

## İDARİ YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA VERGİ İDARELERİNİN MALİ SORUMLULUĞU

Alper AYDIN\*

ORCID: 0000-0003-3567-6484

### Özet

Vergilendirme işlemleri, vergi idarelerince yapılan ve vergi hukukunu uygulamaya geçiren idari işlemlerdir. Bu idari işlemler, kişilerin mali haklarına etki ettiğinden mülkiyet hakkıyla doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle de bu idari işlemlerin hukukilik denetimi yapılmaktadır. Bu denetime rağmen bazen kişilerin durumu eski hale gelmemektedir. Bu noktada ise mali sorumluluk ilkesi ortaya çıkmaktadır.

Anayasa'da idarenin, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, mali sorumluluk anayasal bir ilkedir. Mali sorumluluk halleri haksız vergilendirme, hatalı vergilendirme ve yargı kararlarının uygulanmamasından oluşur. Haksız vergilendirme, vergi idaresince yapılan vergi hukukuna ait bireysel işlemin hukuka aykırı olması demektir. Hatalı vergilendirme de aslında bir haksız vergilendirmedir. Fakat, hatalı vergilendirme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 116. ve devamı maddelerde özel olarak düzenlenmiştir. Yargı kararlarının uygulanması hali de 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu 28. maddede düzenlenmiştir.

Çalışmamızda, mali sorumluluk halleri ayrı başlıklar altında ve idari yargı kararları üzerinde ayrıntılı olarak incelenecektir. Ayrıca, bu konularda karşılaşılan sorunlardan bahsedilip çözüm önerileri de sunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Mali Sorumluluk, Mahkeme Kararları, Hatalı ve Haksız Vergilendirme.

### GİRİŞ

Sadece devlete ait olan vergilendirme yetkisi, devletin en önemli egemenlik göstergesidir. Bu egemenlik yetkisine dayalı olarak devlet, tek taraflı olarak ve kamu gücüne dayalı bir şekilde re'sen icra yoluyla vergi toplar. Bu, onun iç egemenlik yetkisidir. Bu nedenle,

- 
- Hâkim, Malatya Vergi Mahkemesi.

devlet var olduğundan beri, başka isimler altında olsa da, vergi veya buna benzer mali yükümlülükler hep var olmuştur.<sup>1</sup>

Vergi tek taraflı olarak toplanır ve karşılıksızdır. Buna göre, devlet, topladığı vergi karşılığında hizmet sunma sözü vermez. Vergi, kamu gücüyle ve re'sen toplandığı için iradi değildir. Devletin topladığı vergilerle kamu hizmetleri finanse edilir<sup>2</sup>.

Vergiyi toplayan devlet ile vergiyi ödeyen arasında oluşan vergi ilişkisi, vergi hukuku kurallarına göre şekillenir. Buna göre, vergi hukuku vergisel ilişkinin gelişmesi ile ortaya çıkmıştır<sup>3</sup>. Vergi hukukunda vergi yasalarını uygulayan, bunları bireysel işlemlere dönüştüren vergi idareleridir. Vergi idarelerinin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk denetimini Vergi Mahkemeleri yapmaktadır. Vergilendirmenin gerçek veya tüzel kişi açısından haklı olup olmadığına Vergi Mahkemeleri karar verdiği gibi ortada haksız bir vergilendirme varsa bunun tazmini yolunu da Mahkeme gösterir.

Verginin hem devlet hem de kişiler için önem arz etmesi, verginin hukuk kuralları ile düzenlenmesini gerektirmiştir. Buna göre, devlet ile kişiler arasındaki vergisel ilişkiyi düzenleyen vergi hukuku, bu hususta çok önemli bir fonksiyon ifa etmektedir<sup>4</sup>. Çünkü, vergilendirme işlemleri doğrudan ilgisinin mali durumunu etkiler, mülkiyet hakkına müdahale eder. İnsan haklarının temel taşlarından olan mülkiyet hakkının korunması için vergilendirme işlemlerinin yargısal denetime tabi olması gerekmektedir. Böylece, kişilere hukuki güvence sağlanmış olur. Aksi halde, yargısal korumanın olmadığı bir ortamda hatalı ve haksız vergilendirme işlemleri ile kişilerin mülkiyet hakkı ihlal edilir ve hatalı ve haksız vergilendirme işlemleri

<sup>1</sup> **Öner**, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, s.23.

<sup>2</sup> **Ekin**, Ali/**Topçu**, Melis, İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 8, 2016, s.116.

<sup>3</sup> **Arslan**, Mehmet/**Biniş**, Mine, Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 24, 2015, s.22.

<sup>4</sup> **Üstün**, Ümit Süleyman, Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2, 2003, s.251.

sonucunda ortaya çıkan zararlar tazmin edilmez.

1982 Anayasası'nın 2. maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.

Danıştay'ın 1950 yılında verdiği bir kararında belirttiği üzere "bütün idari tasarrufların kazai murakebeye tabi tutulması, hukuka bağlı devlet prensibinin en mütebariz ve karakteristik vasfı icabıdır"<sup>5</sup>. Aynı ilkenin benimsendiği 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde yer alan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." hüküm ile idarenin faaliyetlerinin yargı denetimi altında olduğu belirtilmiştir.

Bu nedenle, ülkemizde vergi hukuku açısından hukuki güvence bulunmaktadır. İlgili kişiler, vergi hukuku ile ilgili olarak yapılan işlemlere karşı dava açabilmektedirler. Maddi ve manevi zararları için yargı yoluyla haklarını arayabilmektedirler.

Ayrıca, vergi hukuku ile ilgili temel düzenlemelere Anayasamızda yer verilerek anayasal güvence sağlanmıştır. Vergilendirme ile ilgili Anayasamıza bakılınca "Vergi Ödevi" başlığı altında 73.maddede, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip veya kaldırılacağı; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanı'na verilebileceği düzenlemelerinin yer aldığı görülmektedir. Sosyal devlet, hukuk devleti, verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği, verginin yasallığı, verginin genelliği ve eşitliği, kıyas yasağı, ödeme gücü ve ölçülülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı,

<sup>5</sup> **Danıştay DDGK.**, 30/03/1950; E.1950/320, K.1950/118, Danıştay Kararlar Dergisi, 50-53, s.112.

verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri Anayasamızda vergilendirme hususuna ilişkin olarak yer alan ilkelerdir.

Ülkemizde vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bunlara ilişkin 6183 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri karara bağlar<sup>6</sup>. Yukarıda yer verilen açıklamalar dikkate alındığında bu mahkemelerin ne kadar önemli bir görev icra ettiği görülecektir.

Vergi hukuku ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, şimdi genel olarak mali sorumluluk hallerinden bahsedilecektir. Daha sonra mali sorumluluk halleri ayrı başlıklar altında incelenecektir.

Ayrıca, şunu belirtmek gerekir ki bu çalışmada kullanılan "vergilendirme" kavramı genel olarak vergi, resim, harç v.b. tüm mali yükümlülüklerinin konulmasını ifade edecek şekilde kullanılmıştır.

## 1. GENEL OLARAK VERGİ İDARELERİNİN MALİ SORUMLULUĞU

Vergilendirme işlemleri genellikle vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri tarafından yapılmaktadır. Fakat, gümrük müdürlüğü, belediye, il özel idaresi gibi idarelerin de vergilendirme işlemleri yaptığı durumlar vardır. Vergilendirme işlemlerinin yapıldığı, vergi tahsil ve iade işlerinin çoğunlukla görüldüğü vergi idaresi ise vergi dairesi müdürlükleridir<sup>7</sup>.

Vergi idarelerince yapılan vergisel işlemler genel olarak beyan esasına dayanır. İlgilisinin beyanı üzerine vergisel işlemler başlatılır<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> **Yüce**, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yaynevi, 3. Baskı, 2013, s.33-35.

<sup>7</sup> **Nas**, Adil, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 61/4, 2012, s.1308.

<sup>8</sup> **Bilici**, Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yaynevi, 35. Baskı, Ankara, 2015, s.14-24.

Beyan üzerine vergi idarelerince tarh işlemi yapılır. Daha sonra tahakkuk eden vergi tahsilat aşamasına gelir. Buna göre, vergilendirmenin aşamaları tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil olarak sayılabilir.

