

GELİR VERGİSİ KANUNUNDA İKALE VE İKALE YOLUYLA YAPILAN ÖDEMELERE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ KESİNTİSİNİN İADESİNDE HUKUKİ SORUMLULUK

Nilüfer COŞKUN*

ÖZ

Haksız veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesinde tahsil edildiği tarihten iadenin yapıldığı tarihe kadar devletin tahakkuk eden alacaklarına uyguladığı gecikme faizi oranında işleyecek faizi ile birlikte ret ve iade yapılması hukuk devleti ilkesi gereğidir. Bu şekilde, verginin geri verilmesinde kanuni düzenleme ile karşılanamayan mükellefin gerçek zararının tam karşılanması mümkün olabilecektir.

Bu çalışmanın amacı, ikalede yer alan maddi edimlerden yapılan gelir vergisi kesintisine bağlı ortaya çıkan idarenin hukuki sorumluluğunun belirlenmesidir. Böylece mükellef lehine faize ilişkin kanuni düzenlemelerin dar

* Arş. Gör. Dr., Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, E-Mail: nlfrcskn2179@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-9717-0131.

Makalenin Gönderim Tarihi : 20.03.2021.

Makalenin Kabul Tarihi : 01.06.2021.

Bu makale, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programında hazırlanan ve 23.12.2021 tarihinde savunulan “Vergi İdaresinin Tarh İşleminde Doğan Hukuki Sorumluluğu” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

ve yetersizliği, ikale sözleşmesi özelinde anlatılacaktır. Nitekim vergi iadesinde mevcut düzenlemelerdeki aksayan yönlere vurgu, vergilendirme yetkisinin kullanımında temel hakların yarattığı dönüşüm gereğidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi iadesi, faiz, ikale, hukuki sorumluluk.

THE MUTUAL TERMINATION AGREEMENT IN TERMS OF INCOME TAX LAW AND LEGAL RESPONSIBILITY FOR THE REFUND OF INCOME TAX DEDUCTION AT SOURCE BY MUTUAL TERMINATION AGREEMENT

ABSTRACT

Rejection and refund of unfair or overpaid collected taxes and these taxes' interest at default interest rate applied by state until the date of the refund from the date of collection is in accordance with the principle of constitutional state. In this way, it will be possible to fully compensate the real loss of the taxpayer, which cannot be covered by the legal regulation in the return of the tax.

The purpose of this study is to determine the legal responsibility of the administration arising from the deduction of income tax from the material acts included in mutual termination agreement. Thus, being the narrow and inadequacy of the legal regulations regarding interest in favor of the taxpayer will be explained specifically in mutual termination agreement. As a matter of fact, the emphasis on the deficiencies in the current regulations about tax refund is due to the transformation created by the fundamental rights in the use of the taxation power.

Keywords: Tax refund, interest, mutual termination agreement, legal responsibility.

I. GİRİŞ

İş hukuku ve vergi hukukunun kesiştiği alanlardan biri, iş hayatında işverenler ve hizmet erbabları arasında sıkça yaşanan ihtilaflardan birini oluşturan işçiye yapılan ödemelerden vergi tevkifatının yapılıp yapılmayacağıdır. Bu ihtilaflardan biri de hizmet erbabının işten ayrılması durumunda yapılan ikale sözleşmesi çerçevesinde belirlenen maddi edimlerin (veya ekonomik değerlerin) ne şekilde vergilendirilmesi gerekeceği hususudur. Nitekim ikale sözleşmesi ile işçinin malvarlığında

bir artış meydana gelecektir ve vergi hukuku açısından bu gelirin vergilendirilme durumu söz konusu olabilecektir. Bu nedenle “vergi iadesinde faiz”¹ bağlamında incelenecek kanuni düzenlemelerin, genel hukuk kurallarının ve anayasal prensiplerin ikale yoluyla yapılan ödemelerin gelir vergisi kesintisinin iadesi açısından da geçerli olup, ikale özelinde ayrı bir önemi bulunmaktadır.

Devlet ile kişiler arasında kamu hukukundan doğan kamu alacağı ilişkisi eşitler arası bir ilişki niteliği taşımamaktadır. Kişiler kamu alacağı ilişkisinden doğan şekli ve maddi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmediginde ceza yaptırımlarının yanında gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı veya tecil faizi gibi ek yükümlerle karşılaşmaktadır ve Devlet bu yükümlere ilişkin cebren tahsil yöntem ve araçlarından ve mahsup imkânından yararlanmaktadır. Ek yükümlerden biri, tahakkuku geciken devletin alacağına 1983 yılından itibaren uygulanan gecikme faizidir. Buna karşılık fazla veya haksız tahsil edilmiş vergi alacağı için faiz ödenmesi yetersiz ve eksik şekilde 1999 yılından itibaren başlanmıştır.

Vergi usul hukuku alanında mükellef lehine faiz uygulamaları, yakın tarihte yapılan düzenlemeler ile hayat bulmuş ve kanuni dayanağa kavuşmuştur. VUK’ta paradan yoksun kalınan dönem için uğranılan zararı mükellef lehine telafi etmeye yönelik ilk faiz düzenlemesi VUK’un 112. maddesine eklenen fıkra ile yapılmıştır, Sonrasında VUK’un 112/4. maddesinde yer alan fazla veya yersiz alınan² vergilerin “120. madde

¹ VUK md. 112/4. fıkra ile düzenlenen müessesede kavram olarak “vergi iadesinde faiz” veya “iade faizi” terimine yer verilmemiştir. Madde metninde tecil faizi kavramı kullanılmış ve iadesinde gecikilen vergiler için mükellefe faiz ödenmesi düzenlenmiştir. Bu sebeple, yeri geldiğince iade faizi terimi kullanılması önerilmektedir. Aynı öneri için bkz. MUTLUER, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 146; KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 318; KARAKOÇ, Yusuf: Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması, Mükellefin Dergisi, S. 107-108, s. 388, (ss. 387-406), ÜSTÜN, Süleyman; Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, TBB Dergisi, Y. 2013, S.105, s. 182, (ss.171-228), BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz, Vergi Dünyası, S. 316, Aralık 2007, (ss. 84-101).

² İade edilmesi gereken vergilerden bahsedilirken madde metninde yer alan “fazla veya yersiz vergiler” deyiminin yanında fazla ve yersiz alınan

hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte” mükellefe ödeneceği hükmü, mahkeme kararı gereğince iade edilecek vergileri kapsamadığı sonucunu doğurduğu veya bu fıkradaki düzenlemenin yargı kararı ile verginin iadesinde yeterli netliğe sahip olmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiştir.³ Anayasa Mahkemesi kararında VUK’un 112/4. maddesindeki mükellefe faiz ödenmesine ilişkin kuralı, Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ve 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkına aykırı bularak iptal etmiştir.⁴ Nitekim asıl alacağına bağlı fer’i bir hak olan faiz alacağı da hak sahibine maddi bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin ortak koruma alanında yer alan mülkiyet hakkı kapsamındadır.⁵

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı doğrultusunda VUK’un md. 112/4. fıkrası yeniden düzenlenmiştir. 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

vergiler, hukuka aykırı tahsil edilen vergiler, haksız veya fazla tahsil edilen vergiler, haksız tahsil edilen vergiler gibi terimler kullanılabilir. Tanım için bkz. III. B. 1 no’lu başlık.

- ³ ERMUMCU, Osman: Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması, Terazi Hukuk Dergisi, Kasım 2010, S. 51, s. 152, 157, (ss. 149-163); BAYAR İbrahim Nihat, Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, s. 311, (ss. 310-317).
- ⁴ AYM, T.10.02.2011, E. 2008/58, K. 2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934; Anayasa Mahkemesi’nin kararında da atf yapılan AİHM kararı için bkz. Eko-Elda Avey Kararı, AİHM. 1. Daire, E. 10162/02, T. 09.03.2006, <https://hudoc.echr.coe.int>, erişim tarihi. Mayıs 2022; CANDAN Turgut, İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko-Elda Avey / Yunanistan Kararı, Danıştay Dergisi, S.114, 2007, (ss.1-8).
- ⁵ Mülkiyet hakkının yanında ihlal kararı verilen adil yargılanma hakkı, anayasal hakların ihlali, eşitlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi gibi haklar konusunda AYM kararlarına bir bakış için bkz. UYGUN Esra / GERÇEK Adnan, Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi, TAAD, Y. 7, S. 29, 2017, (ss. 167-191).

gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁶ Doktrinde vergi iadelerinde faizin işlemlerine ilişkin başlangıç tarihinin değişmesi olumlu bir gelişme olsa da, düzeltme fişinin tebliğinden itibaren de iade gecikme ihtimalinden dolayı faiz işlemlerinin duracağı süre bakımından herhangi bir değişiklik olmaması eleştirilen noktalardan biridir.⁷ VUK'ta yer alan bu düzenlemenin dışında İYUK'un md. 28/6. fıkrasında da mükellef lehine faiz düzenlemesi bulunmaktadır. İYUK md. 28/6. fıkrası mahkeme kararından kişilere yapılacak ödeme tarihine kadar olan dönem için faiz tahakkukunu düzenlemektedir. Hâlbuki karar derhal yerine getirilse bile mükellefin zararı yine mevcut kalmaya devam etmektedir.⁸ İYUK'un 28. maddesi de tek başına mükellefin zararlarını karşılamaya yetmemektedir. Vergi iadesinde faiz konusunda kanuni düzenlemeler bulunsa da faiz uygulama alanının darlığı, faiz oranının düşük tutulması ve yargı kararlarıyla kesinleşen yükümlü alacaklarının durumu açılarından eleştirilmektedir. Bir diğer eleştiri, vergilendirmelerin neden olduğu maddi ve manevi zararların, kanunda öngörülenden fazlasının tazmin edilemeyeceği yolunda yanlış bir anlayışın yerleşmesine neden olduğudur.⁹

Faiz düzenlemelerinde esas amaç, fazla ve yersiz tahsilat nedeniyle 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.¹⁰ Diğer yandan devletin

⁶ Kanuni değişikliğin hemen akabinde ilgili düzenlemeyi sınırlı okuyan 418 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. RG, T.8.9.2012, S. 28405.

