

YARGI KARARINA GÖRE İADE EDİLECEK VERGİLERDE FAİZ

Dr. Cengizhan Hatipoğlu

1. GENEL OLARAK FAİZ

Türkçe'ye Arapçadan geçmiş olan faiz, mali fonları belli bir süre kullanmanın karşılığı olarak yapılan ödeme anlamında kullanılmaktadır¹. Anayasa Mahkemesi'nin tanımına göre "Faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiati"dir"². "Kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdi sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medeni bir "semere" veya "ivaz"dır"³.

Borcun doğduğu veya muaccel olduğu tarihten itibaren, ödeme veya iadenin yapılacağı tarihe kadar kısa veya uzun bir süre geçmektedir. Borçlu tarafın böyle bir süreden yararlanması sebebiyle, kanun, sözleşme veya hukuki fiil çerçevesinde ve belli bir oran üzerinden katlanması gereken bir yükümlülük bulunmaktadır⁴. İşte anaparadan ayrı fakat ona bağlı fer'i bir alacak olarak faiz, para alacaklısının, bu paradan mahrum kaldığı süre müddetince meydana gelen ekonomik kaybın telafisini amaçlayan nakdi enstrümanın adıdır⁵. Doğumu ve varlığı, kural olarak asıl alacağın doğumuna ve varlığına bağlı olduğundan, asıl alacak ile birlikte sona ermektedir⁶.

"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 yararlanana-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

¹ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler**, Ankara, 1992, s.247-248.

² AYM'nin 10.2.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı(RG, 14.5.2011 tarih, S.27934).

³ AYM'nin 5.12.1998 tarih ve E.1997/34, K.1998/79 sayılı kararı(RG, 26.11.1999 tarih, S. 23888).

⁴ Selahattin Sulhi Tekinay/Sermet Akman/Haluk Burcuoğlu/Atilla Altop, **Borçlar Hukuku**, 7. Bası, Filiz, 1993, s.786.

⁵ M. Kemal Oğuzman/M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C.1, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Vedat, İstanbul, 2013, s.312-313.

⁶ AYM'nin5.12.1998 tarih ve E.1997/34, K.1998/79 sayılı kararı(RG, 26.11.1999 tarih, S. 23888).

*maz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur*⁷.

2. KAMU VE VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN FAİZ DÜZENLEMELERİ

Türk kamu ve vergi mevzuatında farklı isimlendirmeler yapılsa da özünde faiz niteliği taşıyan pek çok düzenleme bulunmaktadır. Yapılan düzenlemelere bakıldığında, gecikme faizi (VUK md.112/3, 6), pişmanlık zammı (VUK md. 371/5), gecikme zammı (6183 sayılı Kanun md. 51), tecil faizi (6183 sayılı Kanun md. 48), faiz (VUK md. 112/4, 5; İYUK md. 28/6) adı altında faiz tanımında yer alan işleve sahip, hükme konu edilebilen faiz uygulamaları bulunmaktadır⁸.

Görüleceği üzere mer'î kamu ve vergi mevzuatında, gelirden mahrum kalınan dönem için bundan etkilenen veya etkilenecek kişi ya da tarafları sübvans edici, koruyucu faiz düzenlemeleri yapılmış durumdadır. Temel prensip olarak uyuşmazlıkların yargı aşamasına kadar olan kısımları için hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda (AATUHK); yargı aşaması ile ilgili olan kısımları için ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda (İYUK) düzenlemeler yapılmıştır. Dayandığı yasal mevzuattan bağımsız olarak belirtmek gerekir ki yukarıda yer verilen düzenlemelerin hepsi kendine vergi uygulamaları içerisinde yer bulabilmektedir. Buna göre yasal hükümlerin bazıları vergi alacaklısı lehine (VUK md.112/3, 6; VUK md. 371/5; 6183 sayılı Kanun md. 48; 6183 sayılı Kanun md. 51), bazıları ise vergisel ilişkinin karşı tarafında yer alan kamu borçluları lehine faizi (VUK md. 112/4, 5; İYUK md. 28/6) düzenlemektedir.

Kombine bakıldığında vergi alanında yer alan faiz düzenlemelerinin, iyi ya da kötü neredeyse bütün ihtimalleri nazara alarak faiz konusunu ve faiz ödemelerinin yapılması gerektiğini öngördüğünden şüphe yoktur. Ancak bazı durumlarda faiz ödemesinin yapılıp yapılmayacağı hususunda, kanun koyucunun açık iradesine rastlamak mümkün olmayabilmektedir. Bu anlamda regüle edilmeye açık konulardan biri de yargı kararı üzerine iade edilecek vergilerde, mahrum kalınan dönem için faiz tahakkuk edip etmeyeceğine ilişkin tartışmalardan doğmaktadır.

3. YARGI KARARINA GÖRE İADE EDİLECEK VERGİLERDE FAİZ

Yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz uygulaması konusunda mevzuatta açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle yargı kararına göre iade edilmesi gereken tutarlara, gelirden uzak kalınan dönem için faiz ödenip ödenmeyeceği konusu, net bir şekilde açıklanabilecek yasal argümanlara bağlanmış değildir. Bugüne kadar bu konuda özellikle VUK'un md.112/4⁹

⁷ AYM'nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/8, K.1988/27 sayılı kararı(RG, 26.12.1988 tarih, S.20031).