Verginin ilk ortaya çıktığı aşama tarh aşamasıdır. Vergi idaresince sayısal olarak verginin hesaplanması olan tarh işlemi ilgisine tebliğ edilir. Bu tebliğ ile birlikte buna karşı dava açılırsa tahakkuk aşaması dava sonucuna göre gerçekleşir. Dava açılmazsa dava açma süresi sonunda tahakkuk eden vergi ödenecek aşamaya gelir.

Vergi anayasal bir ödev olduğu için, üzerine maddi ve/veya şekli ödev düşen herkesin vergisel ödevlerini yerine getirmesi gerekir. Şekli vergisel ödevler beyanname vermek, defter tutmak, fatura düzenlemek gibi verginin usulüne uygun ve gerçek olarak hesaplanması ve ödenmesi için yapılması gereken, aynı zamanda vergi denetimine imkan sağlayan yükümlülüklerdir. Maddi vergisel ödev ise, verginin zamanında ödenmesi suretiyle vergi borcunun ifa edilmesidir.<sup>9</sup> Şekli vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan cezalar vergi idarelerince uygulanır ve beyan edilmeyen vergi varsa bu da re'sen veya ikmalen tarh edilir. Maddi vergisel ödevin yerine getirilmemesi halinde ise, yine vergi idareleri devreye girer ve vergi cebren tahsil edilir.

Bu açıdan vergi idareleri "herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu" kuralını hayata geçirmekte, vergi kayıp ve kaçığını önlemektedir. Bununla birlikte, vergi idarelerinin her zaman hukuka uygun, doğru işler yaptığı söylenemez. Çeşitli sebepler ile vergi idarelerinin hukuka aykırı olarak yaptığı iş ve işlemler vardır. Bu bazen haksız vergilendirme olur, bazen de hatalı vergilendirme olur. Bazen de yargı kararları uygulanmayabilir.

Haksız, hatalı vergilendirme işlemlerini düzeltmek için idari ve yargısal yollar vardır. Söz konusu idari yollar, 213 sayılı Vergi

<sup>9</sup> **Taş**, Fatma, Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, Maliye Dergisi, 152, 2007, s.116.

Usul Kanununda yer alan düzeltme - şikaye başvuru yolu ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. ve 11. maddelerinde yer alan idari başvuru yollarıdır. Yargısal yol ise, vergi mahkemesinde dava açmaktır. Danıştay'ın da ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar (vergisel konularda ülke genelinde uygulanan düzenleyici işlemler, cumhurbaşkanı kararları gibi) olmakla birlikte genel olarak vergisel işlemlerle ilgili davalara vergi mahkemeleri bakar.

Vergi mahkemesi, hem hukuka aykırı işlemi iptal eder, hem de ilgilinin uğradığı zarar varsa bunu tazmin ettirir. İdarenin mali sorumluluğu bu noktada devreye girer. Hukuk devletinin gereği olarak hukuka aykırı işlemlerin iptal edilmesi gerekir. Fakat, bu yeterli değildir. Ayrıca, söz konusu hukuka aykırı vergilendirme işleminden zarara uğranılmış ise bu zararın da tazmin edilmesi gerekmektedir. Bu konuda Anayasa'da idarenin, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, mali sorumluluk anayasal bir ilkedir. Ayrıca, idarenin sorumluluğu ilkesi, günümüzde bütün uygar ülkelerde de kabul edilip uygulanmaktadır<sup>10</sup>.

İdarenin sorumlu tutulabilmesi için öncelikle ortada idari bir davranış bulunmalıdır. Bu idari davranış da idari bir işlem veya eylem şeklinde olabilir<sup>11</sup>. Buna göre, yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde mali sorumluluk halleri haksız vergilendirme, hatalı vergilendirme ve yargı kararlarının uygulanmaması olarak sınıflandırılabilir. Haksız vergilendirme, alınmaması gereken veya alınması gereken tutardan daha fazla tutarda bir verginin hukuka aykırı olarak tarh ve/veya tahsil edilmesidir. Hatalı vergilendirme ise, 213 sayılı VUK'un 116. maddesi ve devamındaki maddelerde düzenlenen, hesap hataları ve/veya vergilendirme hatalarından kaynaklanan, alınmaması gereken veya alınması gereken tutardan daha fazla tutarda bir verginin sehven hukuka aykırı olarak tarh

<sup>10</sup> **Eroğlu Durkal**, Müzeyyen, İdarenin Sorumluluğunun Ortaya Çıkışı ve Temeli, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XXIII, 2019, s.177.

<sup>11</sup> **Avcı**, Mustafa, Sağlık Hizmetlerinde İdarenin Mali Sorumluluğu, Ankara Barosu Dergisi, 2012/1, 2012, s.123.

ve/veya tahsil edilmesidir. Buna göre, hatalı vergilendirme de aslında haksız bir vergilendirmedir. Fakat, hatalı vergilendirme, sehven yapılan bir işlemde kaynaklanmakta ve özel olarak 213 sayılı VUK'un 116. maddesi ve devamındaki maddelerde düzenlenmektedir. Yargı kararlarının uygulanması/uygulanmaması hali ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu 28. maddede düzenlenmiştir. Buna 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. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

Konu ile ilgili genel açıklamalara yukarıda yer verildikten sonra, şimdi mali sorumluluk halleri olan hatalı vergilendirme, haksız vergilendirme ve yargı kararlarının uygulanmaması ayrı başlıklar altında ayrıntılı olarak incelenecektir.

## 2. HATALI VERGİLENDİRMEDE VERGİ İDARELERİNİN MALİ SORUMLULUĞU

Hatalı vergilendirme ile ilgili düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almıştır. Bu düzenlemelere göre vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Hesap hataları şunlardır:

Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması,

Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması,

birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması,

Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (213 sayılı VUK madde 117).

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması,

Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması,

Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, Madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması,

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (213 sayılı VUK madde 118).

Vergi hataları; ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir (213 sayılı VUK madde 119). Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur (213 sayılı VUK madde 120).

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları



re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur (213 sayılı VUK madde 121). Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler (213 sayılı VUK madde 122). Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur (213 sayılı VUK madde 123).

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu Madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir (213 sayılı VUK madde 124). Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki Maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır (213 sayılı VUK madde 125).

114 üncü Maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz (213 sayılı VUK madde 126).

Yukarıda yer alan düzenlemelerden de görüldüğü gibi, hatalı

vergilendirmeye karşı dava açma süresi geçmemişse bu süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılarak hatalı vergilendirme iptal ettirilebilir. Fakat, Kanun, dava açma süresi geçmiş olsa bile hatalı vergilendirmenin giderilebilmesi için normal şartlarda tarh zamanasını süresi içerisinde hatalı vergiyi ortadan kaldırma imkanı getirmiştir. Bu re'sen vergi idaresince yapılabileceği gibi mükellefçe düzeltme - şikayet yolu kullanılarak da yapılabilir. Düzeltme - şikayet yolu hatalı vergilendirmenin ortadan kaldırılması için öngörülmüş çok önemli bir usuldür. Ancak, şunu belirtmek gerekir ki düzeltme-şikayet yoluna gidilebilmesi için vergi hatasının açık olması gerekir. Düzeltmenin yapılabilmesi için açık ve mutlak bir vergi hatasının bulunması gerekmektedir. Açık ve mutlak bir vergi hatası yoksa düzeltme yapılamaz. Diğer bir deyişle, yapılan hata vergi hatası niteliğinde değil, bir hukuki yorum hatası niteliğinde ise bu takdirde düzeltme istenemez.