⁷ Bu bakımdan düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile iade arasında zaman farkı bulunmamalıdır. ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2013, s. 141.

⁸ Mükellef, yerel mahkemede yargılama yapılırken, rızaen ödeme yapmışsa veya yürütmenin durmadığı hallerden biri söz konusuysa veya yerel mahkeme kararı üzerine ödeme yapmış olup, üst mahkemede haklı bulunursa, yargılama bitene kadarki zaman birimi kadar faiz kaybı olacaktır. SONSUZOĞLU Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 96.

⁹ CANDAN, Turgut: Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz, Mali Çözüm Dergisi, S.118, Y. Temmuz- Ağustos 2013, s. 184, (ss. 161-187) (Hukuka Aykırı).

¹⁰ HATİPOĞLU, Cengizhan: Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz, İÜHFMD, C. LXII, S.1, 2014, s. 438, (ss.435-448); Candan,

alacaklarına uygulanan gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, haksız veya fazla yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. Devlet alacağına ödenen ve her zaman tecil oranından fazla olan gecikme zammı/faizi oranı ile mükellefe ödenen iade faizi oranı aynı olmalıdır. Bu yönde kanunlar sistematığıne uygun şekilde kanuni düzenleme yapılmalıdır. Vergi iadesine ilişkin bu yönde yeni düzenlemenin AATUHK'da yer alması daha uygundur.

Vergi idaresinin işlemleriyle mükelleflere vermiş olduğu maddi ve manevi zararların gerçek miktarlarıyla giderilmesinde uygulanması gereken yöntem de, diğer idarelerin eylem ve işlemlerinin neden olduğu zararların idari yargıç tarafından idarenin sorumluluğuna ilişkin kurallar uygulanarak verilen kararlarla giderilmesi yönünde olmalıdır. Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan “... *İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*” hükmü de bu hususu emretmektedir.

Bu çalışmada öncelikle ikalenin hukuki niteliği ve önemi anlatılacaktır. İkale sözleşmesi iş hukukunun yanında vergi hukukunu da ilgilendirdiği için, gelir vergisi hukukundaki yeri kanunilik ilkesi bağlamında incelenecektir. İkale sözleşmesi ile elde edilecek maddi menfaatlerin (veya edimlerin) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun ile eklenen son düzenlemeler ışığında vergilendirilme yöntemi anlatılacaktır. Böylece ikaleye vergi idaresinin yaklaşımı ve ikaleye ilişkin gelir vergisi kesintisinin teorik tartışmalar boyutundan kanuni temellere oturuş süreci üzerinde durulacaktır. Son olarak ikale sözleşmesi yoluyla yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisinin iadesinde vergi idaresinin hukuki sorumluluğu, idari yargıda yer alan sorumluluk rejimi çerçevesinde ve vergi usul hukukunda düzenlenen hükümler aracılığıyla incelenecektir.

Hukuka Aykırılık, s.181-182; Karakoç, Vergi İdaresince, s. 396-397; Sonsuzoğlu, s. 96. Üstün bu durumu, idarenin kusurundan kaynaklanan hallere özgülemeyi savunmaktadır. Üstün, Denetim-Yargı, s. 140.

II. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA İKALE SÖZLEŞMESİ

A. Genel Olarak İkale Sözleşmesi

1. Kavram

İkale kavramının yasal düzenlemesi bulunmamakta, tanım ve kapsamı hukuka hâkim ilkeler, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde şekillenmektedir. İkale, iş sözleşmesinin türünün belirli veya belirsiz süreli olmasının önem arz etmediği, serbest irade ile yapılan iş sözleşmesinin yine serbest irade dâhilinde sona erdirilmesinin, başka ifadeyle iş sözleşmenin karşılıklı bozulması olarak nitelemektedir.¹¹

İş sözleşmesinin sona erdirilmesine ilişkin anlaşmaya (veya sözleşmeye) uygulamada ikale denilmektedir. Yargıtay ve uygulamada karşılıklı sonlandırma veya bozma sözleşmesi de kullanabilmektedir. Karşılıklı mutabakat veya protokol terimi de uygulamada kullanılabilir.

2. Önemi

İşçinin özgür iradesine dayanan gerçek (veya hukuken geçerli) ikale ile iş güvencesi hükümlerinin dolanma amacını güden ve aslında işverenin feshini gizlemeye yarayan görünürdeki ikalenin ayırt edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar ihbar ve kıdem tazminatı yanında iş güvencesi karşılığı ek bir ödemede bulunulması ikalenin iş güvencesini dolanma amacı taşımadığı kabul edilse de ödeme tutarı konusunda kesin sınırlar getirmek yerine somut durumun özelliklerine göre, işçinin çalışma yılı, işletmenin mali durumu, sözleşmeyi sona erdirmeye nedeni dikkate alınarak makul tutar belirlenebilmektedir.¹²

¹¹ ŞAKAR, Ayşe Yiğit: İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, MESS Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı.16, Y.2009, s. 225, (ss. 225-229).

¹² SÜZEK, Sarper: İş Hukuku, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 451.

B. İkale Sözleşmesi ve Gelir Vergisi Kesintisi

1. Ekonomik Değerin, Gelirin Ücret Unsuru Olarak Nitelendirilerek Vergilendirilmesinde Hukuki Dayanak

Gelir Vergisi Kanununun kazuistik bir yapıya sahip olmasının en önemli sonuçlarından biri herhangi bir ekonomik değer bu kanun kapsamında vergilendirilmesi için kuramsal anlamda gelir niteliği taşımasının yanında anılan kanunda tahdidi olarak sayılan gelir unsurlarından birine girmesi gerekliliğidir.¹³ Başka deyişle bu kanun ile tipleştirmeye gidip verginin konusunun gelir olduğunun belirtilmesi ile yetinilecek olsa idi, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde somut vergilendirme işlemlerinin hukukiliği daha büyük ölçüde tartışmalara yol açabilirdi.¹⁴

Ekonomik bir kavram olarak gelir, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış olarak ifade edilmektedir.¹⁵ Yeni bir alım gücünün ortaya çıkması sırasında bir vergilendirmeye gidildiğinde gelir üzerinden vergilendirme yapılmış olmaktadır. Gelirin boyutlarının saptanmasında ise dar kapsamlı gelir anlayışı olan kaynak kuramı ve geniş kapsamlı gelir anlayışı safi artış kuramlarından yararlanılmaktadır.¹⁶

Ücret, sayma yoluyla belirlenmiş gelirin yedi unsurundan biri olup GVK'nın 61/1. maddesinde *“işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler”* şeklinde tarif edilmiştir. Bu tanımda ücretin işverene tabiiyet unsuruna yer verilerek ücretin bağımlı emeğin kazancı olduğu başka bir deyişle, hizmet sözleşmesinden doğduğu belirtilmiştir. Nitekim ücret gelirleri bu yönüyle emek gelirleri arasında yer almaktadır.

¹³ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 240.

¹⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 241.

¹⁵ Ekonomik anlamda satın alma gücünde ortaya çıkan artış, hukuki açıdan kişinin malvarlığında bira artışa tekabül etmektedir. Malvarlığında artış bir alacak hakkının doğması şeklinde gerçekleşebilir veya belli maddi değerlerin fiilen malvarlığına girmesi suretiyle ortaya çıkmaktadır. Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 238, 250-251.

¹⁶ Kuramlar hakkında bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 241.

