiraz etmesi veya temyiz etmesi üzerine yürütme kendiliğinden durmayacaktır. Yerel mahkemenin kararı üzerine iade işlemi İYUK madde 28/6. bentte yer alan süre içerisinde yapılmazsa, hesaplanan kanuni gecikme faizi ile beraber iade gerçekleştirilir. Ancak idarenin yapmış olduğu bu itiraz veya temyiz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay aslında bir vergi hatası bulunmadığına karar vererek kararı bozabilir. Bozma kararı üzerine VUK madde 112/5. bent gereği mükellef aleyhine uygulanacak gecikme faizinin kapsamına iadenin geç yapılması sebebiyle mükellefe ödenen "kanuni gecikme faizi" tutarının da gireceği yeterince açık değildir. Ancak kanaatimiz, mükellefe ödenen faizin VUK 112/5. bent kapsamındaki gecikme faizinin hesap konusuna girmeyeceği yönündedir. Zira mükellef burada kanunların kendisine vermiş olduğu iki kanuni hak olan ödeme ve ihtirazi kayıtla beyan etmiş olduğu vergiye karşı dava açma hakkını kullanmıştır. Bu nedenle ilk derece mahkemesi kararı üzerine yapılan geç iadelerde mükellefin aldığı faiz, üst derece yargılaması neticesinde bozulan karar üzerine talep edilecek gecikme faizinin kapsamına girmeyecektir. Bu durum belirtilen Danıştay kararındaki hak anlayışı bakış açısının da bir gereğidir.

#### **IV. Sonuç**

İdareyi gerçekleştirdiği eylem sebebiyle sorumlu kılabilme için hizmet kusuru sayılan durumlardan en az birinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Danıştay'ımız hizmetin kötü işlenmesi yahut geç işlenmesi veya hiç işlememesini hizmet kusuru saymakta ve yönetimi tazminata mahkum etmektedir.<sup>30</sup> İnceleme

<sup>29</sup> VUK madde 112/5. bent hükmü; "İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır" şeklindedir.

<sup>30</sup> Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, 18.bası, Ankara, 2003, s.287



konusu yaptığımız Danıştay kararında da; hukuka aykırı vergilendirme işlemleri sonucu mükellefler için doğacak zararların işlemi yapan vergi idaresi tarafından maddi tazminat şeklinde giderilmesi gerektiği, zira söz konusu durumun bir hizmet kusuru olduğu ve bu tip kusurların idare tarafından karşılanması Anayasal ilke ve Hukuk Devletinin gereği olduğu belirtilmiştir.<sup>31</sup> Zaten hizmet kusuru nedeniyle zarar gören kişi ancak yönetime karşı dava açabilir. Hizmet kusurundan dolayı zarar görene karşı yalnız yönetim sorumludur.<sup>32</sup> Verginin hukuka aykırı olarak tahsil edildiğine ilişkin mahkeme kararı üzerine iade edilecek vergilerde faiz konusu ve mükelleflerin bu haksız tahsil işleminden doğan zararının tazmin edilmesi gereği İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararlarında da yer almaktadır.<sup>33</sup>

Değinilmesi gereken bir diğer nokta, kanun koyucunun düzenlemediği bir meseleyi yargı kararı ile çözüme çabasıdır. Zira mükelleflerden yapılan haksız vergi tahsilatı durumlarında mükellef lehine faiz işletilmesi konusunun hüküm altına alınma-

<sup>31</sup> Benzer görüş için bkz. Turgut Candan, *a.g.e.*, s.171'den; "İdarenin hukuka aykırılığı yargıç tarafından saptanan bir işlemi varsa ve bu işlemin uygulanmasından idare edilenler için zarar veya zararlar doğmuşsa; bu zararların, işlemi yapan idare tarafından tazmin edilmesi, Hukuk Devleti İlkesinin ve Anayasanın bu ilkeyi pozitif hukuk kuralı haline getiren 125'inci maddesinin gereğidir."

<sup>32</sup> Şeref Gözübüyük, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.94.

<sup>33</sup> Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta yayınevi, İstanbul, 2006, s.62'de "...İHAM, fazla ödenen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesinin sözleşme çerçevesinde meşru olup olmadığını ve daha önceki içtihatlarla uygunluğunu değerlendirmiştir. Mahkeme, fazla ödenen verginin ilk iade talebinden itibaren beş yıl sonra ödendiğini belirlemiştir. Mahkemeye göre uygun bir tazmin olmaksızın bu kadar süre geçmesini, birey-kamu yararı arasındaki adil dengeyi ihlal ettiğine ve meşru bir gerekçeye dayandırılmayacağına hükmetmiştir" şeklinde Eko-Elda AVEE davası başlığı ile "iade faizi"ne ilişkin mükellefin uğradığı gerçek zararın tazmin edilmesine örnek teşkil eden İHAM'nin kararına yer verilmiştir.