Açık hata, herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmadan, ilk bakışta anlaşılabilen hatalardır. Bu bağlamda, idarenin açık bir kanun hükmünü yanlış yorumlaması, açık hata sayılabilir. Başka bir ifadeyle, lafzi (sözel) yorum tekniği kullanılarak varılacak sonuçla, olayda yanlış işlem yapıldığı ortaya konabiliyorsa, bu bir açık hatadır. Buna karşılık lafzi yorum teknikleri dışındaki diğer yorum teknikleri (amaçsal yorum, tarihsel yorum ve sistematik yorum teknikleri) kullanılmak suretiyle idarenin kanun hükmünü yanlış uyguladığı neticesine varılıyorsa, bu takdirde açık hatanın varlığından söz edilemeyip, hukuki yorum hatasından söz edilebilir. Vergi hatasının mutlak olması ise, doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmamasını anlatır. Hukuki yorum gerektiren durumlar, vergi hatası kapsamında görülmemektedir.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Örnek kararlar için bakınız: Konya 1. Vergi Mahkemesi., 24/01/2019; E.2018/608, K.2019/44. (Olayda, uyumsuzluk, davacının ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu şirketin ödenmeyen vergi borçlarından sorumlu olup olmadığına ilişkin hukuki bir ihtilaftır. Bu durumda, uyumsuzluğun çözümü vergilendirmedeki hukuki durumun sözü edilen 3. maddede yazılı teknikler kullanılarak yorumlanmasıyla olanaklı olup, davacı tarafından ileri sürülen iddia, 213 sayılı Kanununun 117 ve 118. maddesinde yazılı hesap ve vergilendirme hataları sayılabilecek

Vergilendirme ve hesap hataları kanunda açıkça sayılıp ayrıntılı olarak düzenlenmesine rağmen bazen mükelleflerce değişik konularda da düzeltme - şikayet yoluna başvurulmaktadır. Fakat, bu durum mahkemelerce kabul edilmemektedir.<sup>13</sup> Kanunda yer alan

*nitelikte değildir. Ortada açık bir vergi hatası bulunmadığı, uyumsuzluğun çözümünün maddi olayların ve mevzuatın değerlendirilmesi ile yorumunu gerektirdiği, bunun için de davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı süresinde dava açılması gerektiği, ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülecek iddiaların bu aşamada incelenemeyeceği sonuç ve kanaatine varılmıştır. Bu nedenle, vergi hatası bulunmayan işbu uyumsuzluğun, düzeltme ve şikayet kapsamında değerlendirilemeyeceği anlaşıldığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.) Konya 1. Vergi Mahkemesi., 06/12/2016; E.2016/908, K.2016/1319. (Dava dosyasının incelenmesinden; davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu ile, davacının yaptığı işin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 18. madde kapsamında istisna olduğu, aynı Kanununun 94. maddesine göre %17 tevkifat yapılması nedeniyle iadenin gerekmediği tespit edildiği, davacı tarafından 2013 takvim yılına ilişkin yapılan 49.781,24-TL gelir vergisi tevkifatının iadesi istemiyle yapılan düzeltme - şikayet başvurusunun ... tarih ve ... sayılı işlem ile reddedildiği, dava konusu işlemin iptali ve nakden iadesi talep edilen 49.781,24-TL'nin idareye müracaat tarihinden itibaren işletilecek tecil faizi ile birlikte iadesi istemiyle de işbu davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Olayda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin aradığı anlamda açık bir vergi hatası bulunmadığı, davada ileri sürülen iddiaların hukuksal bir uyumsuzluğa ilişkin olduğu, bu iddiaların da vergilendirme işlemine karşı süresinde açılacak idari davada incelenebileceği anlaşıldığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.)*

<sup>13</sup> Örnek karar için bakınız: Konya 1. Vergi Mahkemesi., 02/10/2017; E.2017/289, K.2017/787. (Olayda, davacı tarafından yapılan düzeltme ve şikayet başvurularında, kanuni temsilcisi ve ortağı olduğu ... Plastik Ambalaj Turizm San. Ltd. Şti. 'nin re'sen terk tarihi olan 02/05/2008 tarihinin 2007/Haziran olarak düzeltilmesi talebinde bulunduğu görülmektedir. Bu durumda, düzeltme - şikayet başvuru yolunun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmiş vergi hataları için getirilmiş bir yol olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesinde vergi hatasının, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirme yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olduğunun açıklandığı, 117 ve 118'inci maddelerinde de, hesap hataları (matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması) ile vergilendirme hatalarının (mükellefin şahsında

düzeltilme - şikâyet başvuru yolunun kapsamı çok geniş yorumlanmamalıdır. Bu yol çok geniş yorumlanırsa dava açma süresinin bir anlamı kalmaz. Neredeyse her şey için düzeltilme - şikâyet yolu kullanılacak olursa, dava açma süresi beş yıla çıkarılmış olur. Bu da Kanuni düzenlemenin amacına uygun olmaz. Bu nedenle, kanunda yer alan düzenlemeye uyulmalı ve hukuki yorum gerektiren durumlar düzeltilme - şikâyet yolu kapsamında görülmemelidir.

Tüm bunlarla birlikte, vergi yargısında neyin vergi hatası kapsamına girdiği, neyin girmediği, hukuki yorum gerektiren durumların neler olduğu konusunda da aslında tam bir görüş birliği yoktur. Bu konuda farklı yargı kararları bulunmaktadır. Buna göre, incelenen örnekteki ilk derece mahkemesi, ödeme emrine karşı düzeltilme - şikâyet yoluna başvurulamayacağı gerekçesi ile davayı reddetmiştir.<sup>14</sup> Fakat, bu dosyayı temyizen inceleyen Danıştay

---

*hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata) neler olduğunun belirlendiği hususları göz önüne alındığında, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirketin re'sen terk tarihinin düzeltilmesi isteminin bir vergi hatasına ilişkin olmadığı, dava konusu işleme esas alınan başvuruların düzeltilme - şikâyet kapsamına girmediği sonuç ve kanaatine varılmıştır.)*

<sup>14</sup> Söz konusu karar için bakınız: Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi., 02/06/2016; E.2015/796, K.2016/850. (Davacının, ... İnşaat Taahhüt ve Ticaret Limited Şirketine 08/02/1996 tarihinde ortak olduğu, 17/11/1998 tarihli ortaklar kurulu kararına istinaden 20/11/1998 tarih ve 33621 sayılı hisse devir sözleşmesi ile hissesini devrederek şirketten ayrıldığı, 1997 ila 1999 takvim yıllarına ait kamu borcunun şirketten tahsil edilemediğinden bahisle şirket ortağı sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin 06/05/2014 tarihinde tebliğ edilmesine rağmen, bu ödeme emirlerine karşı dava açılmadığı, davacının banka hesabına haciz konulmasının ardından, şirketteki hissesini devrettiği ve borcun zamanaşımına uğradığı iddialarıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı yapılan düzeltilme ve şikâyet başvurusunun 30/07/2015 tarih ve 1581 sayılı işlemle reddi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı, hissesini devrettiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin vergi borçlarından sorumlu tutulamayacağı veya borcun zamanaşımına uğradığı yolundaki davacı iddialarının, ödeme emrine karşı süresinde açılan davada incelenebileceği ve ödeme emrine karşı düzeltilme ve şikâyet yolunun izlenmesine olanak bulunmadığından dava konusu

dairesi, ödeme emrine karşı bu yolun kullanılabilceğini belirtmiştir.<sup>15</sup> Bu karara karşı ilk derece mahkemesi ısrar etmiştir. Bunun üzerine, Vergi Dava Daireleri Kurulu, ödeme emrine karşı düzeltme - şikayet yoluna başvurulamayacağını kabul ederek ısrar kararını onamıştır<sup>16</sup>.

Bu nedenlerle, neyin vergi hatası kapsamına girdiği, neyin girmediği, hukuki yorum gerektiren durumların neler olduğu konusunun net olarak belirli olması gerekmektedir. Aksi halde, ilgili kişiler farklı uygulamalara maruz kalarak hak kaybı yaşayabilirler. Gerekirse kanuni bir değişiklikle söz konusu madde daha ayrıntılı olarak düzenlenmeli ve bu konular netleştirilmelidir.

Düzeltilme - şikayet yolu ile ilgili kanunda yer alan usullere uymak gerekmektedir. Fakat, uygulamada bazen hatalar yapılmaktadır. Kanuni düzenlemeye göre şikayet yoluna gidebilmek için öncelikle vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunmak ve bu başvurunun açık veya zımni olarak da kısmen veya tamamen reddedilmiş olması gerekmektedir. Buna rağmen bazen kişiler, doğrudan şikayet yoluna başvurmaktadır. Bu durum ise, mahkemelerce kabul

---

*işlemlerde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle dava reddedilmiştir.)*

<sup>15</sup> Söz konusu karar için bakınız: Danıştay 9.D., 23/02/2017; E.2016/17703, K.2017/2102. (Vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında, mükelleflerin 30 günlük (ödeme emrine itirazda 7 günlük) dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açabilecekleri gibi, önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan isteme, reddi halinde, dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurma haklarının da bulunduğu, ancak bu durumda, yargı yerlerince sadece vergi hataları yönünden inceleme yapılabileceği, belirtilen durum karşısında, Vergi Mahkemesince uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilerek davanın esasının incelenmesi gerekirken, yazılı gerekçeyle davanın reddedilmesinde hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuş; davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir.)