2. İ kaleye Özgü Hukuki Düzenleme: GVK md. 61/7, md.25/7-b ve Geçici md. 89

a. 7103 sayılı Kanundan Önceki Durum

İ kale sözleşmesi sonucu elde edilen maddi edimlerin gelir vergisi kanunu açısından hukuki niteliği tartışmalıdır. İ kalede kıdem tazminatı ve diğer işçilik alacakları ve diğer tazminatların gelir vergisine tabi olarak ücret olarak (GVK md.61) nitelendirilip nitelendirilmeyeceği, ücret olarak nitelendirilmesi durumunda istisnaya (GVK md.25) tabi olup olmaması konusunda görüşler bulunmaktadır. Bu konuda vergi idaresinin görüşleri, yargı kararları ve teorik tartışmalar mevcuttur. Bu tartışmaların temelinde iş hukuku teorisyenleri tarafından ikale sözleşmesinde yer alan kıdem tazminatının mahiyeti itibariyle 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi anlamında kıdem tazminatı sayılıp sayılmadığı, vergi teorisyenleri ve vergi yargısı tarafından VUK'un 3. maddesi gereği vergi kurallarının yorumu (GVK md. 25, 61) ve anayasanın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi bulunmaktadır.¹⁷ Ek olarak yargı kararlarında vergi idaresi tarafından, ikalede yer alan maddi edimlerin değerlendirilmesine ilişkin yapılan işlemle ilgili sakatlığın hukuki uyumsuzluk mı yoksa vergi hatası mı oluşturduğu yorum sorunu niteliği de taşımıştır.¹⁸

¹⁷ Vergi hukukunda yorum konusunda benimsenen ekonomik yaklaşım hakkında bkz. AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Yetkin Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2021; SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul 2019, s. 479-510; Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 22-30, BATI, Murat: Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2021.

¹⁸ Yargı merci tarafından isteminin hukuki uyumsuzluk olarak nitelendirilmesi durumunda, davacı tarafından düzeltme-şikâyet başvurusu sonucu açılmış bir dava söz konusu olduğunda istemin vergi hatası kapsamına olmamasından ötürü, davanın süreaşımı yönünden ret edilmesi riski ile karşı karşıya kalma durumu oluşmaktadır. Bu durum ikale sözleşmesi yoluyla yapılan vergisel ödemenin faiziyle istenmesinin yargı merciinde dinletilememesi sonucunu yaratabilmektedir. Bunun önlenmesi ise, vergi hatalarına özgü uyumsuzluk yolunun işletilmesi yerine, vergi yargısına özgü sürelerle riayet davacı mükellef hizmet erbabı açısından daha güvenceli olmaktadır. Dava açma sürelerine ilişkin geniş bilgi için bkz. Saban, s. 471-475, 515-516; Öncel /Kumrulu /Çağan, s. 183, 192. İYUK'un 11. maddesinin vergi hukukunda uygulama alanı ile ilgili

İkaleye tabi maddi edimlerin gelir vergisi açısından hukuki niteliğinin belirlenmesinde ikili bir ayırım yapıldığı analiz edilmiştir. İkalede yer verilen işçilik alacaklarına ilişkin maddi edimler ve diğer maddi edimler olarak sınıflandırma yapılmıştır. İşçilik alacaklarının, ikale sözleşmesinde ayrıntılı biçimde belirtildiği durumlarda, bağımlı emeğin karşılığı olmaları nedeniyle GVK'nın 61. maddesi kapsamında ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁹ Nitekim ücret gelirleri, bağımlı bir emeğin karşılığını oluşturmaktadır.²⁰ İlk ayırım noktasında ikalede yer alan kıdem tazminatının, işçilik alacağı kapsamında kıdem tazminatı olarak nitelendirilip nitelendirilmediği noktasında özelge talepleri sonucunda vergi idaresinin iki farklı tarihte birbirine karşıt görüşü bulunmaktadır.²¹ Özgenç bu anlamda VUK'un 3. maddesinden hareketle ikalede yer alan kıdem tazminatının önce ücret olarak nitelendirilmesi ve devamında yasanın lafzı ve ruhunu ön planda tutarak GVK'nın 25/1. maddesi kapsamında "yardım" olduğundan bahisle vergiden istisna edilmesinin hem iş hukuku hem vergi hukuku tekniğine daha uygun bir yaklaşım olacağını savunmuştur.²²

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1. fıkrasının 7. bendi gerekçe gösterilerek ikale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda görüş ayrılıkları bulunmakta idi. Anılan hükme göre "1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a

tartışmaya ilişkin çalışma için bkz. BİLİCİ Nurettin, Vergi Uyuşmazlıklarında "Üst Makama Başvuru" Yolu (İYUK m. 11), DEÜHF Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, C.21, Özel S., Y. 2019, (ss. 2773-2778).

¹⁹ Bununla beraber, sözleşmede işçilik alacaklarının ayrıntılı biçimde belirtilmediği hallerde, VUK'un 3. maddesi gereği vergi idaresinin yapacağı tespiti bağılı olarak söz konusu alacakların ücret olarak vergilendirileceği görüşü ileri sürülebilir. Bu halde, idari işlemin sakatlığı ve edimin işçilik alacağını kapsayıp kapsamadığı hususları mükellef tarafından ispat olunmalıdır. ÖZGENÇ, Selçuk: Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi, MÜHF HAD, C. 22, S. 2, T. 2016, s. 123, 124, (ss.115-130).

²⁰ Öncel /Kumrulu /Çağan, s. 287-288, 290; BİLİCİ, Nurettin: Türk Vergi Sistemi, Savaş Kitabevi, Ankara, 2016, S. 39-41; Saban, s. 228-233.

²¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 03.06.2008 Tarih ve 12268 Sayılı Özelgesi; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 15.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 Sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr.

²² Özgenç, s. 125.

göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)” denilerek kıdem tazminatının gelir vergisinden istisna edildiği ifade edilmiştir.

İkale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının ücret kapsamında değerlendirilerek stopajının yapılmasını savunanlar gerekçe olarak 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddede öngörülme- yen ya da yasal sınırlamaları aşan her türlü ödemenin teknik anlamda kıdem tazminatı olmadığını söylemektedir.²³ İşverenle işçi arasında yapılacak ikale sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatı, 14. maddesinde tanımlanan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden, GVK'nın 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatı adı altındaki paraların “ücret” olarak değerlendirilerek, GVK'nın 61., 94., 103. ve 104. maddeleri gereğince (GVK 94 /I.1. maddesinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden ((istisnadan faydalananlar hariç)), 103 ve 104. maddelere göre kaynakta kesinti yapılacağı düzenlenmiştir) tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.²⁴

İkale sözleşmesi ile kıdem ve ihbar tazminatının ücret kabul edilmesi nedeniyle kaynakta kesinti yöntemi suretiyle vergilendirilmesi gerektiğini savunanlar, bu kesintinin nasıl olacağını açıklamışlardır. Şakar'a göre işverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden 94. madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatını ücret bordrolarında veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecbur olduklarına ve tevkif edilen vergi, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterildiğine göre ikale sözleşmesi gereğince ödenen kıdem tazminatı ve

²³ GEREK, Hasan Nüvit: İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi İle Sona Ermesi, Çalışma ve Toplum, T. 2011, S. 4, s. 54-55, (ss.43-58); Şakar, s. 227.

²⁴ İkale sözleşmelerinde bir fesih bildirim süresi söz konusu olmadığından, bu süreye uyulmaması sonucu “ihbar tazminatı” ödenmesi de söz konusu değildir. Kaldı ki ihbar tazminatı gelir vergisinden müstesna edilmemiştir. Bu konuda kıdem tazminatında olduğu gibi bir tereddüt ortaya çıkmayacaktır. Ezcümle, ikale sözleşmesine taraf olan işverenin, sözleşme hükümleri gereğince ödediği kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı GVK açısından ücret olarak kabul edilmelidir. Şakar, s. 227.

ihbar tazminatı ücret sayıldığı için, bu ödemeler gider olarak kaydedilebilir.²⁵

İkale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının istisnaya tabi tutulmasını savunanlar gerekçe olarak 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabul etmek olarak veya kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 7. bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi isim altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Özgenç, bu uygulamanın yapılabilmesini önce işçilik alacaklarının VUK'un 3. maddesi gereği ücret olarak nitelendirilmesi *-ki bu nitelendirme her vakıa özelinde sözleşmenin yorumu ve elde edilen gelire ilişkin olarak baskın unsurun tespitini gerektirir-*, buna bağlı olarak yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin GVK'nın 25/1. maddesi kapsamında vergiden istisna edilmesi şeklinde tedrici bir yorumun yapılması şartıyla savunmuş; iş güvencesi, iş kaybı tazminatı, prim ödemesi vb. adlar altında yapılan tazminat ödemelerinin ise verginin yasallığı ilkesi uyarınca verginin konusuna girmemesi ve işçilik alacağı niteliğinde olmaması nedeniyle vergilendirilemeyeceğini belirtmiştir.²⁶ Nitekim yargı kararlarında da ikale ile ödenen tazminatın ücret olarak nitelenmesi mümkün olmadığı, ücret olarak nitelenmeyecek bir gelirin

²⁵ İkale sözleşmesinde işçiye kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı adı altında belli bir parayı ihtiva eden herhangi bir ödeme miktarı yer almışsa, burada yer alan meblağ üzerinden 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı Tablo'nun I/A-1 fıkrasında yer alan sözleşmelerle ilgili belli parayı içeren mukavele, taahhüt, temlik ve devir belgeleri binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu hükmü gereği binde 7,5 oranında damga vergisi hesaplanması gerekir. Şakar, s. 228. Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği 1.1.2022 tarihinden geçerli olmak üzere yeni miktarlar tespit edilmiştir. Kanunla getirilen oran miktar üzerinden binde 7,5 olmakla birlikte uygulanacak oran binde 9,48'dir. Bkz. 66 Seri No.lu Tebliğ, RG, T. 21.12.2021, S. 31696.