⁸ Gecikme zammı ve buna bağlı gecikme faizi oranı 19.10.2010 tarihinden itibaren yıllık %16.8'dir (aylık %1.40). Tecil faizi oranı ise 21.10.2010 tarihinden itibaren yıllık %12'dir (aylık %1). VUK md. 112/4, 5 ile İYUK md. 28/6'da yer alan faiz uygulamalarında ise faiz oranı tecil faizi oranına bağlanmıştır.

⁹ Esasında VUK'un md. 112/5. fıkrasında iade edilmesi gereken vergilerle ilgili bir düzenleme bulunmaktadır. Ancak sadece özel durumlarda ve vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz konusunu düzenlemektedir. Bu bakımdan bu fıkra üzerinden değerlendirme yapılmamaktadır.

ve İYUK'un md. 28/6. fıkraları üzerinden fikir yürütülmeye çalışılmıştır. Bu sebeple bu hükümler hakkında kısa açıklamaların yapılması yerinde olacaktır.

Vergi usul hukuku alanında mükellef lehine faiz uygulamaları, yakın tarihte yapılan düzenlemeler ile hayat bulmuş ve yasal dayanağa kavuşmuştur. VUK'ta paradan mahrum kalınan dönem için uğranılan zararları mükellef lehine telafi etmeye yönelik ilk faiz düzenlemesi 4369 sayılı torba Kanununun¹⁰ 2. maddesiyle VUK'un 112. maddesine eklenen fıkra ile yapılmış, daha sonra bu fıkra, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra¹¹ 6322 sayılı torba Kanununun¹² 14. maddesiyle yeniden düzenlenmiştir¹³.

VUK md. 112/4'e göre "*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*". Yeniden düzenlenen 4. fıkraya göre fazla veya yersiz alınan vergilerde müracaat tarihi veya verginin tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edileceği tarihe kadar geçen dönem için tecil faizi oranında faizin hesaplanması gerektiği hüküm altına alınmıştır¹⁴. İlgili maddede yer alan "*fazla ve yersiz tahsilat*" sözcüklerinden ne anlaşılması gerektiği önem taşımaktadır. İlk bakışta bu ifadeler, sebebi ne olursa olsun fazla ve yersiz tahsil edilen tüm vergileri himaye ettiği düşüncesini filizlemektedir. Ancak vergi idaresinin okuması, bu ifadelerin daha sınırlı konulara mahsus uygulanması gerektiği istikametindedir. Nitekim yapılan yasal değişikliğin hemen akabinde kabul edilen ve yürürlüğe giren 418 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹⁵ bu okuma şeklini açıkça ve şeksiz ortaya koymaktadır.

Yapılan düzenleme ile faiz pratiği konusunda kanunlar sistematüğinden kaynaklanan mevcut bir sınırlama tekrarlanmış, bir sınırlama ise ilk kez dile getirilmiştir. Bu konuda tekrar edilen ilk sınırlama haksız ve yersiz tahsil edilen kamu gelirinin niteliğine yöneliktir. Genel tebliğe göre VUK kapsamına dahil olmayan ancak, 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilen diğer amme alacaklarının iadesinde VUK'un md. 112/4. fıkrasına istinaden faiz hesaplanması mümkün değildir. Diğer ve ilk kez kabul edilen asıl sınırlama ise, iadeye konu edilecek işlemin niteliği ve türüne yöneliktir. Buna göre, VUK kapsamında olan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak hesaplanan gecikme faizi, ge-

¹⁰ RG, 27.9.1998 tarih ve Mükerrer S.23417.

¹¹ AYM'nin 10.2.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı (RG, 14.5.2011 tarih, S.27934).

¹² RG, 15.6.2012 tarih, S.28324.

¹³ İptal edilmeden önce VUK'un md. 112/4. fıkrası şu şekildeydi; "*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*".

¹⁴ Yeniden düzenlenen fıkrada müspet düzenlemeler olduğu gibi, bu düzenlemelerde eleştiriye açık pek çok nokta da bulunmaktadır. Ancak bu noktaları tavih ve tashihi bu çalışmanın konusu dışındadır. Bu noktaların bir başka çalışmada ele alınması daha doğru görüldüğünden burada sadece bu hususa temas etmekle yetinilmektedir.

¹⁵ RG, 8.9.2012 tarih, S.28405.

çikme zammı ve pişmanlık zammının, ayrıca vergi cezalarının VUK, md. 112/4. fıkrasına göre iade edilmesi sırasında mükelleflere faiz ödemesi; sadece VUK'un 116. maddesinde tarif edilen, 117 ile 118. maddelerinde de sayılan vergi hatalarına bağlı olarak, mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen bir meblağın söz konusu olması halinde mümkündür. Diğer bir ifadeyle VUK'un md. 112/4. fıkrasına göre faiz hesaplamasının yapılabilmesi için yine VUK'un 117 ve 118. maddelerinde tahdidi şekilde sayılan hataların meydana gelmiş olması ve bunun üzerine düzeltme işleminin gerçekleşmiş olması gerekmektedir (VUK md. 112/4'te yer alan "120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir" ifadesi bunu teyit etmektedir). Bunun dışındaki sebeplerle fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz kabul edilmemiştir.