<sup>16</sup> Danıştay VDDK., 27/03/2019; E.2018/317, K.2019/242.

edilmemektedir.<sup>17</sup>

Ayrıca, belediyeler ile ilgili düzeltme - şikayete dair de uygulamada bazen hatalar yapılmaktadır ve bu duruma ilişkin de farklı mahkeme kararları vardır. Kanunda yer alan usule göre vergi hatası kapsamında öncelikle belediyenin ilgili birimine düzeltme başvurusunda bulunulması ve bu başvurunun reddi üzerine de belediye başkanlığına şikayet için müracaat edilmesi gerekmektedir. Uygulamada bazen ilgili kişi tarafından, belediyenin ilgili birimine düzeltme başvurusunda bulunulmasına rağmen düzeltme başvurusunun reddine dair işlemi belediye başkanı adına yardımcısı veya genel sekreter imzalayıp tesis etmektedir. Bazı mahkemeler, bu durumda artık şikayet yoluna başvurmanın hukuki yarar sağlamayacağını kabul etmektedir.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Örnek kararlar için bakınız: Konya 1. Vergi Mahkemesi., 28/02/2018; E.2017/1005, K.2018/166. (Olayda; gelir vergisi kesintisine karşı dava açma süresinin geçtiği, davacı tarafından şikayet başvurusundan önce vergi dairesine yapılmış herhangi bir düzeltme başvurusunun bulunmadığı, doğrudan vergi hatası kapsamında şikayet başvurusunda bulunulduğu görülmektedir. Bu durumda, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanların şikayet yoluna başvurabilecekleri, olayda vergi hatası kapsamında vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunulmadığı, doğrudan şikayet yoluna gidildiği anlaşıldığından, düzeltme ve şikayet başvuru yolunun yasada yer alan usulüne uygun olarak kullanılmadığı sonucuna varılmıştır.), Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi., 19/02/2020; E.2019/1257, K.2020/144.

<sup>18</sup> Örnek mahkeme kararı için bakınız: Danıştay 9.D., 17/05/2016; E.2015/2140, K.2016/4420. (Dava konusu olayda ise davacının, Beyoğlu Belediye Başkanlığı Emlak Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yaptığı düzeltme başvurusu üzerine ret işlemini belediye başkanı adına yardımcısının imzaladığı görüldüğünden, Belediye Başkanlığı'nca işlem tesis edildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu durumda, düzeltme isteminin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle Belediye Başkanlığı husumetiyle açılan davaya ilişkin dosyada, davacının düzeltme-şikayet yolunu tükettiği kabul edilerek işin esasına girilip karar verilmesi gerekirken, dilekçenin idari merci tecavüzü nedeniyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendi uyarınca Belediye Başkanlığına gönderilmesine ilişkin Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.).

Kanundaki usule uyulması ve düzeltme başvurusunun reddi işleminden (işlem belediye başkanı adına imzalanırsa bile) sonra şikayet yoluna başvurulması gerekmektedir. Aksi uygulama kişinin aleyhine sonuçlar doğurabilir. Bir örnek vermek gerekirse, düzeltme başvurusunun reddine (belediye başkanı adına imzalanan işlem) dair işleme dava açıldığında, yukarıdaki görüş kabul edildiğinde, eğer ki 30 günlük yasal dava açma süresi geçmiş ise davanın reddine karar verilecektir. Ama düzeltme başvurusunun reddi işleminden sonra zamanaşımı süresi içerisinde olmak kaydıyla her zaman şikayet başvurusu yapılabileceğinden, kanundaki usul benimsenseydi bu durumda idari merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdi kararı verilirdi ve davacı da hak kaybı yaşamazdı. Görüldüğü gibi davacının lehine gibi görünen kimi uygulamalar aleyhe de sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle, kanunda yer alan usule ait düzenlemeye uyulması gerekmektedir.

Düzeltilme - şikayet yoluna başvurulması sonucu vergi mahkemesince, davacı haklı bulunursa işlemin iptaline ve varsa ödenen tutarın iadesine karar verilir. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak mahkeme kararı ile işlem iptal edildiği için idare yargı kararını yerine getirerek tahsil edilen tutarı iade eder. Bu yargı kararının bir gereğidir. İdarenin mali sorumluluğu ise faiz noktasında devreye girer, tahsil edilen tutar iade edilirken davacının parasında meydana gelen değer kaybı ve parasını kullanamamadan doğan zararının tazmini noktasında.

Mahkemece faize hükmedilebilmesi için davacının talebinin bulunması gerekmektedir. Davacının faiz istemediği ve sadece işlemin iptali ile ödediği tutarın iadesini istediği durumda, işlemin iptaline ve ödenen tutarın iadesine karar verilir. Fakat, bu durumda bile daha sonra davacı tarafından idareye başvurularak, genel kural olarak, faiz talebinde bulunulabilir ve talebin reddi halinde dava açılabilir.

Öte yandan, vergi hatası kapsamında yapılan sadece faiz talepli başvurularda da vergi hatasına ilişkin kurallar geçerlidir. Buna göre, mahkemece iadesine hükmedilen tutarın davacı için "alacak" haline geldiği, faizin de asıl alacağa bağlı ferî bir alacak olduğu, faizin

asıl alacaktan ayrı olarak düşünölemeyeceği hususları göz önüne alındığında, asıl alacak için geçerli olan düzeltme zamanaşımı süresi feri bir alacak olan faiz için de geçerlidir<sup>19</sup>.

Faiz kavramı ekonomik olarak, parayı bugün kullanmaktan vazgeçmenin bedelidir. Enflasyonun olmadığı ortamda bile bir kimse kendisine ait bir parayı bugün kullanmaktan vazgeçerek onu bir başkasına kullanıyorsa faiz adı altında bunun getirisini almaktadır. Her üretim faktörü nasıl ki üretime katılarak bir getiri elde ediyorsa, paranın getirisi de faizdir<sup>20</sup>.

Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 4. bendinde, "Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gerğince 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 fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 inci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir." hükmü yer almakta idi. Bu hüküm nedeniyle Vergi mahkemeleri ve Danıştay'ca, ödemenin yapıldığı tarihle iadenin gerçekleştiği tarih arasında geçen süre için yapılan faiz istemleri reddedilmekteydi.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Malatya Vergi Mahkemesi., 05/12/2019; E.2019/266, K.2019/609.

<sup>20</sup> **Sonsuzoğlu**, Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Türkmen, İstanbul, 2013, s.4-5.

<sup>21</sup> Örnek karar için bakınız: İstanbul 2. Vergi Mahkemesi., 02/03/2009; E.2007/1321, K.2009/1445. (Davacı kuruma bağlı ..... Müdürlüğüne işletilen kantin ve otoparkın geliri nedeniyle ihtirazi kayıtla verilen 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen vergini kaldırılması ve ödenen kısmın yasal faizi ile iadesi" istemiyle açılan davada, davacı kurumca ödenen kısmın iadesi suretiyle davanın bu kısmının kabulüne, faiz istemi ile ilgili olarak da "Vergi yasalarında fazladan ödenen vergini iadesi halinde faizin verileceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112/4'üncü maddesinde de belirtilen şartlar oluşmadığından faiz talebinin reddi gerektiği "gerekçesiyle davanın bu



Daha sonra 112. maddenin 4. bendi Anayasa Mahkemesinin 10/02/2011 karar tarihli ve E: 2008/58, K: 2011/37 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. En son yapılan yasal düzenleme ile de bu düzenlemenin güncel hali şu şekilde olmuştur: “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.”

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi halinde vergi ilişkisindeki alacaklı ve borçlu sıfatları yer değiştirmekte, mükellef alacaklı olmakta ve devlet de borçlu olmaktadır. Vergisel konuda alacaklı olan mükellefe devlet, alacağı yanında bir de tecil faizi oranında faiz ödemektedir. Söz konusu kanun maddesinin gerekçesinde, mükellefin vergi idaresinden alacağının enflasyonist etkilere maruz kalmasının önüne geçilmesinin ve idare tarafından mükelleflere yapılacak iade işlemlerinde daha çabuk hareket edilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir<sup>22</sup>.