²⁶ Özgenç, s. 124-125.

ücretin istisnası kapsamında ele alınmasının da hukuka aykırılık oluşturulduğu görülmüştür.

b. 7103 Sayılı Kanun ile Oluşan Yeni Durum

Vergi ve iş hukukunun ortak gündem konularını oluşturan önemli konulardan biri olan ikale sözleşmelerine istinaden işveren tarafından işçiye ödenecek olan tazminatların gelir vergisi kesintisine tutulması karmaşıklığını gidermek adına 2018 yılı itibarıyla düzenleme getirilmiştir. İşçinin ikale sözleşmeleri sonucunda elde edeceği tazminatların vergilendirilmesi boyutu 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere genişletilerek Gelir Vergisi Kanununda belirtilen koşullar çerçevesinde vergi kesintisi yapılması 7103 sayılı Kanun ile kararlaştırılmıştır. Bu itibarla ikale çerçevesinde ödenen tazminatların ücret sayılacağı 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “ücretin tarifi” başlıklı 61/7. maddeye “*Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar*” şeklinde eklenmiştir.

GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımına yer verilmiş olup, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak yapılmış ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 94. maddesinde, kimlerin hangi ödemelerden tevkifat yapacakları sayılmış olup, 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103. ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 61. maddede ücret için genel bir tanım verildikten sonra ayrıca belli ödemeleri tek tek ücret olarak hükme bağlama şeklinde düzenlemeye gidilerek, açıkça gösterilmediği takdirde vergi dışı kalabilecek bazı ödemeleri nitelikleri gereği en yakın gelir unsuru içinde mütalaa edip vergilendirilmesini istediğinde açıkça belirtme yoluna gitmektedir.²⁷ Bunun yanında Gelir Vergisi Kanunu kapsamına girmekle gelir türü olarak niteliği tartışmaya açık bir kazanca ilişkin tartışmanın

²⁷ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 289-300.

giderilmiş olması ve o kazanca ait vergilendirme tekniği, istisnalar gibi vergilendirmeyi etkileyen durumlar açısından dahil olduğu kategorinin statüsüne tabi olmaktadır.²⁸ İkale yoluyla işçinin malvarlığında meydana gelen artışın örnek mukabilinde ücret unsuruna tabi tutulması ile daha önce bu konuya ilişkin yapılan tartışmaların sona erdirilmesi ve böylece vergi idaresi ve uyuşmazlık durumunda vergi yargısına verginin kanuniliği ilkesi doğrultusunda tazminatın dâhil olduğu kategori ve istisnaya tabi olup olmadığı konusunda netlik kazandırmak istenmesi amaçlanmıştır. Nitekim bu hükümlerle birlikte ikaleye ilişkin tazminatlara ilişkin uyuşmazlığın yargıya taşınması durumunda, vergilendirme işleminin sebep unsuru yönünden uyuşmazlığın hukuki uyuşmazlık yerine açık bir vergi hatası olması hususu denetime tabi tutulacak, bu çerçevede düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmış olması durumunda davanın süreaşımı yönünden incelenmeksizin ret edilmesi ihtimali de bertaraf edilmiş olacaktır.²⁹

Vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olarak tedrici bir yolla ikaleye ilişkin tazminatların ücret kapsamında olduğu hükme bağlandıktan sonra, bu tazminatların istisnaya tabi tutulduğu hükme bağlanmıştır. İkale ile belirlenen tazminatın belirli miktarına karşılık gelen kısmının gelir vergisi açısından istisna kapsamında sayıldığına ilişkin düzenleme, 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanunun 5. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinin 1.fıkrasının 7 numaralı bendinin (b) alt bendine "*Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla*"³⁰, hizmet sözleşmesi

²⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 290.

²⁹ "... 2016 yılı için ilan edilen kıdem tazminatı tavan tutardan yapılan hesaplama göre hak kazanılan kıdem tazminatı tutarının vergiden müstesna olmasına rağmen üzerinden gelir vergisi kesildiğinin anlaşıldığı, vergiden istisna edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasının açık vergi hatası olduğu..." hakkında bkz. İstanbul BİM 1VDD, T. 4.6.2020, E. 2020/531, K. 2020/571.

³⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinin 1.fıkrasının 7 numaralı bendinin (a) alt bendi şöyledir: "25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.)."

sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)” şeklinde eklenmiştir.³¹

Gelir Vergisi Kanununun ikaleye ilişkin 25. ve 61. maddelerinde 7103 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 303 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.³² İ kale sözleşmesinin vergisel durumuna ilişkin düzenleme bu tebliğin “*Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İstisna Uygulaması*” başlıklı 4. bölümünde 8. maddesi ile 12. maddesi arasında düzenlenmiştir. Esas olarak 11. maddesinde “*Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna*” başlığı altında ikalenin vergi karşısındaki durumu yer almaktadır. İlk fıkrasında söz konusu düzenlemenin hangi ödemeleri kapsadığına ilişkin örnekler verilerek, bu ödemelerin kıdem tazminatı ile birlikte toplamı üzerinden çalışanın tabi olduğu kanuna göre uygulanacak istisna miktarına tabi tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması gibi nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler, kıdem tazminatı ile birlikte istisna kapsamına alınabilmektedir. Dolayısıyla ikale sözleşmesi kapsamında yapılırsa dahi ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, yıllık izin ücreti, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye

Bu itibarla kıdem tazminatı ücret gelirlerinden istisna tutulmuştur. İstisna tutulan miktar başka deyişle kıdem tazminatı tavan tutarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçmemektedir. 2022 yılı birinci altı aylık dönemi (1 Temmuz 2022- 31 Aralık 2022 arası) kıdem tazminatı tavanı tutarı 15.371,40 TL’dir. <https://www.pwc.com.tr>, Erişim Tarihi: Ağustos 2022.

³¹ 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin 1. fıkrasının yeniden düzenlenen 7 numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme ise aynen korunmuştur.

³² 303 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, T.11/06/2018, S. 30448.

ödemeleri, yemek ücreti ile ücret kapsamında olan benzeri bu ödemeler kapsamında bulunmamaktadır.

Anılan tebliğin 11/2. maddesinde “1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca bu Tebliğin 10. maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.” denilerek, ikale sözleşmesi ile belirlenen miktarın gelir vergisi istisnasına konu edilebilecek azami tutarı belirlenmiştir.³³ Buna göre, ikale sözleşmesinin varlığı durumunda, ödenecek vergi miktarı sözleşmede kıdem tazminatının kararlaştırılıp kararlaştırılmadığına göre değişecektir. Kıdem tazminatının ikale ile birlikte varlığı durumunda, vergisel istisna ikale ve kıdem tazminatının toplam değeri üzerinden değerlendirilecektir. Bu değerlendirmede, söz konusu toplam iki tutarın en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan kısmı ancak ücret olarak vergiye tabi tutulabilecektir. Bu yolla ikale sözleşmesi kapsamındaki ödemelerde önceden beri istisna kapsamında olan kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasında çeşitli hatalar yapılması ve kesinti tutarının olması gerekenden fazla olması gibi hata bulunması durumlarında, vergilemede hata nedeniyle ilgili vergi dairesine başvurarak düzeltme hükümleri kapsamında yersiz kesilen verginin iadesinin talebi ve yargıya başvurma mekanizmalarının yolu açılmaktadır.

Tebliğin 11/4. maddesinde, ikale sözleşmesi ile kıdem tazminatının belirlenmeden ikale miktarının kararlaştırıldığı durumda, tazminat tutarının vergisel durumu düzenlenmiştir. Bu düzenleme “1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı

³³ Aynı maddenin 3. fıkrasında ise, iş sözleşmesi 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun kapsamında olanları kapsamaktadır. Buna göre 3. fıkra, “5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.” şeklinde düzenlenerek 1475 sayılı Kanun kapsamında olanlardan farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. Böylece, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerekecektir.

ödenmediği, ancak birinci fıkrada sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.” şeklindedir. Buna göre, ikale kapsamında ödenen bir tazminat miktarı mevcutsa ve kıdem tazminatı ödemesi yapılmamışsa, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı³⁴ istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

İkale sözleşmesi ile belirlenen ek tazminatların ücret kapsamında hüküm altına alınması kanunilik ilkesine uygundur. Söz konusu ek tazminatın kıdem tazminatının istisnaya tabi tutarına eklenerek istisna miktarının belirlenmesi, 7103 sayılı Kanundan önceki duruma göre mükellef lehine görülmele birlikte, istisna kapsamının kıdem tazminatından ayrı olarak değerlendirilmesi ve bu yönde yeni bir düzenleme yapılması mükellef hukukuna uygun olacaktır.