VUK'ta yer alan bu düzenlemenin dışında İYUK'un 6352 sayılı Kanununun¹⁶ 58. maddesiyle değişen md. 28/6. fıkrasında da mükellef lehine faiz düzenlemesi bulunmaktadır. İYUK'un md. 28/6. fıkrasına göre, "Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez"¹⁷. Belirtmek gerekir ki faiz düzenlemelerinde esas amaç, fazla ve yersiz tahsilat sebebiyle mükellefin uğradığı gerçek zararın karşılanmasını sağlamaktır. Bu anlamda faizin uygulanacağı sürenin hesabında, fazla veya yersiz tahsilat tarihinden bu tutarların mükellef emrine amade kılınması kadarki zaman kesitinin dikkate alınması zorunludur. Oysa İYUK md. 28/6'da yer alan düzenleme, kişilerin geçmiş değil müstakbel zararları gidermeye matuftur. Yani İYUK md. 28/6'da yer alan faiz düzenlemesi, mahkeme kararından kişilere yapılacak ödeme tarihine kadar olan dönem için faiz tahakkukunu hükme bağlamaktadır. Bu bakımdan yeniden düzenlenen mezkur fıkra hükmü, gadre uğramış kişilerin ve özelde mükelleflerin uğradığı ekonomik kaybı gidermekten hayli uzaktır.

4. YARGI KARARI ÜZERİNE İADE EDİLECEK VERGİLERDE FAİZ KONUSUNDA VERGİ YARGISININ YAKLAŞIMI¹⁸

Yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz konusunda vergi yargısının belli bir yönde tutum takındığından söz etmek mümkün değildir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, Danıştay dairelerinin ve diğer yargı yerlerinin verdiği kararlar ile Danıştay üyelerinin kararlarda yer alan karşı oy görüşlerine bakıldığında bugüne kadar farklı yönlerde yaklaşımlar ortaya konulduğu görülmektedir.

Aşağıda sırasıyla bu karar ve görüşlere örnekler verilecektir.

¹⁶ RG, 5.7.2012 tarih, S.28344.

¹⁷ Bu fıkranın yasal değişiklikten önceki hali şu hükmü haizdi; "Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir".

¹⁸ Bu başlık altında prensip olarak Danıştay'ın görüşü ortaya konulmaya çalışılacaktır.

4.1. Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere Faiz Yürütülemez

Danıştay 3. D'nin 2.12.2008 tarih ve E.2007/1279, K.2008/3820 sayılı kararında “Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere, yükümlü lehine kanuni faiz uygulamasını öngören herhangi bir düzenleme, gerek vergi kanunlarında gerekse 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almamaktadır. 2577 sayılı Yasanın 28'inci maddesinin 6'nıncı fıkrasında yer alan; tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceği kuralı, davadan sonraki aşamaya ilişkindir. Borçlar Kanununun 103 ve devamı maddeleriyle Türk Ticaret Kanununda yer alan; geri alma davalarıyla sair alacak davalarında kanuni faize de hükmolunmasını öngören kuralların ise kamu hukuku alanında yer alan ve niteliği itibarıyla bir alacak davası olmayan vergilere uygulanma olanağı yoktur. Herhangi bir yasal dayanağı bulunmaksızın faiz istemini yazılı gerekçeyle sonuçlandırılan vergi mahkemesi kararının bu konudaki hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurularak yargı kararı üzerine iade edilecek vergilere faiz yürütülemeyeceği kabul edilmiştir¹⁹.

¹⁹ VDDK'nın 26.1.2007 tarih ve E.2006/182, K.2007/3 sayılı oyçokluğu ile verilen kararında “4369 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin gerekçesinde; bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerini ret ve iadesinde, mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin ödenecek meblağda yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve haktı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenilmesi amacıyla düzenlemeler yapıldığı açıklanmış, bu düzenlemeyi içeren tasarrun Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunulduğu 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 kurula 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.” şeklinde hüküm kurularak, davacının ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ve fon payının iadesi gerektiğine, faiz ödenmesinin ise mümkün olmadığına hükmedilmiştir. Kurul, kararını; VUK'un md.112/4. fıkrasının, mükelleflerden haksız ve yersiz alınan veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ile birlikte ret ve iade edilmesini, yargı tarafından karar verilen haller dışında, vergi idaresince resen ya da mükelleflerce verilen düzeltme dilekçeleri üzerine düzeltme fişi ile iade edilen vergiler için düzenlendiğini kabul ederek vermiştir (Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 6.11.2001 tarih ve E.2000/3101, K. 2001/4120 sayılı kararı(özel arşiv); Danıştay 9. D'nin 23.12.2009 tarih ve E. 2007/2830, K. 2009/5237 sayılı kararı(özel arşiv)). Bu yaklaşımın daha iyi anlaşılabilmesi için bu kararın VDDK'nın 26.03.2004 tarih ve E.2003/317, K.2004/41 sayılı kararı ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kararda “Bir alacağına bağlı olarak faiz talep edilebilmesi için, sözleşme veya yasa hükmüne dayanılması gereklidir. Verginin haksız tahsil edildiğinden bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebinde bulunulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28inci maddesinin son fıkrasına göre, mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde

4.2. Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere VUK md. 112/4'e Göre Faiz Yürütülmesi Mümkündür

Malatya Vergi Mahkemesi'nin 25.10.2013 tarih ve E.2013/290 ve K.2013/762 sayılı oybirliği ile verdiği kararında (özel arşiv) "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 6322 sayılı kanununun 14. maddesiyle değişen 4. fıkrasında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin, 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. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; davalı idare tarafından davacıdan yersiz tahsil edilen kabul edilen ve tahakkuktan terkin edilecek davacıya iade edildiği belirtilen dava konusu vergi ve cezaların yukarıda yer alan yasa maddesi uyarınca tahsil tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte davacıya iade edilmesi gerekmektedir." şeklinde hüküm kurularak mahkemece iadesine karar verilen vergilerin varlığı durumunda VUK'un md. 112/4. fıkrası çerçevesinde faiz hesaplanmasının zorunlu olduğu vurgulanmıştır²⁰.

mümkündür. Buna karşılık, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlülere lehine faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından, faiz yönünden bozma hükmüne uyulmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir." şeklinde hüküm kurularak İYUK'un md. 28/6. fıkrasının mahkeme kararının geç infaz edilmesi durumunda uygulanabileceği belirtilmiştir (Benzer yönde bkz. VDDK'nın 7.12.2001 tarih ve E.2001/451, K.2001/460 sayılı kararı). Bu noktada, yargı kararı üzerine iade edilecek vergiler için VUK'un md. 112/4. fıkrasının uygulanmayacak ve öte yandan İYUK'un md. 28/6. fıkrasının da geçmiş dönem zararlarını karşılamayacak olmasının birlikte değerlendirilmesinden, yargı kararına göre iade edilecek vergiler için faiz tatbik edilemeyeceğinin, bu kararların ana fikri çerçevesinde peyda olan sonuç olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bkz. Danıştay 4. D'nin 15.9.2011 tarih ve E. 2011/2085, K.2011/6535 sayılı kararı; Danıştay 7. D'nin 11.10.1999 tarih ve E. 1997/5072, K. 1999/3272 sayılı kararı; Danıştay 9. D'nin 16.4.2002 tarih ve E.2000/4088, K.2002/1451 sayılı kararı.

²⁰ Her ne kadar 6322 sayılı torba Kanunla VUK'un md. 112/4. fıkrası çok önemli değişikliklerle birlikte yeniden düzenlenmiş olsa da ontolojik bakımdan temel felsefesinden çok fazla uzaklaşmamıştır. Bu düşünceyle örnek olması açısından yasal değişiklikten önce verilmiş bir Kurul kararına burada yer verilecektir. Bu bağlamda VDDK'nın 18.10.2006 tarih ve E.2006/87, K.2006/287 sayılı oyçokluğu ile verilen kararında "Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iadesi ve bu sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için kanunda öngörülen şekilde faiz hesaplanarak iadesi gereken vergi ile birlikte ödenmesi gerekmekte olup, istikrar kazanmış yargı içtihatları sebebiyle, finansal kiralama yoluyla geçici ithali yapılan uçak için taşıt alım vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmayan davacı şirketin bütün bu bilgileri idareye vererek ihtirazi kayıtla ödemediği 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." şeklinde hüküm kurularak yersiz tahsil edilen taşıt alım vergisinin VUK'un md. 112/4. fıkrası uyarınca faiziyle iadesi gerektiğine hükmedilmiştir.

4.3. Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere Sadece VUK, md. 112/4'te Yer Alan Durumların Gerçekleşmesi Halinde Faiz Yürütülmesi Mümkündür

Danıştay 7. D'nin 24.2.2005 tarih ve E. 2001/1208, K.2005/239 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşünde "Vergi Kanunlarında, Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 4. fıkrası dışında, Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere yükümlü lehine kanuni faiz uygulanmasını öngören herhangi bir hükme yer verilmemiş olup, Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 4. fıkrasında aranan koşullar olayda gerçekleşmediğinden, bu hükmün de olaya uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Öte yandan, Borçlar Kanununun 103 ve sonraki maddelerinde düzenlenen, Türk Ticaret Kanununda yer alan geri alma (istirdat) davalarıyla, sair alacak davalarında kanuni faize de hükümlenmesini öngören hükümlerin, kamu hukuku alanında yer alan vergilere uygulanma olanağı yoktur." şeklinde görüş ortaya konularak sadece VUK, md. 112/4'te yer alan durumların mevcudiyeti halinde faize hükmedilmesi gerektiği kabul edilmiştir.