Bu düzenleme sonrası faiz istemleri de mahkemelerce karara bağlanmış ve idarenin mali sorumluluğu gereği olarak hatalı şekilde tahsil edilen tutarın iadesinde faize hükmedilmiştir.<sup>23</sup>

Ayrıca, hatalı ve/veya haksız bir şekilde tahsil edilen tutarın iadesinde mahkemece hükmedilen bu faiz, davacının kendi iradesi dışında parasını kullanmaktan mahrum kaldığı için, uğranılan zararın giderimine dair davacıya ödenen bir tazminat olarak kabul edilmektedir. Burada bahsedilen faiz, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak

---

*kısmı ise reddedilmiştir.).*

<sup>22</sup> **Yegen**, Baki, Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4/18, 2019, s.1465.

<sup>23</sup> Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 15/12/2014; E.2014/2046, K.2014/2554.

kabul edilmemektedir<sup>24</sup>.

Mükellef lehine hesaplanan söz konusu faiz, sahip olunan paranın belirli bir süre haksız yere devlet hazinesinde kalmasından doğan mağduriyetin giderilmesi için uygulanan bir yaptırım unsuru niteliği taşımaktadır<sup>25</sup>.

Yasal düzenleme gereği olarak vergi hatası idareden kaynaklanmışsa faiz, tahsilatın yapıldığı tarihten işlemeye başlarken, mükelleften kaynaklanmışsa faiz, düzeltme başvuru tarihinden itibaren başlamaktadır. Mükellefin kusurundan kaynaklanan vergi hatasının mali sorumluluğu idareye yüklenemeyeceği için idareden kaynaklanmayan fazla veya yersiz tahsillatta faizin işlemeye başlaması için mükellefin düzeltme başvurusu yapmış olması şarttır. Öte yandan, idarenin mali sorumluluğu için kusur arandığından idareden kaynaklanan fazla veya yersiz tahsillatta ise faiz, tahsilat tarihinden itibaren işlemeye başlar<sup>26</sup>.

Bu durumlar göz önüne alındığında, faize ilişkin olarak yapılan vergi idarelerinin mali sorumluluğuna ilişkin söz konusu düzenleme son derece yerinde olmuştur.

Son olarak, vergi idarelerinin ödeyeceği söz konusu faiz, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4.fıkrasında belirtildiği üzere 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizdir. 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden de 30/12/2019 tarih ve 30994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: C, Sıra No:5 Tahsilat Genel Tebliği ile tecil faizi oranı yıllık %15 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, fazla veya yersiz tahsillatta iadesi gereken veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin ödenmesi sırasında ödenen

<sup>24</sup> Malatya Vergi Mahkemesi, 10/02/2020; E.2019/502, K.2020/58.

<sup>25</sup> **Hatipoğlu**, Cengizhan, Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz, İÜHFM, 1, 2014, s.444.

<sup>26</sup> **Üstün**, Ümit Süleyman, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, TBB Dergisi, 105, 2013, s.215.

faizi "iade faizi" olarak adlandırmak da mümkündür<sup>27</sup>.

Öte yandan, davacılar bazen dava dilekçelerinde kanuni faiz talep etmektedir. İdari yargıda taleple bağıllık ilkesi geçerli olduğu için, kanuni faiz tecil faizinden fazla olmamak şartıyla, taleple bağıllı kalınarak 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre yasal faize de hükmedilmektedir<sup>28</sup>.

Taleple bağıllık ilkesi aslında Medeni Usul Hukuku'nda yer alan bir ilkedir. Bu ilke hakimin, tarafların talepleri ile bağıllı olduğunu, talepten fazlasına veya başka bir şeye karar veremeyeceğini ifade eder. Duruma göre, talepten daha azına karar verebilmek de bu ilkenin gereğidir. Hakimin, tarafların talepleriyle bağıllı olmadığına ilişkin kanun hükümleri ise saklıdır. Bu ilkeye dair düzenleme 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 26. maddede yer almaktadır<sup>29</sup>.

Buna göre, söz konusu ilke idari yargıda da kabul gördüğü için taleple bağıllı kalınarak 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre yasal faize de hükmedilebilmektedir. Tabiki hem davacının talebi hem de kanuni faiz tecil faizinden fazla olmamak şartıyla. (2021 yılı için tecil faizi oranı yıllık %15 iken, kanuni faiz oranı %9'dur.)

### 3. HAKSIZ VERGİLENDİRME DURUMUNDA VERGİ İDARELERİNİN MALİ SORUMLULUĞU

Haksız vergilendirme, idarenin ilgilisi hakkında tesis ettiği vergisel anlamdaki bireysel işlemin hukuka aykırı olmasıdır. Bu bireysel işlemlere karşı açılan iptal davalarına da Vergi Mahkemeleri

<sup>27</sup> **Karakoç**, Yusuf, Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması, 107, 2001, s.388.

<sup>28</sup> Malatya Vergi Mahkemesi., 04/09/2020; E.2020/405, K.2020/412.

<sup>29</sup> **Oğuz**, Hâbip, Taleple Bağıllık İlkesi Bakımından Yargıtay'ın Bir Kararının İncelenmesi, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 8, 2016, s.301.

bakmaktadır. Mahkemeler, işlemi hukuka aykırı gördüğünde iptal ederler. İptal kararı ile birlikte dava konusu işlem, bütün sonuçları ile ortadan kalkar ve hukuk alanında hiç doğmamış gibi olur.

Haksız vergilendirme kavramı geniş bir kavramdır ve yukarıda anlattığımız düzeltme - şikayet usulü ile düzenlenen vergilendirme hataları kavramını da kapsamaktadır. Aslında, vergi hatası da bir haksız vergilendirmedir. O yüzden, bu başlıkta vergilendirme hataları dışında kalan haksız vergilendirmeden bahsedilip, haksız vergilendirmeden doğan mali sorumluluk anlatılacaktır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanun'u 2. maddesinde, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları, idari dava türü olarak sayılmıştır.

Ayrıca aynı Kanun'un 12. maddesinde; ilgililerin haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilecekleri hükmü yer almıştır.

Buna göre, vergi alanında tesis edilen bir idari işlemde dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından vergi mahkemelerinde tam yargı davası açılabilir. Bu tam yargı davasını doğrudan açabilecekleri gibi önce iptal davası açıp bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği üzerine 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesinde tam yargı davası açabilirler.

Şimdi öncelikle, idari işlemde dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları incelenecektir. Bu dava türleri genel olarak özel esaslara alınma işleminden kaynaklanmaktadır. Mükellefin özel esaslara alınması ticari itibarını zedelediğinden dolayı maddi ve

manevi tazminat istemli tam yargı davaları açılmaktadır. Bu tür davalarda ilk derece mahkemeleri manevi tazminata hükmetmekte ise de<sup>30</sup>; Danıştay, manevi tazminata gerek görmeyerek bu kararları bozmaktadır.<sup>31</sup> Çünkü, Danıştay, şirketin özel esaslara alınması

<sup>30</sup> Örnek karar için bakınız: İstanbul 11. Vergi Mahkemesi., 08/05/2012; E.2011/1973, K.2012/1014. (Davacı şirketin KOD Listesi olarak tabir edilen listeye alınması üzerine İstanbul 6.Vergi Mahkemesi'nin E:2010/228 sayılı dosyasına kayden açılan davada işlemin iptaline karar verilmiş olduğu ancak KOD Listesine alınması işlemi nedeniyle iş hacminin azaldığı, çalışılan firmalar ile yapılan akitlerin iptal edildiği, idarelerin mükellefleri bu şekilde kategorize edebilecekleri bir yasal düzenlemenin bulunmadığı, bu hususun Anayasa'ya da aykırı olduğu, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan zararlarının tazmini yönünden yapılan başvurunun reddedildiği belirtilerek 50.000,00TL maddi, 50.000,00TL de manevi zarara uğramış olduğundan bahisle uğranılan zararın faiziyle birlikte tazminine hükmedilmesi istenilmektedir. Maddi tazminat, zararı doğuran olay ile idare arasında illiyet bağı kurulabilen, çeşitli hesaplama yöntemleri ile ulaşılabilen, gerçek zararın tazmin edilmesi amacına hizmet eden hukuki bir hak olup tutarı açık olarak ortaya konulmadığı durumlarda yargı yerlerince hükmedilmesine hukuki olanak bulunmamaktadır. Olayda, davacı tarafından maddi bir zarara uğranıldığı ispat olunmadığından, başka bir ifadeyle 50.000,00TL maddi zarara uğranıldığı hususu somut olarak tutarı itibariyle belgelerle kanıtlanamadığından, maddi tazminat talebinin reddi gerektiği sonucuna varılmıştır. Davacının 50.000,00TL manevi zararının tazmini talebine gelince; davacı tarafından KOD listesine alınma işlemine karşı açılan davada mahkemece, söz konusu KOD listesine alınma işleminin hukuka aykırı olduğu tespit edildiğinden ve bahsi geçen KOD listesine alınma işlemi davacının ticari itibarını zedelediğinden, bu durumun, şirketin ticari hayatı üzerindeki neticeleri dikkate alınarak ve sebepsiz zenginleşmeye yol açmayacak düzeyde 1.000,00TL manevi tazminata hükmedilmesi, bu tutarı aşan kısmın ve faiz isteminin reddine karar verilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.)