3. 7162 Sayılı Kanunla (GVK Geçici 89. Madde) İle Oluşan Durum

7162 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile 193 sayılı Kanun’a geçici 89. madde eklenerek 27 Mart 2018 öncesinde ikale sözleşmesi ile çeşitli adlar altında yapılan ödemeler nedeniyle daha önce yapılan kesintilere ilişkin uyuşmazlıkların kaldırılması amaçlanmıştır. 27.3.2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yasal haklarına ek olarak ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesi Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 89. maddesinde şöyle düzenlenmektedir:

Geçici Madde 89 (Ek:18/1/2019-7162/4 md.)

“27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı

³⁴ 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı.

tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yukarda bahsi geçen düzenleme ile 27 Mart 2018 öncesi yapılan ikale sözleşmesi ödemelerinden yapılan kesintilerin iadesi sıkı şartlara bağlanmış bulunmaktadır. Bu şartlar kümülatif olarak aranmaktadır. Buna göre; aranan ilk şart ikalede vergisel iadenin söz konusu olabilmesi için vergi dairesine bir ödeme yapılmış olmasından geçmektedir. Başka deyişle ikale sözleşmesinin 27.3.2018 tarihinden önce düzenlenmiş ve ödemenin de bu tarihten önce yapılmış olması ve ilgili işveren tarafından gelir vergisi kesintisinin yapılarak vergi dairesine beyan edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla 27.3.2018 (bu tarih dâhil olmak üzere) tarihinden sonra hizmet erbabına ödenen ve istisna limitini aşan ek tazminat ödemelerinden kesilen vergilerin iadesi mümkün değildir. İkinci şart ödemenin ek tazminat niteliğinde olması gerektiğidir. Üçüncü şart ise, iade işlemine ilişkin başvurunun Vergi Usul Kanunu kapsamında düzeltme zamanaşımı süresinde yapılması gerektiğidir. Bu süre; gelir vergisi kesintisinin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıldır. Mesela, 2014 yılında ödenen ek tazminatlara ilişkin iade başvuru süresi 31.12.2019 tarihinde dolmuş olduğundan bu tarihe kadar talep edilmeyen iadenin bu tarihten sonra talep edilmesi mümkün değildir. Son şart ise, ilk üç şartın gerçekleşmesi durumunda, dava açmış hizmet erbabı tarafından yerine getirilecek son şarttır ve şekli şart özelliği taşımaktadır. Buna göre, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunan ve düzeltme talebi kabul edilmediği için dava açmış olan hizmet erbabının, mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu

belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini, tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.³⁵

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak idare veya davacı lehine ya da aleyhine yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyeceği de hüküm altına alınmıştır. Ancak davacı lehine yargılama gideri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyeceğine ilişkin bu hükmün gözden geçirilerek idarenin dava açmaya sebebiyet verdiği bir uyuşmazlık olduğu ve vekilin Avukatlık Kanunu uyarınca (md.164) vekâlet ücretini hak ettiği ön kabulü ile yeni bir düzenleme yapılması hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Geçici 89. maddeye ilişkin usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile "27.3.2018 Tarihinden Önce Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İ kale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ek Tazminatlar Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İadesi" başlıklı 5. bölümde 10. madde ile 15. madde arasında belirlenmiştir. Bu tebliğde ikale sözleşmesi ile iadesi istenebilecek kalemler, iade talebi başvurusu yapılabilecek yerler ve zamanı gibi hususlar üzerinde durulmuştur. İadesi istenebilecek kalemler iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, prim ve ek ödeme gibi çeşitli adlar altında ödenen ek tazminatlardır. İade talebi başvurusu yapılabilecek yerler tarha yetkili vergi dairesidir ve bu vergi dairesi işverenin muhtasar beyanname yönünden mükellefi olduğu vergi dairesi olup, şubeleri nedeniyle ayrı vergi dairelerinin mükellefi olan işyerlerinde, ilgili şubenin mükellefi olduğu yer vergi dairesidir. İade talebi başvurusu yapılabilecek zaman da sınırlı bir süreyi kapsamamaktadır. VUK'ta düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular üzerine ret ve iade yapılması söz konusu değildir. Yeni başvurularda 1.1.2014 tarihinden önceki dönemler zamanaşımına uğradığından, bu dönemlere ilişkin başvurular kabul edilmeyecektir. Düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması şartıyla, maddenin yürürlüğe girdiği 30.1.2019 tarihinden önce yapılan ve düzeltme veya şikâyet aşamasında bulunan düzeltme talepleri üzerine de gerekli ret ve iade işlemleri yapılacaktır.

³⁵ 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, T.15.03.2019, S. 30715.

Söz konusu geçici düzenleme ile mükelleflerle idare arasındaki bu ihtilafların sonlandırılması yoluyla idarenin ve yargının iş yükünün azaltılması, bütçeye yük oluşturan faiz, yargılama giderleri ve vekâlet ücreti ödemelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Vergi idaresinin iade başvurusunu inceleme yetkisinin süreye bağlanması, süreye riayet etmemesi durumunda vergi idaresinin sorumluluğunun açıkça belirlenmesine ilişkin bir düzenlemenin getirilmesi ve 27 Mart 2018 öncesi yapılan ikale ile vergisel kesintisinin iadesine ilişkin uyuşmazlığın yargıda bulunması durumunda davacının feragati ile vekâlet ücretine hak kazanılacağına ilişkin bir düzenlemenin getirilmesi devletle dikey ilişki içinde bulunan mükellef lehine olacaktır ve mükellef haklarının gelişimini sağlayacaktır.

III. İ KALEDE VERGİ İ ADESİ VE HUKUKİ SORUMLULUK REJİMİ

A. Hukuki Sorumluluk Rejiminin Belirlenmesi

1. Genel Olarak

Özel hukuk alanında zarar veren kişi, verdiği zararı malvarlığındaki bir değeri zarar görenin malvarlığına geçirerek rızaen yapabilir veya zararı kendi rızasıyla tazmin etmemesi durumunda tazmin devlet eliyle cebren yapılabilmektedir. Bu durumda borcun cebren tazmini özel hukuk kurallarına göre olur. İ darenin kişilere verdiği zararlar ise özel hukuk alanından farklı olarak kamu hukuku kurallarına göre tazmin edilir ve uyuşmazlık idari yargıda çözümlenir. Başka bir deyişle, idarenin bir kişiye kamu hukukuna tabi bir faaliyeti ile verdiği zararın, idarenin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına cebri olarak aktarımı yoluyla tazmin edilmesi idari sorumluluk kavramını ortaya çıkarmaktadır.³⁶ İ dari sorumluluk hukuki (mali) sorumluluk çeşididir ve malvarlığı sorumluluğudur.

İ dari sorumlulukta kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki tür bulunmaktadır. Kusur sorumluluğunda idarenin tek yanlı işlemlerinde (idari kararlar) bir hukuka aykırılığın varlığı, kusurun

³⁶ GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel: İ dare Hukuku Dersleri, 19. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 740-741.

varlığına delalet etmektedir. Yani hukuka aykırılık, bir kusur teşkil eder.³⁷ Bu nedenle, yargı kararlarıyla kabul edilmiş bulunan ve kusurun varlığını ilk olarak araştırılması anlamını taşıyan idarenin kusurdan doğan sorumluluğunda da önceliklilik ilkesi bulunmaktadır.

2. İdari Sorumluluğun Bağımsızlığı

İdari sorumluluğun temeli, idarenin vermiş olduğu zararı tazmin etme gerekçesidir.³⁸ Bu gerekçeler, nimet ve külfetlerde eşitlik ilkesi, imkân ve fırsat eşitliği ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesidir.³⁹ Diğer gerekçeler bir yana bırakılırsa idari sorumluluk konusunda en kapsamlı olanı hukuk devleti ilkesidir. Nitekim, hukuk devleti ilkesinin devlet ve kamu tüzel kişilerinin hukukla bağlı olması şeklindeki formel işlevi yanında, adalet idesine yönelen maddi bir yönü de bulunmaktadır.⁴⁰

İdari sorumluluk, Fransız Uyuşmazlık Mahkemesinin 1873 tarihli Blanco kararı ile özel hukuktan bağımsız ve kendine özgü kuralları olduğu içtihat edilmiştir.⁴¹ Başka deyişle idari sorumluluk, idare ile kişilerin haklarının uzlaştırılması veya dengelenmesi ve kamu hizmetinin gerekleri doğrultusunda özel hukuktan ve adli yargıdan bağımsız kendine ait ilkeleri olan bir sorumluluk türüdür. İdari sorumluluğun kamu hukuku kurallarına tabi olması beraberinde kanunun açık bir düzenlemesi bulunması durumunda istisna getirebileceği sonucunu doğurmuştur.