Söz konusu İHAM kararından da anlaşıldığı üzere mükellefin gerçek zararı, irdeleme konusu yaptığımız Danıştay kararındaki zarar ile paralel niteliktedir. Zira İHAM kararı; mükellefin ilk iade talebinin üzerinden uzunca bir süre geçtiği, mükellefin bağlı olduğu ülke yasasında iade sırasında mükellefin zararını tazmine yönelik herhangi bir yasa bulunmamış olmasının mükellefin mülkiyet hakkını ihlal eder nitelikte olduğu gerekçelerine dayanmıştır. İHAM bu gerekçelere dayanarak, haksız tahsil edilen verginin iadesi sırasında mükellefin gerçek zararını tazmin etmeye yönelik olarak uygun bir tazminata hükmetmenin şart olduğu yönünde kararını oluşturmuştur. Dolayısıyla Danıştay'ın yakın zaman içerisinde vermiş olduğu ve inceleme konumuzu oluşturan yukarıdaki kararı, haksız tahsillattan dolayı mükellefin uğradığı zararın tazmin edilmesine yönelik yukarıdaki İHAM kararı ile örtüşen bir nitelik göstermektedir. Bu nedenle Danıştay'ın ilgili kararının uluslararası hukukla bağdaştığını ve amaca hizmet eder nitelikte olduğunu söyleyebiliriz.



ması hali, kanun koyucunun iradesinin bu yönde olduğunu gösterebilir. Yasada açık hüküm bulunmayan durumlarda vergi yargıcı söz konusu boşluğu doldurmak üzere hukukun genel ilkelerinden yararlanabilecektir. Fakat hukukun genel ilkelerinin uygulanmasında dikkat edilecek nokta, bunların vergilerin yasalılığı ilkesi çerçevesinde, vergi yükünün özüne ilişkin konulardan ziyade, usul ve şekle ilişkin boşlukların doldurulmasında işlev görebileceğidir.<sup>34</sup> İlgili Danıştay kararının amacı mükellefin gerçek hak kaybını eşitlik ilkesini de gözeterek gidermektir. Ancak bu amaç tercih edilerek yasa koyucunun iradesinin aşıldığı hususunu da göz ardı etmemek gerekir.

Kanun koyucu bir hakkı işlemin her iki tarafı açısından düzenler ise, eşitlik ve adalet ilkelerine uygun hareket etmiş olur. Eşitlik ilkesi, gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişileri için yalnız kendi aralarında değil, aynı zamanda bazı konularda kamu hukuku tüzel kişileri ile eşit işlem görme hakkını da doğurmaktadır.<sup>35</sup> Eşitsizlik ise, işlem taraflarından birine tanınan bir hakkın işlemin diğer tarafına tanınmaması ile gerçekleşebilir. Eksik düzenleme olarak adlandırılan söz konusu durumlarda gerçekten eşitlik ilkesine aykırılık olsa bile, Anayasa Mahkemesinin bu eşitsizliği eksik düzenlemeyi iptal ederek giderebilmesi veya yasama organını eşitsizliği giderici düzenleme yapmaya zorlaması mümkün değildir.<sup>36</sup>

İnceleme konusu yapılan Danıştay kararından da anlaşıldığı üzere, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında sağlanması gereken denge idari aşamada VUK madde 112/4. bent ile gerçekleştirilememiştir. Gerçek zararın tazmini için, mükelleflerin haksız vergi tahsilatı işlemine karşı dava açmaları ve yapılacak yargılama sonucu ödeme tutarının kendi malvarlıklarından çıktığı süre müddetince lehlerine gecikme faizi oranında hesaplanacak bir maddi tazminatın karara bağlanması gerekmektedir. Zira mükellefin uğradığı gerçek zararın telafisi ancak bu yolla mümkündür. Daha önce konuya ilişkin açılan davalarda verilen kararlar hep aynı yöndeydi<sup>37</sup>. Mükelleflerin iade tarihine kadar ida-

<sup>34</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 14. bası, Ankara, 2006, s.17.

<sup>35</sup> Merih Öden, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s.153.

<sup>36</sup> Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.190.

<sup>37</sup> Danıştay 4. D. 24.02.2003 Tarih ve E.2002/3283, K.2003/514 "...davacı hakkında yapılan tarhiyata karşı açılan davalarda nihai karardan önce ödemede bulunulması ve daha sonra tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine ödenen miktarın davacıya iade edildiği, davacının paranın idarede kaldığı dönem için uğradığı maddi kaybın tazminini istediği, an-



rede kalan paraları nedeniyle uğradığı maddi zararı temin amaçlı talepleri, Danıştay tarafından yerleşmiş içtihatlarında görüldüğü üzere haksız bir biçimde red edilme şeklinde karşılanmaktaydı. Bu bakımdan tahlilini yaptığımız Danıştay kararı; vergi idaresi-vergi mükellefi dengesinde mükellef açısından adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olan mevcut durumu ortadan kaldıran, mükellefin alacak hakkını koruyan nitelikte bir karar olduğundan dikkat çekici bir özelliğe sahiptir.