<sup>31</sup> Örnek karar için bakınız: Danıştay 3. D., 22/01/2013; E.2012/2634, K.2013/18. (Doktrinde de kabul edildiği üzere manevi tazminat patrimonuanda meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı olmayıp tatmin aracı olduğundan, hukuka aykırı idari işlem veya eylem sebebiyle manevi tazminata hükmedilmesi için öncelikle hukuka aykırı ağır bir işlem veya eylem nedeniyle kişinin fizik yapısının zedelenmesi, yaşama ve kazanma gücünün azalması veya ağır bir elemnin duyulması ya da kişinin şeref ve haysiyetinin zedelenmesi gerektiği idari yargının ilkelerinden olup, davacı şirketin

nedeniyle manen tazmin edilmesini gerektirecek şekilde ticari itibarının zedelenmediği ve güvenilirliğinin azalmadığı görüşünde olduğundan manevi tazminat istemini kabul etmemektedir.

Sonuç olarak, haksız vergilendirmeden dolayı idarenin mali sorumluluğunun olduğu kabul edilmektedir. Fakat, her hukuka aykırı işlem maddi ve manevi tazminat ödenmesini gerektirmez. Mali sorumluluk gereği idarenin maddi ve manevi tazminat ödemesi için şartların oluşması gerekmektedir.

Maddi zarar, kişinin malvarlığında meydana gelen eksilme ve/veya mahrum kalınan kardır.<sup>32</sup> Maddi tazminata ilişkin istemlerde maddi zararla ilgili bilgi ve belgeler ortaya konulmalıdır. Maddi zararının davacı tarafından somut olarak ortaya konulması gerekir. Hukuka aykırı işlem nedeniyle uğranılan maddi zarar davacı tarafından ortaya konulmazsa eğer maddi tazminat istemi reddedilir.

Manevi zarar, kişinin fizik yapısının ve iç huzurunun bozulmasını, yaşama gücünün ve sevincinin azalmasını, kişilik haklarının zedelenmesini, şeref ve haysiyetinin rencide edilmesini, duyulan acı ve ıstırapı, kişinin günlük yaşamını zorlaştıran her türlü üzüntü ve sıkıntıyı ifade etmekte, fiziki veya manevi acılar duyan, ruhsal dengesi bozulan, yaşama sevinci azalan kişinin manevi yönden zarara uğramış olduğu kabul edilmektedir.<sup>33</sup> Manevi zararın tazminine hükmedilirken ilgililerin sosyal ve ekonomik durumu dikkate alınarak olay nedeniyle duyduğu elem ve ızdırabın kısmen

---

*olumsuz tespitler listesine (kod listesi) alınması nedeniyle manen tazmin edilmesini gerektirecek şekilde ticari itibarının zedelenmesi, güvenilirliğinin azalması hususlarının söz konusu listeye alınma nedeniyle oluşması mümkün olmadığından, manevi tazminata hükmedilmesi için gerekli şartların olayda gerçekleşmediği sonucuna varıldığından aksi gerekçeyle verilen hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.)*

<sup>32</sup> **Ünal**, Mehmet, Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 35, 1978, s.399.

<sup>33</sup> **Sarsıkoğlu**, Şenel, İdarenin Mali Sorumluluğu Açısından Zarar Kavramı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65, 2016, s.2406.

de olsa giderilmesini ifade edecek, idarenin olaydaki kusurunun niteliğini ve ağırlığını ortaya koyacak ve hukuka aykırılığını özendirilmeyecek bir miktarın belirlenmesi gerekmektedir.

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 öteden beri istikrarlı biçimde uygulanan içtihadıdır. Vergi idareleri de kuruluş, görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresidir. Hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı işlemlerden vergi mükellefleri için doğan maddi ve manevi zararların zarar ortaya konulmak suretiyle işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması Anayasanın ve Hukuk Devleti İlkesinin bir gereğidir.

Son olarak, vergi hatasında olduğu gibi haksız vergilendirmede de mali sorumluluk gereği idare faiz öder. Davacı, dava açmadan önce ihtirazi kayıtla ödeme yapmışsa ve açtığı davada işlemin iptali ile birlikte ödediği tutarı faizi ile birlikte geri istiyorsa, davacı haklı çıkarsa faize de hükmedilir. İşlemin iptali durumunda iptal hükmü gereği ödenen paranın iadesi gerekmekte iken, faiz mali sorumluluk gereği ödenir. İdare hukuka aykırı bir işlem tesis ettiyse eğer bunun sonuçlarına katlanmalı ve faiz ödeyerek davacının zararını gidermelidir.

#### 4. YARGI KARARLARININ UYGULANMAMASI HALİNDE VERGİ İDARELERİNİN MALİ SORUMLULUĞU

Mahkeme kararları yargı koluna göre değişmekle birlikte çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Ceza yargılamasında mahkeme kararlarının uygulanmasına infaz denir. Ceza mahkemelerinin kararlarının uygulanmasını infazdan sorumlu cumhuriyet savcıları sağlar. Bu yüzden ceza mahkemelerinin kararlarının uygulanmaması gibi bir sorun yoktur. Hukuk mahkemelerinin kararlarını da icra daireleri uygular. O yüzden adli yargı kolu için mahkeme kararının uygulanmaması diye bir sorun yoktur. Oysa bu sorun idari yargının önemli meselelerindedir. Çünkü idari yargı kararlarının infazı davayı kaybedip haksız çıkmış olan davalı idarece yerine getirilir.

İdari yargıdaki bu durum, ceza davasında hüküm giymiş kişinin infazını kendi kendine uygulaması misaline benzer. İdari yargı kararlarının uygulanmasını, davada haksız çıkmış taraf olan idareye bırakmak sağlıklı bir yol değildir. Bu usul yargı kararlarının uygulanmaması gibi sorunlara yol açar.

İdari yargıda hukuki yargılama, mahkeme kararlarının etkin olması ve uygulanması ile bir anlam ifade eder. Aksi halde, yargılamanın hukuk devleti ilkesine herhangi bir faydası olmaz<sup>34</sup>. Aslına bakılırsa, bir hukuk devletinde idari yargı kararlarının idarece uygulanmaması diye bir sorunun olmaması gerekir. Bu nedenle, idari yargı kararlarının uygulanmasının zorunlu olduğunun ayrıca belirtilmesine de gerek olmamalıdır. Zira yargı kararlarının uygulanmaması en başta hak arama özgürlüğünü anlamsız hale getireceği gibi, Anayasanın ve hukukun bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesine de ters düşmektedir<sup>35</sup>.

İdari yargıda yapılan hukukilik denetiminin anlamsız olmaması için idari mahkemelerin verdiği kararların yerine getirilmesi gerekmektedir. Çünkü, mahkeme kararları bağlayıcıdır. Bununla ilgili Anayasa ve yasalarda düzenlemeler yapılmıştır. 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Sadece bu maddede yer alan hukuk devleti ilkesine göre bile mahkeme kararlarının herkesi bağladığı ve uygulanması gerektiği sonucuna varılabilir. Fakat, Anayasa bu durumu yine de açıkça 138. maddesinde, Yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları ve bu organlar ile idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği düzenlemesiyle vurgulamıştır.