Ülkemizde idarenin kamu gücü ayrıcalıkları ile yaptığı faaliyetler sonucu verdiği zararlar idari yargı kolunda -kamu hukuku kurallarına göre- idare mahkemesi kararıyla tazmin edilebilmektedir. Dolayısıyla idari uyuşmazlıkta özel hukuktan ayrı özellikler barındıran idare hukuku uygulanmaktadır. İdare hukukundan doğan uyuşmazlıklar idari yargıda görülmektedir.

³⁷ Gözler/Kaplan, s. 750.

³⁸ ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdare Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2015, s. 738.

³⁹ Çağlayan, s. 739.

⁴⁰ OZANSOY, Cüneyt: Tarihsel ve Kuramsal Açından İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989, s. 31.

⁴¹ Çağlayan, s. 741.

3. İ kaleden Do ğ an Vergi Alaca ğ ının İ dari Sorumluluk İ lkesine G ö re Tazmin Edilece ğ i

Vergide kanunilik ilkesi uyarınca vergiyi do ğ uran olay ile başlayan, verginin tarhı, tahakkuku ve tahsili ile sona eren vergilendirme aşamaları bulunmaktadır. Vergide tarh ve tahakkuk aşamaları Vergi Usul Kanununda, tahsil aşaması ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca bu usul kodları yoluyla dzenlenmiştir. Bu aşamalarda ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari uyuşmazlık olarak kabul edilmekte ve idari yargı içinde örgütlenen vergi yargısında çözümlenmektedir. Vergi yargısına i lişkin mevzuatı, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İ dare Mahkemeleri, İ dare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMVK) ve 2577 sayılı İ dari Yargılama Usulü Kanunu (İ YUK) oluşturmaktadır.

Vergi kamu hukuku borç i lişkisidir.⁴² Vergi sorumlulu ğ u da kamu hukuku i lişkisini gerektirdi ğ inden kanunlarla belirlenmektedir. Muhatap, tarihyatın muhatabı gibi terimler kullanılsa da vergi sorumlulu ğ u vergiyi do ğ uran olayı kişili ğ inde gerçekteştirmeyen üçüncü kişinin başkasının borcunu ödemek veya şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda olması şeklinde ifade edilmektedir.⁴³ Vergi Usul Kanununa göre vergi sorumluları kanuni temsilciler, vergi kesenler ve mirasçılardır. Vergi kesen sıfatına sahip işveren ikale ile ilgili ödemeyi vergi idaresine beyan etmektedir. Hizmet erbabı bu kesintiye i lişkin bir hukuka aykırılık iddiasında ise, uyuşmazlık idari yargılama hukukuna hâkim ilke ve kurallar çerçevesinde çözümlenebilecektir.⁴⁴ Buna göre, hizmet erbabı İ YUK'un 7. maddesi gere ğ ince istihkak sahibi olarak ödemenin kendisine

⁴² ÖNCEL, Mualla: Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Arma ğ an, AÜSBF Yayını No: 522, 1983, Ankara, s. 45 (ss. 39-55).

⁴³ Saban, s. 115.

⁴⁴ VUK'un md. 378/1. fıkrasında vergi mahkemesinde dava açabilmek için dava konuları belirlenmiştir. Buna göre dava açabilmek için tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. İ dari davalar ve vergi davalarının niteli ğ i hakkında geniş bilgi için bkz. CANDAN, Turgut: Açıklamalı İ dari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2022; AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil: Türk İ dari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2021.

yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren vergi mahkemesinde 30 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Mükellef tarafından açılan davanın kabulü yönünde karar çıkarsa vergi dairesinin işlemi iptal edilerek tarhiyatın terkinini, ödenmiş verginin iadesi gibi işlemlerin kaldırılması yönünde hüküm kurulmaktadır.

B. Vergi İadesinde Faiz Uygulanması Sorunsalı

1. Genel Olarak

Vergi mükellefinden fazla veya yersiz tahsil edilen ya da vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme devletin kendi alacaklarına ilişkin faiz almasına yönelik yaptığı faiz düzenlemesinden yaklaşık 13 yıl sonra -1999 yılında-yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından devletin gecikme faizi almasının eşit olmayanların eşitsizliği anlamında zorunluluk teşkil ettiği, mükellefe iadede faiz ödenmemesinin ise anayasaya aykırılığının bir eksik düzenleme durumu olduğu gerekçesiyle incelenemeyeceği “...Anayasa Mahkemesi’nin daha önceki kimi kararlarında açıkça belirtilmiş olduğu üzere Anayasa’ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için bu konunun Yasa Koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir... Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısımak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir.⁴⁵ Bu itibarla Danıştay kararlarında Anayasa Mahkemesi’nin kararına uygun davranılmış ve genel hükümler yoluyla mükellefe iadede faiz uygulanabileceği göz ardı edilerek, bu konuda bir kanun hükmü bulunmadığı gerekçesiyle faiz talepleri reddedilmiştir.⁴⁶ Bu durum 1999 yılına değin sürmüştür. Daha sonra VUK’un 112. maddesinde yapılan kanuni düzenleme ile mükellefe yapılacak vergi iadelerinde belirli şartların varlığı durumunda tecil faizi oranında hesaplanan faiz şeklinde

⁴⁵ AYM, T. 27.09.1988, E. 1988/7, K. 1988/27.

⁴⁶ Candan, s. 191. Örnek mukabilinde bkz. D3D, E. 1992/1866, K. 1993/3667, T. 14.12.1993; D9D, E. 1996/519, K. 1996/1886, T.23.05.1996.

ödeme durumu getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi gerek AİHM Kararlarında yer verilen mükellefe iadesi gereken vergilerin mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi, gerekse hukuk devleti ilkesi gereğince VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasını iptal kararı vermiş ve iptal kararının vergi iadesine hak kazanan mükelleflerin mülkiyet haklarında mevcut durumlarından da geriye gitmesini engellemek üzere Resmi Gazete'de yayımından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.⁴⁷ 6322 sayılı kanunla 15.06.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere VUK'un 112. maddesinde değişiklik yapılmış; böylece 4. fıkra yeniden düzenlenmiş⁴⁸, maddeye konuyla ilgili 5. fıkra eklenmiş⁴⁹ ve sonraki fıkra ise bu fıkradan sonra gelecek şekilde numaralandırılmıştır.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin neleri kapsadığı konusu tartışmaya açık olmakla birlikte fazla tahsil, idarenin kusuruna dayanmayan bir şekilde verginin mükellef tarafından kusurlu ya da kusursuz şekilde fazla olarak ödenmesi hallerini kapsarken, yersiz tahsilde idarenin hizmet kusurunun bulunduğu vergi tahsilâtı söz konusu olmaktadır. Yersiz tahsil, idarenin vergiyi hukuka aykırı olarak tahsil ettiği durumları ifade etmektedir. Fazla ve yersiz tahsilin ikisi birden, haksız tahsil olarak kabul edilebilir.⁵⁰ Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergi ise kanunda öngörülen bir düzenleme çerçevesinde tahsil

⁴⁷ AYM, T. 10.2.2011, E. 2008/58, K. 2011/37.

⁴⁸ VUK'un md 112/4. fıkrası şöyledir: “*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*”.

⁴⁹ VUK'un md 112/5. fıkrası şöyledir: “*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*”.

⁵⁰ Başaran Yavaşlar, s. 94; Karakoç, Vergi İdaresince, s. 389; Üstün, 183, 214; Candan, s. 193; ERMUMCU s. 151, 153, 155.

edilmiş bulunan ve şartları gerçekleştiği için iade edilmesi gereken vergiyi ifade etmektedir.⁵¹

2. İade Faizi ve Gecikme Faizi

Faiz, borçlu bakımından parayı belli süre kullanmanın bedeli niteliğindeki, alacaklı bakımından ise paradan belli bir süre mahrum kalmanın karşılığı olarak ortaya çıkan hukuki bir ürün olmakta ve paranın değer kaybının telafisinin aracıdır.⁵² AATUHK'ta düzenlenen gecikme zammı, tecil faizi, AYM kararı ile iptal edilen haksız çıkma zammı,⁵³ VUK'ta düzenlenen gecikme ve iade faizleri ile İdarî yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK'ta) düzenlenen infazın gecikmesi dolayısıyla idarenin ödemesi gereken faiz, asıl borcun varlığı halinde işleyen ve ona bağlı olan fer'i borç niteliğinde kanunî faizlerdendir.⁵⁴

⁵¹ VUK'un md. 112/5. fıkrasında iade edilmesi gereken vergilerle ilgili bir düzenleme bulunmaktadır ve aynen korunduğu söylenmiştir. Ancak sadece özel durumlarda ve vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz konusunu düzenlemektedir. Buna göre, katma değer vergisinin iadesi veya sene içinde tevkifat yoluyla tahsil edilmiş olan verginin sene sonunda ödenecek vergiden fazla olması ya da geçici vergiden doğan iadeler gibi sebeplerle fazla tahsilin iadesi, örnek olarak gösterilebilir. Bu sebeple yapılacak iadenin kapsamında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır Bu bakımdan bu fıkra üzerinden değerlendirme yapılmamaktadır. Yaltı, s. 4; Başaran Yavaşlar, s. 94; Ermumcu, s. 151-152; Candan, s. 193, Üstün, 184, 214-218; Karakoç, Vergi İdaresince, s. 389.