4.4. Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere İdarenin Mali Sorumluluğu Çerçevesinde Gecikme Faizi Oranında Faiz Yürütülmesi Mümkündür

Danıştay 7. D'nin 24.2.2005 tarih ve E. 2001/1208, K.2005/239 sayılı kararında "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Birinci Dairesi de, 9 Mart 2006 gün ve 100162/02 sayılı Eko-Elda Avee/Yunanistan kararında²¹, vergi olarak haksız tahsil edilen ve beş yıl beş ay sonra geri verilen meblağdan yararlanma hakkından uzunca süre mahrum kalınmasının, ilgilinin mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğunu; bu durumun da, 1 Nolu Protokolün 1'inci maddesini ihlal ettiğini kabul etmiştir. Görüldüğü üzere; gerek İç Hukukta, gerekse Uluslararası Hukukta, faizin hukuki niteliği; amacı, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın giderilmesi olan, "tazminat"tır...İç hukukta, idarenin hukuka aykırı faaliyetleri dolayısıyla idare edilenlerin uğradığı benzer zararların tazmini; Adli Rejimi kabul eden ülkelerde, özel hukuk kurallarına; İdari Rejimi kabul eden ülkelerde ise, İdare Hukukunun idari yargı yerlerince geliştirilen idarenin sorumluluğuna ilişkin ilkelerine dayanılarak sağlanır...Esasen; hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki zararların faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması da 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, İç Hukukumuzda, Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan, "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararını ödemekle yükümlüdür." amir hükmü ile bağdaştırılmaz...Yukarıda açıklandığı üzere; Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş sebebiyle uğradığı zararını 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

²¹Karar için bkz. Turgut Candan, "İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko-Elda Avee / Yunanistan Kararı" **Danıştay Dergisi**, S.114, 2007, s.1-8.

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.” şeklinde yaklaşım ortaya konularak yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz hesaplanması ile VUK’un md. 112/4. fıkrası arasında bağlantılı olmadığına ve kanun hükümleri içerisinde herhangi bir düzenleme olmasa da idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde tahsil edilen vergilerin iadesinde, paranın devlet hazinesinde kaldığı müddet için gecikme faizi oranında faizin hesaplanması gerektiğine hükmedilmiştir²².

4.5. Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere İdarenin Mali Sorumluluğu Çerçevesinde 3095 Sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanunda Düzenlenen Faiz Oranında Faiz Yürütülmesi Mümkündür

Danıştay 4. D’nin 6.10.2011 tarih ve E. 2011/5499, K. 2011/6892 sayılı kararında “Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye ekli 1 No’lu Ek Protokol’ün 1. maddesinde; her gerçek veya tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının bulunduğu, herhangi bir kimsenin, ancak kamu yararı sebebiyle ve kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği hususu düzenlenmiştir. Anılan sözleşme hükmü gereğince, bir kişinin mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilmesi, bu durumun, uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı bulunmaması, kamu yararına ve kanunun açık hükmüne uygun olması şartlarının bir arada gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla, Anayasal ve kanuni dayanağı bulunmayan bir şekilde kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması mümkün olmayıp, aksi durum, yukarıda sözü edilen ve Anayasa ile kanun hükmünde olduğu belirtilen sözleşmeye de aykırılık teşkil edecektir... Anayasa Mahkemesinin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 no’lu Ek Protokolün 1. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabiidir.” şeklinde hüküm kurularak yargı kararına göre iade edilecek vergilere, 3095 sayılı Kanunda yer alan faiz oranı²³ çerçevesinde faiz hesaplanması gerektiğine hükmedilmiştir²⁴.

²² Danıştay 7. D’nin 21.2.2007 tarih ve E. 2005/5556, K.2007/618 sayılı kararı; VDDK’nın 26.03.2004 tarih ve E.2003/317, K.2004/41 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşü; VDDK’nın 18.10.2006 tarih ve E.2006/87, K.2006/287 sayılı kararda karşı oy görüşü; VDDK’nın 26.1.2007 tarih ve E.2006/182, K.2007/3 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşü

²³ 3095 sayılı Kanuna göre hesaplanan yasal faiz oranı 1.1.2006’dan itibaren yıllık % 9’dur. Bu oran hem gecikme hem de tecil faizi oranından düşüktür.

²⁴ Ayrıca bkz. Danıştay 7. D’nin 1.10.2013 tarih ve E.2013/3560, K.2013/4426 sayılı kararı(özel arşiv); Danıştay 4. D’nin 9.10.2013 tarih ve E.2011/2913, K.2013/6813 sayılı kararı(özel arşiv); VDDK’nın 26.1.2007 tarih ve E.2006/182, K.2007/3 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşüne göre “Dava dilekçesinde yasal faiz talebinde bulunulmuş olup, faiz istemi 213 sayılı Kanunun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına dayandırılmadığından, vergi mahkemesince faiz istemi hakkında davanın açıldığı tarih

Danıştay 3. Dairesi bir kararında faiz oranı konusunda 3095 sayılı Kanununun esas alınması, 16.9.2013 tarih ve E.2010/3898, K.2013/3423 sayılı kararında (özel arşiv), “İadesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişki, idarenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüşmüştür. Dolayısıyla bu ilişkinin borçlusu tarafından alacaklısına, paranın tasarrufundan yoksun kalınan süre için; Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gerekir.” ifadeleriyle açıklanmıştır.