<sup>34</sup> **Tanör**, Bülent/**Yüzbaşıoğlu**, Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım Yayım, 2019, s.445.

<sup>35</sup> **Çağlayan**, Ramazan, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, Asil Yayıncılık, 2004, s.16.



Ayrıca, 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idarenin, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu, bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemeyeceği; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği hükmü yer almıştır. Buna göre idare, mahkeme kararı ile bağlıdır ve buna göre işlem tesis etmeye mecburdur. Mahkeme kararını uygulamayan idarenin mali sorumluluğu her zaman için vardır. Ortada haksız bir vergilendirme olduğu mahkeme kararı ile açık ise idarenin haksız vergilendirmenin sonuçlarını ortadan kaldırmaya dönük işlem tesis etmemesi onun mali sorumluluğunu doğurur. Yani şartlar oluşmuş ise maddi ve manevi tazminat ödemesini gerektirir. Elbetteki, idarenin maddi ve manevi tazminat ödemesi ona mahkeme kararını uygulamama hakkını vermez.

Maddi zarar için öncelikle davacı tarafından buna dair bilgi ve belgeler mahkemeye sunularak, maddi zararın boyutu ortaya konulmalıdır.

Mahkemelerce, her hukuka aykırı idari işleminden dolayı manevi tazminat ödenmesi gerekmediği kabul edilmekte ise de<sup>36</sup>;

<sup>36</sup> Örnek karar için bakınız: Konya 1. Vergi Mahkemesi., 21/06/2016; E.2016/431, K.2016/794. (Davacının, temsilcisi olduğu ... İmalat Paz. İth. İhr. San. Ve Tic. A.Ş.'nin tahsil imkânı kalmayan kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı Konya 1. Vergi Mahkemesi'nde açılan davada ödeme emirlerinin iptaline karar verilmesine rağmen banka hesaplarına ve araçlarına konulan haczin kaldırılmadığı, bu nedenle maddi ve manevi zarara uğradığı ileri sürülerek 10.000,00-TL maddi, 20.000,00-TL de manevi olmak üzere toplam 30.000,00-TL zararının ilgili Mahkeme kararının kesinleşme tarihinden itibaren işletilecek yasal faizi ile birlikte tazminine karar verilmesi istemi ile açılan davada ...,Bu durumda, davacı adına usulüne uygun olarak ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmeden çok önce araçlara haciz konulduğu için bu haczin hukuka aykırı olduğu anlaşılmaktadır. Fakat; her hukuka aykırı işlemin, maddi zarara neden

mahkeme kararlarının uygulanmaması halinde, davacının hukuk devletine olan güveni zedelendiğinden ve davacının duyduğu acı ve elem göz önüne alınarak manevi tazminat isteminin, haksız zenginleşmeye sebebiyet vermeyecek şekilde makul bir tutar yönünden kabul edilmesi gerekir.

Mahkeme kararı yerine getirilmediği için vergi idaresinin mali sorumluluğu doğmakta ve bu nedenle mahkemece vergi idaresi tazminata mahkum edilse de mahkeme kararının uygulanması sorumluluğu idare açısından devam eder. Çünkü, mali sorumluluk gereği ödenen tazminat idareye mahkeme kararını yerine getirmeme hakkını vermez. Bu durum, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Öte yandan, daha önceki haliyle 2577 sayılı Kanunun 28/1 inci maddesinde haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği hüküm altına alınmıştı. Bu nedenle, bu kararların uygulanması için kesinleşmesi beklenmekteydi.<sup>37</sup> Fakat,

---

*olmadığı sürece, tazminat ödenmesini gerektirmediği gibi her bir hukuka aykırı işlemin de manevi tazminat ödenmesini gerekli kılmaz. Zira aksi düşünce idare işlemi tesis edecek olan idareyi sürekli manevi tazminat ödenmesi tehdidiyle karşı karşıya bırakır. Bu durumda idareyi işlevsiz bir konuma getireceğinin kabulü gerekir. Olayda davalı idarece tesis edilen işlem hukuka aykırı olsa bile davacının, ağır hizmet kusuruna dayalı, herhangi bir zararının bulunmadığı maddi zararın somut bilgi ve belgelerle ortaya konulamadığı bununla birlikte dava konusu işlemde bir ısrar ve kasıt olduğuna ilişkin bilgi ve belge bulunmaması hususları göz önüne alındığında, davacının 10.000,00-TL maddi, 20.000,00-TL'de manevi olmak üzere toplam 30.000,00-TL tazminat isteminin reddi gerekmektedir.)*

<sup>37</sup> Örnek karar için bakınız: İstanbul 9. Vergi Mahkemesi., 06/03/2008: E.2008/512, K.2008/623. (Davacının ortağı olduğu ..... Taşımacılık Gümrükleme İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin vergi borçları için davacının ... Banka Şubesindeki vadesiz ve vadeli mevduat hesaplarına uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada, İstanbul 4.Vergi Mahkemesi tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmesine karşın haczin kaldırılmadığı, bu kararın uygulanmaması nedeniyle maddi zararın oluştuğu, davacının hisseli maliki olduğu gayrimenkulü üzerine tesis edilen haciz işleminin İstanbul 5.Vergi Mahkemesince iptaline karar verildiği, bu kararın kesinleşmesine rağmen uygulanmaması nedeniyle manevi zararın

2577 sayılı Kanununun 28/1 inci maddesinde yer alan bu hüküm, Anayasa Mahkemesi'nin 10/7/2013 tarihli ve E.: 2012/107 K.: 2013/90 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. Buna göre artık haciz ve ihtiyati haciz işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar da derhal yerine getirilmeli ve bu süre 30 günü geçmemelidir.

Danıştay, yargı kararının zamanında yerine getirilmeyip geç uygulanmasını ağır hizmet kusuru olarak kabul etmekte ve bu durumda da tazminata hükmedilmesi gerektiğini belirtmektedir.<sup>38</sup>

---

*meydana geldiği, uğranılan maddi ve manevi zararın tazmininin istendiği, İstanbul 4.Vergi Mahkemesince, davacının .... Banka Şubesindeki vadesiz ile vadeli mevduat hesaplarına uygulanan haciz işleminin yürütmesinin durdurulmasına kararı verilmiş ise de, 2577 sayılı Kanununun 28/1 inci maddesinde haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği hüküm altına alınması ve mahkeme kararının kesinleşmemesi nedeniyle haciz işleminin kaldırılmamasının yasaya uygun olduğu, bu bakımdan, maddi tazminat talebinin reddi gerektiği, İstanbul 5.Vergi Mahkemesince davacının hisseli sahibi olduğu gayrimenkulü üzerine tesis edilen haciz işleminin iptal edildiği, bu kararın temyiz edilmeyerek kesinleştiği, Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine davalı İdare tarafından gönderilen cevabi yazıda haczin devam ettiğinin belirtildiği, bu durumda, davalı İdare kesinleşmiş mahkeme kararına rağmen haczi kaldırmamış olup, davacının uğradığı manevi zararın tazmini gerektiği, bu itibarla, manevi zararın tazmini için istenen 10.000 YTL'nin zenginleşmeye yol açacağı değerlendirilerek Mahkemelerince 1.000 YTL manevi tazminat takdir edilmesinin yerinde olacağı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir.)*

<sup>38</sup> Örnek karar için bakınız: Danıştay 3. D., 29/01/2014; E.2013/5121, K.2014/283. (Olayda İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 24.1.2011 gün ve E:2009/3292, K:2011/92 sayılı kararının söz konusu kararı uygulayacak olan idareye 9.2.2011 tarihinde tebliğ edildiği, 2577 sayılı Yasanın 28'inci maddesi uyarınca karar gereğinin bu tarihten itibaren geciktirilmeksizin ve en geç otuz gün içinde yerine getirilmesi gerekirken davacının yaklaşık on beş ay sonra 23.5.2012 tarihinde özel esaslardan çıkarıldığı, buna göre anılan kararın zamanında yerine getirilmediği ve böylece yargı kararının geç uygulanması suretiyle ağır hizmet kusuru işlendiği ve davacı şirketin tekrar dava açmasına sebebiyet verildiği anlaşılmakta olup, davacı tarafından kararın geç uygulanması

Yargı kararlarının uygulanması halinde vergi idarelerinin karşılaştığı mali sorumluluklardan birisi maddi ve manevi tazminat iken diğeri ise faizdir. Bu duruma ilişkin düzenlemelere 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderlerinin, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, en geç de mahkeme kararının idareye tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde yatırılması gerekir.