⁵² ÇÖLGEZEN, Övül: Gecikme Faizinin Niteliği, Vergi Dünyası, S. 354, Şubat 2011, s. 77, (ss.77-81).

⁵³ 03.02.2011 tarihli ve 2009/83 Esas, 2011/29 Sayılı kararıyla düzenlemenin anayasaya aykırı olmadığına karar veren AYM, tekrar incelenebilirlik şartı olan 10 yıl geçmesinden kısa bir süre sonra AATUHK'nın 58/5. fıkrasında yer alan bu düzenlemeyi mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle oyçokluğu ile iptal etmiştir. AYM, T. 21.04.2022, E. 2021/119, K. 2022/48; RG, T. 02.08.2022, S. 31911. Buna ilişkin tespitlerin yer aldığı AYM kararı için bkz: AYM Başvuru No.2019/4408, RG. T. 03.08.2022, S.31912.

⁵⁴ CANDAN, Turgut: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2016, s. 47, 54. Asıl ve fer'i kamu alacakları hakkında geniş bilgi için bkz. BALCI, Mustafa: Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, On iki Levha Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2021, s.173-198, 832, 853;

Gecikme faizi, 01.01.1986'da yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla VUK'a (md.112) eklenmiştir. Kanunun genel gerekçesinde devletin vergi alacağını zamanında tahsil edememesi halinde kamu hizmetlerinin aksayacağı, mükelleflerin vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödemelerinin sağlanarak mükellefler arasında ortaya çıkabilecek eşitliğe aykırı durumların önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.⁵⁵ Böylece, tahakkukun gecikmesine bağlı olarak devletin zaman kaybı dolayısıyla uğrayacağı zararın telafisi mümkün hale gelmiştir.⁵⁶ Gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde, tahakkuk aşamasındaki gecikme dolayısıyla alınmasından dolayı, ceza niteliği taşımamakta ve verginin tazmini amacıyla alınan ek bir malî yükümlülüktür.⁵⁷ Uygulamada ise gecikme zammının cezai bir kimliğe dönüştüğü durumlar görülmektedir.⁵⁸

KARAKOÇ, Yusuf: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 83-84.

⁵⁵ 3239 Sayılı Kanun'un gerekçesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler, s. 116, erişim: Mayıs 2022.

⁵⁶ VUK'un 112/3. maddesinde düzenlenen gecikme faiziyle ilgili hüküm, anayasaya aykırılık iddiasıyla itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirildiğinde yüksek mahkeme kararında gecikme faizinin bu niteliği üzerinde durmuştur.

⁵⁷ KUMRULU, Ahmet: Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 40, S. 1-4, T. 1988, s. 239; Sonsuzoğlu, s. 73.

⁵⁸ Mevcut uygulaması ile gecikme faizi bir mali yaptırımdan öte bir cezai yaptırım niteliği taşımaktadır. Gecikme faizi oranı genel olarak piyasa faiz oranından çok yüksek olarak belirlenmektedir. Özellikle ilave tarhiyatın normal vade tarihinden 3-4 yıl sonra yapılması halinde, gecikme faizi tutarı vergi zıyaı cezasından daha ağır külfet oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu niteliği itibarıyla gecikme faizi fiilen ceza hüviyetine bürünmektedir. Bu durum da gecikme faizinin, vergi cezalarında olduğu gibi mükellefin kusuruna bağlı olarak uygulanmasını gerekli kılar. ÜREL, Gürol: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2007, s. 221-222. TÜİK verilerine göre TÜFE Temmuz 2022 dönemi için bir önceki yılın aynı ayına göre %79,60 ve on iki aylık ortalamalara göre %49,65 olarak gerçekleşmiştir. Bu veriler ışığında gecikme faizi ve gecikme zammı oranının Devlet gelirlerinin enflasyona karşı korunması amacına hizmet edecek şekilde belirlenmesi, bu amacı aşacak şekilde bir cezalandırma aracına dönüştürülmemesi ve diğer ekonomik enstrümanlar ile desteklenecek

Diğer yandan, mükelleflerin de çeşitli sebeplerle ödemiş oldukları ve kendilerine iadesi gereken vergiler bakımından zamana bağlı değer kayıpları söz konusu olabilmektedir. Mükelleften fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesine ilişkin devletin sorumluluğuna gidilecek düzenleme, devletin tahakkukun gecikmesi dolayısıyla alacağına gecikme faizi düzenlemesinden 13 sene sonra yürürlüğe girmesi, devletin sorumluluğunun mükellefin uğradığı zararın bir kısmını telafi etmeye yönelik olması, mükellefin zarara uğrama tehlikesi ile karşı karşıya kaldığında bu zararın giderileceğine ilişkin güven içinde olma ve devlete olan güvenin sarsılmasına yol açmaktadır.

İade faizi olarak belirlenen tecil faizi mükelleflerin vergi borçlarını ertelemesi halinde uygulanan bir faiz olup oranı, her zaman gecikme faizi / zammı oranından düşük olmuştur.⁵⁹ Mükelleflerin enflasyonist etkilerden görece korunmasını ve idarenin iade için harcayacağı zaman kaybının yol açtığı aşınmayı önlemek ve böylece mükellef hukukunun tam korunmasını sağlanması açısından, kanun yapma tekniğine uygun olarak gecikme faizinin uygulanma şartlarına paralel düzenlemeler yapılması icap etmektedir.⁶⁰ Başka deyişle, kamu yararı ile mükellef yararı arasındaki makul ve adil dengenin sağlanması yönünde adımlar atılmaya devam edilmelidir.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde ise faizin başlama tarihi, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlanması yerine, hukuki güvenlik ilkesi gereği en kötü ihtimalle faizin başvurudan itibaren hesaplanmasının esas alınması olumlu bir adım olacaktır. Devlet ödemelerinin belirli bir prosedür süzgecinden geçirildiği göz önüne alındığında, İYUK'un md.

şekilde belirlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. tuikweb.tuik.gov.tr, erişim tarihi: Ağustos 2022.

⁵⁹ Gecikme faizi / zammı, temerrüt faizi ve tecil faizinin yıllar içindeki oransal değişimi ve karşılaştırmasına ilişkin grafik için bkz. ORGAN, İbrahim / SEVİNÇ CEYHAN, Cansu: Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması, PIBYD, C.7, S. 1, T. 2020, ss. 120-134, s. 129-130.

⁶⁰ Oysa Danıştay, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilerek % 1 oranında katma değer vergisine tabi olan konutlar için VUK md. 112/3. fıkrasından hareketle, ödenen KDV'nin verginin tahsil edildiği tarihten itibaren hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte iadesine karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına karar vermiştir. D9D, T. 9.10.2019, E. 2016/13442, K. 2019/4483.

28/6. fıkrada yer alan düzenlemeye benzer şekilde ve mükellefe tanınan sürelerin kısılalığından mütevellit, idarenin iadeyi ivedi şekilde yapmak zorunda olduğu ve bu sürenin 1 ayı geçmeyeceği, geçmesi durumunda iade faizinin yine işleyeceği şeklinde düzenlenmelidir.

3. Faizin Hesaplanma Süresi

Vergi iadesinde faiz, kısa ve yetersiz bir zaman aralığı için uygulanmaktadır. Vergi borcuna ilişkin ödemeye konu gecikme faizinde ise, vergi alacağının ilgili kanunlarda belirtilen normal vade tarihinden, tarhiyatın tahakkuk ettiği tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Mükellef alacağı için yukarıda bahsedildiği üzere benzer nitelikte veya paralel bir düzenleme bulunmamaktadır.

VUK'ta esasında mükellefin kusurlu olup olmamasına göre iki farklı düzenleme yapılmıştır.⁶¹ Mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde faiz, müracaat tarihinden itibaren başlamaktadır. İdare tarafından kaynaklanan sebeplerle fazla veya yersiz tahsilde, tahsil tarihinden itibaren işlemektedir. Kanun gereği iadesi gereken vergilerde ise faizin başlama tarihi, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takiben idareye tanınan üç aylık sürenin sonudur.

Mükellefe iade edilecek vergilerde; gerek mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde, gerek idare tarafından kaynaklanan sebeplerle fazla veya yersiz tahsil halinde, gerekse vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde faiz işlemesinin biteceği tarih, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarih olarak belirlenmiştir. VUK'un 112. maddesinin 4. ve 5. fıkrasında yer alan ve her üç iadede de faizin hesaplanacağı son tarih olarak mükellefe düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih olarak belirlenmesi, mükellefi düzeltme fişinden sonra iadenin yapılması durumunda düzeltme fişinin tebliği ile fiili iade tarihi arasında işlemesi gereken iade faizi kadar korunaksız bırakılmaktadır. Bu nedenle düzeltme fişinin tebliği ile fiili iade tarihi arasında iade faizinin işleyeceğine ilişkin kanuni düzenleme, hukuk devleti açısından

⁶¹ TAŞKIN, Yasemin / SONSUZOĞLU, Elif: Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemelere İlişkin Düzenlemeler, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Seri: 56, y.2011/2, s. 13, (ss.1-17).

gerekliliktir. Söz konusu iadenin de gün bazlı olması muhtemel adaletsizliği önleyecektir.