Faiz konusunda VDDK tarafından verilmiş çok ilginç bir karar bulunmaktadır. VDDK'nın 25.9.2013 tarih ve E.2013, K.2013/290 sayılı oy çokluğu ile verilen kararında (özel arşiv), 4458 sayılı Gümrük Kanununun 210, 211 ve 216. maddelerindeki hükümler uyarınca, eşya gümrükten çekildikten sonra yanlışlıkla alındığı veya fuzulen tahsil olunduğu açıkça anlaşılan vergilerin, yükümlülerinin talebi üzerine veya resen geri verilmesinin bu düzenlemelerin ve hukuk devleti olmanın gereği olduğu, yargı yerlerince iptal kararı verilmesi halinde alınan vergilerin ilgililere iade edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. İlave olarak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 216. maddesinde, gümrük vergilerinin geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği yolundaki açık hükmüne rağmen²⁵, “İdareyi, eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutan Anayasasının 125'inci maddesinin son fıkrası, yargı yeri kararı uyarınca iadesi gereken bir miktar paranın, idarenin tasarrufunda kalan sürede ilgilisi tarafından tasarruf edilememesinden doğan zararın giderilmesini de kapsamaktadır. İadesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişki, idarenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüşmüştür. Dolayısıyla bu ilişkinin borçlusu tarafından alacaklısına, paranın tasarrufundan yoksun kalınan süre için; 1'inci maddesinde Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde hangi oranda faiz ödeneceğini düzenleyen, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre faiz ödenmesi gerektiğinden, ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” şeklinde hüküm kurularak kanunda aksi düzenlenmiş olsa dahi anayasada yer alan idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde faize hükmedilebileceği ve burada yine 3095 sayılı Kanunda düzenlenen faiz oranının esas alınacağı kabul edilmiştir.

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 bulunmamaktadır”.

²⁵ Gümrük Kanunu md. 216'nın ilk cümlesine göre “Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez”. Gümrük kanununun 216. maddesine göre, sadece, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz ödenir.

5. SONUÇ

Bir görüşe göre faizi, sadece borçlu tarafın kullandığı paranın bir nevi kirası saymak doğru değildir. Faizde alacaklının borçluya kullanılmak üzere bir miktar para vermesini gerek yoktur. Bu bakımdan faiz borcunun esasını, bir miktar paranın kullanılmasından ziyade bir süreden faydalanma aracı olarak anlamak daha doğru olacaktır²⁶. Bu yaklaşımı özel hukuk bağlamında düşünmek ve kabul etmek mümkündür. Ancak bu düşüncenin mükellef adına hesaplanması gereken faiz açısından vergi hukuku alanına aktarılıp tatbik edilmesi mümkün gözükmemektedir. Bugün itibarıyla mükellef lehine hesaplanıp ödenmesi gereken faiz uygulamalarının mühim bir kısmı²⁷, sahip olunan paranın belli bir süre haksız yere devlet hazinesinde kaldığının anlaşılmasından doğan ve mağduriyetten davasında haklı olduğunun anlaşılması üzerine mükellefte hasıl olan mağduriyet ve tatmin duygusunun oluştuğu tarihe kadar hesaplanan bir yaptırım unsuru olarak uygulanmaktadır. Bir diğer ifadeyle faiz pratiği, paradan mahrum kalınan dönemle, mükellefin hakkı olan ve iadesi gereken para arasındaki vuslatın bitmesi tarihine kadar uygulanmaya çalışılmaktadır. Zira vergi uygulamaları içerisinde faize hükmedilebilmesi için bir miktar paranın bir diğerinin ekonomisinde, yani mamelekinde belli bir müddet durması gerekmektedir. Bu çalışmada da hep bu anlayış çerçevesinde faiz mevzuuna yaklaşmıştır.

Çalışmada, yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz işletilip işletilemeyeceği ve bunun mümkün olması durumunda faiz oranının yasal dayanağı ile ilgili bugüne kadar vergi yargısının görüşleri, ulaşılabilen kararlar çerçevesinde ortaya konulmaya çalışılmıştır²⁸. Yer verilen karar ve görüşler bağlamında değerlendirme yapıldığında, şimdiye kadar 5 farklı görüşün ortaya çıkmış olduğu görülmektedir. Buradan çıkan sonuç açıktır. Yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz hesabı konusunda vergi yargısı üyeleri rafine bir düşünceye sahip değillerdir. Diğer ifadeyle vergi yargısında damıtılmış nihai bir yaklaşım bulunmamaktadır. Öyle ki örneğin bazı durumlarda Danıştay dava daireleri 3 hafta gibi bir sürede tam ters istikamette ve oybirliği ile karar verilemekte, bazı durumlarda ise Vergi Dava Daireleri Kurulu 3 ay gibi bir sürede görüşünü değiştirebilmektedir. Bu konuda yol haritasının çizilmesi kaçınılmaz bir hal almıştır.