Vergi davalarında söz konusu paranın ödenmemesi halinde, 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. Söz konusu faizin ödenmesi, vergi idaresinin yargı kararını uygulamamasının sonucu bir mali sorumluluktur. Öte yandan, Kanun koyucu davacıya, davalı idareye yazılı şekilde banka hesap numarasını bildirme yükümlülüğü getirdiği için mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz hesaplanmaz.

Söz konusu esaslara göre faiz işlemeye başlamakla birlikte idarenin yargı kararını uygulama yükümlülüğü devam etmektedir. Buna göre, halen yargı kararının uygulanmaması halinde, söz konusu süreler içinde ödeme yapılmaması durumunda, artık genel hükümler dairesinde infaz ve icra yoluna gidilir. Diğer bir ifade ile, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu kapsamında takibe girilir.

Sonuç olarak, hukuk devleti olmanın ve mevzuatta yer alan düzenlemelerin gereği olarak yargı kararlarının uygulanması gerekmektedir. Böylece, yukarıda bahsedilen çeşitte davalar açılmaz, faiz ödenmez ve kamu zararı oluşmaz. Ayrıca, idarelerin bu konuya

---

*nedeniyle uğranıldığı ileri sürülen zararın tazminine yönelik vergi mahkemesi kararının açıklanan hukuksal nedenler çerçevesinde yeniden yapılacak değerlendirme sonucuna göre karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.).*

hassasiyet göstermesi yargıya olan güveni de artırır.

### SONUÇ

Devlet egemenlik yetkisine dayanarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler getirebilir. Bu, onun iç egemenlik yetkisidir. Öte yandan, vergilendirme mülkiyet hakkıyla ilişkili olduğu için toplumsal hayatta insanlar için önem arz etmektedir. Çünkü, mülkiyet hakkı temel insan haklarından biridir. Bu yüzden, bu hak çeşitli araçlarla koruma altına alınmıştır. Mülkiyet hakkına müdahale olan vergilendirme yasaya dayalı, kamu yararı çerçevesinde yapılmalı ve ayrıca ölçülü (zorunluluk, elverişlilik ve orantılılık ilkeleri) olmalıdır.

Yukarıda bahsedildiği gibi vergi hukukunda vergi yasalarını uygulayan, bunları bireysel işlemlere dönüştüren vergi idareleridir. Vergi idarelerinin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk denetimini vergi mahkemeleri yapmaktadır. Vergilendirmenin gerçek veya tüzel kişi açısından haklı olup olmadığına vergi mahkemeleri karar verdiği gibi ortada haksız bir vergilendirme varsa bunun tazmini yolunu da mahkeme gösterir.

Haksız vergilendirme nedeniyle idarenin mali sorumluluğu ortaya çıkar. Bunun Anayasal ve yasal dayanaklarından yukarıda bahsedilmiştir. Haksız bir vergilendirme olan hatalı vergilendirmede idare mali sorumluluğu gereği olarak faiz öder. Bu durum mahkeme kararları ile de artık istikrar kazanmıştır. Ayrıca haksız vergilendirme sonucunda ilgili, maddi ve/veya manevi zarara uğramışsa Vergi Mahkemesi'nde açacağı tam yargı davası ile idarenin mali sorumluluğunun bir gereği olarak bu zararını tazmin ettirebilir.

Ayrıca, vergi mahkemesinin kararının yerine getirilmemesi de idarenin mali sorumluluğunu doğurur. Vergi idaresi, mahkeme kararını yerine getirmemesi nedeniyle ağır hizmet kusuru işlemiş sayılır ve tazminata mahkûm edilir. Ayrıca, vergi idaresince, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye ilişkin olarak da faiz ödenir. Tüm bunlarla birlikte, idarenin mahkeme kararını yerine getirme sorumluluğu elbette devam eder.

Tüm bu tespit ve durumlar dikkate alındığında, vergi idareleri tarafından, gerekli dikkat ve özen gösterilmek suretiyle haksız vergilendirme yapılmamalı ve mahkeme kararlarına uyulmalıdır. Aksi davranışla, hem yargıya iş yükü oluşturulmakta hem de vatandaşın Devlete olan güveni zedelenmektedir. Ayrıca, devlet, faiz ve maddi/manevi tazminat ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum da kamu zararının meydana gelmesine yol açmaktadır. Bu sonuçların ortaya çıkmaması için mevzuattan kaynaklanan sorunlara dair yasal değişiklikler yapılmalı, vergi idarelerince de vergi yargısı içtihatları dikkate alınmalıdır.

## KAYNAKÇA

**Arslan, Mehmet/Biniş, Mine**, Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 24, 2015.

**Avcı, Mustafa**, Sağlık Hizmetlerinde İdarenin Mali Sorumluluğu, Ankara Barosu Dergisi, 2012/1, 2012.

**Bilici, Nurettin**, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 35. Baskı, Ankara, 2015.

**Çağlayan, Ramazan**, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, Asil Yayıncılık, 2004.

**Ekin, Ali/Topçu, Melis**, İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 8, 2016.

**Eroğlu Durkal, Müzeyyen**, İdarenin Sorumluluğunun Ortaya Çıkışı ve Temeli, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XXIII, 2019.

**Hatipoğlu, Cengizhan**, Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz, İÜHFM, 1, 2014

**Karakoç, Yusuf**, Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması, 107, 2001.

**Nas, Adil**, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 61/4, 2012.

**Oğuz, Habip**, Taleple Bağlılık İlkesi Bakımından Yargıtay'ın Bir Kararının İncelenmesi, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 8, 2016

**Öner, Erdoğan**, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2019.

**Sarsıkoğlu, Şenel**, İdarenin Mali Sorumluluğu Açısından Zarar Kavramı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65, 2016.

**Sonsuzoğlu, Elif**, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Türkmen, İstanbul, 2013

**Tanör, Bülent/Yüzbaşıoğlu, Necmi**, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım Yayım, 2019.

**Taş**, Fatma, Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, Maliye Dergisi, 152, 2007.

**Ünal**, Mehmet, Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 35, 1978.

**Üstün**, Ümit Süleyman, Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2, 2003; Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, TBB Dergisi, 105, 2013.

**Yegen**, Baki, Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4/18, 2019.

**Yüce**, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, 3. Baskı, 2013.

#### **Mahkeme Kararları:**

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 19/02/2020 tarih ve E:2019/1257, K:2020/144 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Ankara 1. Vergi Mahkemesi'nin 15/12/2014 tarih ve E:2014/2046, K:2014/2554 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 30/03/1950 sayı ve E:1950/320, K:1950/118 sayılı kararı, Danıştay Kararlar Dergisi, Sayı 50-53, s. 112.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27/03/2019 tarih ve E:2018/317, K:2019/242 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 29/01/2014 tarih ve E:2013/5121, K:2014/283 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 22/01/2013 tarih ve E:2012/2634, K:2013/18 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 23/02/2017 tarih ve E:2016/17703, K:2017/2102 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 17/05/2016 tarih ve E:2015/2140, K:2016/4420 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).



İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 02/03/2009 tarih ve E:2007/1321, K:2009/1445 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 06/03/2008 tarih ve E:2008/512, K:2008/623 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 08/05/2012 tarih ve E:2011/1973, K:2012/1014 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi'nin 02/06/2016 tarih ve E:2015/796, K:2016/850 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 24/01/2019 tarih ve E:2018/608, K:2019/44 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 28/02/2018 tarih ve E:2017/1005, K:2018/166 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 02/10/2017 tarih ve E:2017/289, K:2017/787 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 06/12/2016 tarih ve E:2016/908, K:2016/1319 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 21/06/2016 tarih ve E:2016/431, K:2016/794 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Malatya Vergi Mahkemesi'nin 04/09/2020 tarih ve E:2020/405, K:2020/412 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Malatya Vergi Mahkemesi'nin 10/02/2020 tarih ve E:2019/502, K:2020/58 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Malatya Vergi Mahkemesi'nin 05/12/2019 tarih ve E:2019/266, K:2019/609 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).