Kısaca özetlemek gerekirse; hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatı sebebiyle mükellef için gerçekleştirilecek iade işlemlerinde uygulanacak faiz için, gecikme faizi miktarının hesaplanması esnasında dikkate alınan zarar dönemiyle aynı hukuki anlayışa sahip bir zaman diliminin uygulanması gerekmektedir. Amaca hizmet edecek nitelikte yeni bir yasal düzenleme gecikmeksizin yapılmalıdır. Ayrıca hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarı, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre itibarıyla ve gecikme faizi oranı uygulanarak hesaplanmalıdır. Zira maddi tazminat, yargı kararının uygulanması ya da geç uygulanması nedeniyle ilgilinin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi veya çoğalma imkanından yosunluğu kısaca maddi zararı karşılayacak oranda olmalıdır.<sup>38</sup>

Netice itibarıyla Danıştay'ın bu kararını, eşitliğe aykırı olan bir durumu tespit etmek ve irdelediğimiz sorunu gidermek açısından son derece önemli buluyoruz. Danıştay kararının gerekçelerinin tutarlı olması, Danıştay kararını daha sonraki uyuşmazlıklara da yön verecek nitelikte kılmaktadır. Ancak mükellefin vergi yasasıyla karşılanamayan açık kaybının, yardımcı (ikincil) kaynak olan yargı kararları yoluyla değil, kanun koyucunun yapacağı yeni bir düzenleme doğrultusunda bağlayıcı(asli) kaynak olan kanun yoluyla giderilmesi ivedi bir gereklilik arz etmektedir.

---

cak davacının kaybının yargılama sürecinde meydana gelmesi nedeniyle tazmini mümkün değildir. Mahkeme kararlarının temyizen incelenmesi ve bozma kararları verilmesi sonucu tarhiyatın kaldırılmasına karar verildiği ve tahsil edilen vergi ve cezaların davacıya iade edildiği, davacının iade tarihine kadar idarede kalan paralar nedeniyle uğranılan parasal kaybın tazminini istediği ancak söz konusu kaybın yargılama süresinde meydana geldiği dikkate alındığında idareye ait bir kusur olmadığı gerekçesiyle, idarenin kusursuz sorumluluk ilkesi gereğince sorumlu olduğunu ileri sürerek yapılan temyiz talebinin reddine..." *Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim*, 24.05.2007.



### **Kaynakça**

Barlass İrfan, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006

Bozdoğan Mine Nur, "Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S.269, 2004, s.172-186

Candan Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005

Çelik Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002

Donay Süheyl, Mahmut Kaşıkçı, Tayfun Aktaş, Ertunç Şirin, İrfan Barlass, *Türk Vergi Mevzuatı*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999

Feyzioğlu N.Necmeddin, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul, 1977

Gözler Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000

Gözübüyük Şeref, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996

Gözübüyük Şeref, *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, 18.bası, Ankara, 2003

Güneş Gülsen, Z.Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", *Vergi Sorunları*, S.197, 2005, s.135-145

Karakoç Yusuf, "Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması", *Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000, s.387-406

*Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim*

Kocahanoğlu Osman Selim, *Gerekçeli Türk Vergi Kanunları*, Temel Yayınları, İstanbul, 1995

Koschaker Paul, *Modern Hususi Hukuka Giriş Olarak Roma Hususi Hukukunun Ana Hatları*, (Çev. Kudret Ayiter), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *Bir Reformun Anatomisi (Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?)*, Ankara, 1998

Mutluer M.Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006



Öden Merih, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 9. bası, Ankara, 2001

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 14. bası, Ankara, 2006

Özay İl Han, *Günüşünde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002

Özbalcı Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006

Özyer Mehmet Ali, "İadesinde Gecikilen Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz", *Vergi Dünyası*, S. 204, 1998, s.38-42

Rıza Ayhan, *Ticaret Hukukunun Genel Esasları*, Ankara, 1992

Saban Nihal, *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2003

Serdar Ali, "Gecikme Faizi, Mükelleflere Faiz Ödenmesi", *Mükellefin Dergisi*, S.76, 1999, s.26-40

Serdar Ali, "Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması", *Vergi Dünyası*, S.227, 2000, s.14-22

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

Şirin Mehmet, "Mükelleflerin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulanması", *Vergi Dünyası*, S.205, 1998, s.13-20

Tekin Cem, "Mükelleflerin Vergisel Alacaklarına Faiz Uygulanması", *Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Dergisi*, S.4, 2004, s.127-133

Von Tuhr, Andreas, *Borçlar Hukuku*( Çev. Cevat Edege), Ankara, 1983

Vural Tacettin, "Üç Ay İçinde Yapılmayan İadelerin Yargıda Uyuşmazlık Yaratılması Halinde Faiz İstemi", *Vergi Sorunları*, S.128, 1999, s.77-81

Yaltı Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta yayınevi, İstanbul, 2006