Bugüne kadar dile getirilen görüşlerin zaviyesinden bakıldığında, mevcut hükümlerin yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz işletilmesi konusunda kaynak olma niteliğine sahip olmaktan uzak olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu noktada yargı kararına göre iade edilecek vergiler açısından öne çıkan maddeler VUK'un md. 112/4. fıkrası ile İYUK'un md. 28/6. fıkrasıdır. Bu maddelerde yer alan hükümler, faiz tahakkuku çerçevesinde kısır döngü halini alan

²⁶ Bu konuda bkz. Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s.786.

²⁷ Bu konuda verilebilecek tek örnek İYUK, md. 28/6'da yer alan tazminat davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 6183 sayılı Kanunda düzenlenen tecil faizi oranında hesaplanacak olan faizdir. Burada paradan belli bir süre ayrı kalınmamasına rağmen yapılan işlem sebebiyle açılan maddi veya manevi tazminat davalarında kazanılan tutarlar üzerinden faize hak kazanılmaktadır.

²⁸ Ne yazık ki Danıştay karar tankını herkese açmış değildir. Bir kısım örnek kararlar Danıştay tarafından açıklanmakta, bir kısım kararlara ise içtihat programları marifetiyle ulaşılabilmektedir. Bu bakımdan yapılan değerlendirmeler, tüm kararlara erişim hakkının sağlanılmamış olması sebebiyle nakıs kalabilmektedir.

tartışmaları, bu fasit çemberin içerisinden çıkarıp nihayete erdirememektedir. Şöyle ki; VUK, md. 112/4'ün sadece idari kararlara münhasır durumlarda faiz ödenmesini düşündüren belirsiz lafzı, faiz uygulamasında her durum için kişilerin mağdur oldukları süreyi kapsamaması ve iade edilecek vergiler için gecikme faiz oranına göre düşük olan tecil faizi oranını benimsemesi; İYUK, md. 28/6'ün de yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz uygulamasına ilişkin olmaması, fıkra da yer alan hükümlerin mükelleflerin mağdur oldukları sürede uğradıkları zararı değil, mükelleflerin ileriye dönük muhtemel zararlarını hukuki koruma altına almayı hedefleyen yapısı, bu fıkraların yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz uygulamaları için yeterli ve doyurucu doneler vermesini engellemektedir.

Kesin olan bir şey var ki yargı kararı üzerine iade edilecek vergilerde faiz konusunda esas düzenlemenin açık şekilde ve İYUK'ta düzenlenmesi kanunlar sistematiğine daha uygundur. Bu bağlamda VUK'un md. 112/4. fıkrasının veya İYUK, md. 28/6. fıkrasının, yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz uygulaması için dikkate alınmasının, mükellef lehine yasal bir dayanak arama çabasının safiyane bir ürünü olarak görülmesi mümkündür.

Yargı kararına göre iade edilecek vergilere uygulanacak faiz konusundaki mevcut bir çok tartışmaya ve çelişkili kararlara rağmen kanun koyucu, İYUK, md. 28/6. fıkrasında yakın tarihte değişiklik yaparken bu konuyu masaya yatırıp düzenleme yapma gereği duymamıştır. Diğer deyişle kanun koyucu, yakın tarihte yaptığı düzenlemede, kişilerin ileriye dönük muhtemel zararlarını giderme konusunda çok hassas bir tavır geliştirmiş iken, mazi bağlantılı paradan mahrum kalma sebebiyle meydana gelen zararların karşılanmasını sağlayacak ve bu noktada ortada duran belirsizlikleri izale edecek düzenleme yapmaktan imtina etmiştir.

Buna rağmen özellikle son dönemde Danıştay, yasal bir dayanak olmasa da yargı kararına göre iade edilmesi gereken vergilerde faize hükmedilmesi gerektiği yönünde güçlü sayılabilecek bir tutum sergilemektedir. Hatta yukarıda yer verilen çok yakın tarihli bir VDDK kararında²⁹, Gümrük Kanununun iade edilecek tutarlarda faiz hesaplamasının yapılmayacağına yönelik açık düzenlemesine rağmen, yine de 1982 Anayasasının 125. maddesinde yer alan idarenin mali sorumluluğu ilkesi çerçevesinde faiz hesaplanması gerektiğine hükmedilmiştir. Bu açıdan Danıştay'ın yargı kararına göre iade edilecek vergilerde faiz tahakkukuna yönelik bir tereddüdü yok gibidir. Bu konuda aksi yönde kararlar olmakla birlikte Danıştay Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu, yakın tarihli kararlarında paranın tasarrufundan yoksun kalınan dönemi kapsayacak şekilde ve 3095 sayılı Kanun çerçevesinde faize hükmedilmesi gerektiğini kabul etmektedir.

Anayasa Mahkemesinin 14.5.2011 tarihli ve 27934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 10.2.2011 günlü E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararında da belirtildiği üzere *"...vatandaşa haksız yere ödediği vergiyi ya borçlanarak temin ettiği ya da bazı gereksinimlerini kısarak, vazgeçerek ödediği ve belli bir zaman devletin kasasında haksız olarak tutulduğunun yargı kararıyla saptanması halinde aynen devlete ödenen gibi vatandaşa da yoksun kaldığı dönemler için aynı oranda ve miktarda bir miktarın ödenmesi mülkiyet hakkının korunması ilkesine uygun olacaktır. Buradan da anlaşıldığı üzere, gerek kişi gerek devlet yönünden,*

²⁹ Bkz. VDDK'nın 25.9.2013 tarih ve E.2013, K.2013/290 sayılı kararı(özel arşiv)

alacağıının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Hal böyle olunca da; mükellefe aylar-yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmaktadır”.

Yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz tahakkuku konusunda Anayasa Mahkemesinin verdiği karar esasında bir ölçü normu vermektedir. Bu yaklaşımın ışığında belirtmek gerekir ki vergisel işlemler sebebiyle, elde ettiği kazançta tesadüf eden gerçek vergi tutarları üzerinden idareye muhatap olması gerekirken hukuka aykırı tasarruflar sebebiyle, baştan beri mamelekinde durması gereken paradan mahrum kalan mükelleflerin, bu işlemler yüzünden uğradığı zararının tam anlamıyla telafi edilmesi gerekmektedir. Ne ki bunun çözümlü sadece “içerde” kalan paranın iadesi ile gerçekleştirmektedir. Buna ilave olarak paradan uzak kalınan zaman dilimini tamamen kavrayacak bir süre dilimi ve devletin VUK’un md. 112/3. fıkrasında belirttiği gecikme faizi üzerinden faiz ödemesinin yapılması zorunluluk taşımaktadır³⁰. Bu, adaletin, eşitliğin, hakkaniyetin, uluslararası normların ve hukukun üstünlüğünün bir gereğidir.

Sonuç itibariyle mevcut yasal düzenlemeler yargı kararına göre iade edilecek vergilere işletilecek faiz konusunda referans hüküm özelliğine sahip değildir. Bugün itibariyle genel hukuk kuralları ve anayasal prensipler çerçevesinde sorun içtihadı şekilde halledilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu tür yaklaşımların hepsi palyatiftir. Pansuman tipi tedbirler yasal düzenleme olmadığı sürece her zaman tartışma doğurmaya mahkumdur. Bu sebeple bu konudaki aksaklıkları gidermeyi hedef alan yasal bir düzenlemenin yapılması şarttır³¹.

³⁰ Daha önce de belirtildiği üzere Danıştay yakın dönemde 3095 sayılı Kanun çerçevesinde yasal faize hükmetme eğilimindedir. Bu görüşün benimsenmesi güçtür. Zira 3095 sayılı Kanun, borçlar kanunu ve ticaret kanunu çerçevesinde ve özel alacaklar bağlamında faiz konusunu düzenlemektedir. Oysa burada yargı kararına göre iade edilecek verginin varlığı halinde dahi tarafların ve ilişkinin kimliğinde bir değişiklik olmamaktadır. Dava konusu olan şey uğranılan zararın giderilmesi amacıyla açılan tazminat talepli tam yargı davası değildir. Bu bakımdan konu itibariyle uygun olmadığından 3095 sayılı Kanunda yer alan yasal faiz oranının uygulanmaması gerekir. Ayrıca kamu lehine veya aleyhine yargı kararına üzerine hükme konu olan faiz kararlarında, her iki taraf için mağdur olma cihetiyle müştereklik vardır. Yargı kararı sonrasında kamu lehine faiz yürütülürken gecikme faizinin nazara alınması, buna rağmen mükellef lehine faiz yürütülürken 3095 sayılı Kanuna göre yasal(anapara) faiz yürütülmesinin izahı kolay değildir. Faiz oranı ile ilgili açık bir yasal düzenlemenin olmaması karşısında genel faiz hükümlerinin uygulanması genel kural olsa da bu noktada aranan yasal dayanağın VUK’un md. 112/3. fıkrasında yer verilen faiz oranının olması yerinde olacaktır.

³¹ Belirtmek gerekir ki bu konuda yasal düzenleme yapıncaya kadar salıklandırması mümkün görüş yukarıda yer verilen, Danıştay 7. D’nin 24.2.2005 tarih ve E. 2001/1208, K.2005/239 sayılı kararında ortaya konulan görüştür.

KAYNAKÇA

Candan, Turgut, “İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko-Elda Avey/ Yunanistan Kararı” **Danıştay Dergisi**, S.114, 2007, ss.1-8.

Oğuzman, M. Kemal/M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C.1, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Vedat, İstanbul, 2013.

Seyidoğlu, Halil, **Ekonomik Terimler**, Ankara, 1992.

Tekinay, Selahattin Sulhi /Sermet Akman/Haluk Burcuoğlu/Atilla Altop, **Borçlar Hukuku**, 7. Bası, Filiz, 1993.

NOT: Özel arşiv niteliği taşıyan kararlar dışındaki kararlar Kazancı İçti-hat Otomasyon Programından(www.kazanci.com) temin edilmiştir.