VUK'un 112. maddesinin 5. fıkrası ile vergi kanunlarına göre iadesi gereken vergilere faiz uygulanabilmesi için ilgili bilgi ve belgelerin yükümlü tarafından idareye eksiksiz olarak teslim edildiği tarihten itibaren 3 ay beklenmesi gerekmektedir. Bu düzenleme, idareye mükellefin vergi borcunun bulunması durumunda mükellefe tanınmayan üç aylık bir faizsiz bir süre tanınmaktadır. İdareye tanınan normal işlem süresi bir bakıma idarenin vade tarihi olarak tanımlanabilir.⁶² Bu sürenin mükellefe işlemlerinde tanınan 30 günlük veya 1 aylık süre miktarına indirilmesi uygun olacaktır.

İade faizinin başlangıcı ve bitişine ilişkin sorunlardan bir başka durum, vergi iadesinin dava konusu yapılması durumunda mükellefin talep edeceği faizin hesaplanacağı süre konusunda tereddüdünün bulunmasıdır. Bu durum vergi iadesine ilişkin düzenlemenin eksik ve yanlış adreste yapılması ve kanun yapma tekniğine uygun olarak yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Gerçekten de idare hukukunun yerleşik içtihatlarından taleple bağlılık ilkesi sonucu, mahkemece davacının talep sonucu ile bağlı kalmak suretiyle istemin genişletilmesi, daraltılması veya talep edilmeyen bir konuda karar verilmesi mümkün olmamaktadır. Böylece iade fazinde faizin başlangıcı olarak verginin tahsil tarihi yerine düzeltme başvurusunu veya dava açma tarihini esas alarak faiz isteminde bulunulması durumunda, mükellefin yaptığı ödemedi hazine de kaldığı süre içinde elde etme ihtimali bulunan getirisini tam olarak elde edemeyecektir.⁶³

4. İade Faizinin Türü

İade faiz oranı, gecikme faizi/zammı oranı yerine tecil faizi oranına bağlanmıştır. Devlet geç tahakkukta normal vade tarihinden itibaren aylık % 2,5 (yıllık % 30) oranında gecikme faizi (VUK md. 112/4), geç ödemede yine vade tarihinden itibaren aylık % 2,5 oranında

⁶² Karakoç, s. 397.

⁶³ Danıştay, davacı tarafından düzeltme başvurusundan itibaren tecil faizi uygulanması talep edilmekle birlikte, ödeme tarihinden itibaren yasal faiz ödenmesine ilişkin yerel mahkeme kararını bozmuştur. D9D, T. 15.5.2019, E. 2016/18628, K. 2019/2145.

gecikme zammına (AATUHK md. 51) derhal hak kazanmaktadır.⁶⁴ Tecil faiz oranının ise düşük belirlenmesi mümkündür. Nitekim, yıllık % 19 olarak uygulanmakta iken 31.12.2019 tarihinden itibaren yıllık % 15'e indirilmiştir.⁶⁵

Vergi yargısı ise iadesi gereken vergilerin, tahsil tarihinden itibaren faiz hesaplanarak mükelleflere geri verilmesinin gerektiği yönünde kararlar vermekle birlikte, uygulanacak faiz oranı konusunda Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Kararların önemli bir kısmı, fazla ödenen tutarın 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'da öngörülen faiziyle iadesi gerektiği yönündedir.⁶⁶ 3095 sayılı Kanun, özel borç ilişkilerinde uygulanması gereken faiz oranlarını düzenlemektedir. Buna göre, kanuni faiz ve temerrüt faiz oranı sözleşmede belirlenmemişse 2022 yılı için % 9, ticari işlerdeki temerrüt faizi oranı ise % 15,75'tir. 3095 sayılı Kanundaki faiz oranının uygulanması halinde daha da tecil faiz oranından düşük bir faiz oranı uygulanması öngörülmektedir.⁶⁷

5. Vergi Yargısında İade Faizi

Mükellefin iade talebinin kaynağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Mükellefin iade talebi, ilişkinin kamu hukuku ilişkisi niteliğini zayıflatmaktadır. Kumrulu, mükellefe vergi iadesinde tazminat

⁶⁴ Önceki gecikme faizi ve gecikme zammı oranı ise % 1,6'dır. 5801 Sayılı CB Kararı, RG, T. 21.07.2022, S. 31899.

⁶⁵ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. maddesi gereğince tecil edilen kamu alacaklarının tecil ve taksitlendirme işlemlerinde uygulanacak faiz oranının tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Yıllık % 15 olarak uygulanmakta olan tecil faizi oranı 21.07.2022 tarihinden itibaren yıllık % 24'e yükseltilmiştir. Tahsilat Genel Tebliği (Seri: C, Sıra No:6), RG, T. 21.07.2022, S. 31899.

⁶⁶ "İadesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişki, iadenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüşmüştür." D3D, T.16.9.2013 E. 2010/3898, K. 2013/3423, Hatipoğlu, s. 443.

⁶⁷ Danıştay, yargı kararı ile ortaya çıkan iadelerde tecil faizinin uygulanıp uygulanmayacağı yönündeki tereddüdün ortadan kaldırılarak, taleple bağlılık ilkesinin çiğnenmediğini, özel hükmün genel hükme önceliğinin bulunduğu şeklindeki gerekçe ile yasal faizden anlaşılması gerekenin tecil faizi olduğu kararına varmıştır. DVDDK, T. 10.03.2021, E.2021/1, K. 2021/3, RG, T. 09.09.2021, S. 31593.

olarak faiz verilmesini, sebepsiz zenginleşme bakımından ortaya çıkan bir zorunluluk olarak nitelemektedir. Karakoç, iade taleplerinin kamu hukukundan kaynaklanan vergi ilişkisine dayandığını ve sorunun düzenlemenin noksan ve yanlış adreste yapılmış olmasından kaynaklanmasından dolayı yaşandığını savunmaktadır.⁶⁸ Yargı kararı üzerine vergi iadesinde faiz konusunda esas düzenlemenin açık şekilde ve AATUHK’da düzenlemesi gerektiğini düşünmektedir. Diğer görüş, açık bir düzenlemenin aynı gerekçelerle İYUK’ta düzenlenmesinin kanunlar sistematğine uygun olacağı yönündedir.⁶⁹ Bir başka görüş, temelde yargısal bir görüş olup vergi iadesi talebinin kamu hukuku ilişkisi olduğundan mütevellit, idarenin sorumluluğu için kanunî düzenlemeye gerek bulunmadığı yönündedir.⁷⁰ Bu, “yasa ekranı”nın arkasına geçildiği ve hukuk devletinın esas alındığı şeklinde yorumlanmaktadır.⁷¹

VUK’nun 112. maddesinde yargı kararlarına göre red ve iade edilmesi gereken vergiler için açık bir düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte yargı kararına dayanan iadelerde hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda tereddüt bulunmamalıdır. Bunun dayanağı olarak birkaç durum gösterilebilir. Verginin yargı kararları sonucunda fazla veya yersiz tahsil edildiği hüküm altına alındığından madde metninde yer alan “*fazla veya yersiz tahsil*” ibaresi, yargı kararlarına göre red ve iade edilmesi gereken vergileri de kapsadığı sonucuna varılır. Bir diğer bakış açısı; madde düzenlemesinde iade faizine hükmedilmesi için yargı kararına dayanıp dayanmaması üzerine bir ayrıma gidilmemiştir. Ayrıca son düzenleme ile iade edilecek vergilerin sadece vergi hataları kapsamında tahsil edilen vergiler olması şartı kaldırılmıştır. Bu nedenle, iade edilecek vergilerde hataen veya hata dışında herhangi bir sebebin bulunması yeterli koşul görülmüştür.⁷²

⁶⁸ Kumrulu, s. 249; Karakoç, Vergi İdaresince, s. 391-392.

⁶⁹ Hatipoğlu, s. 445.

⁷⁰ Bu görüşe karşı çıkanlar, VUK’un faiz ödenmesine ilişkin VUK’un 112/4. maddesi (eski hali) hükmü bulunduğu sürece Anayasa’dan kaynaklanan genel sorumluluk kurallarına gidilemeyeceği ve böylece yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenemeyeceği ileri sürülmekteydi. Başaran Yavaşlar, s. 98, 101.

⁷¹ Yaltı, s. 5-6. Söz konusu gerekçe ile eşitlik ve adalet ilkeleri gereğince gecikme faizi uygulanması gerektiğine ilişkin karar örneği için bkz. D7D, T. 29.11.2005, E. 2002/1901, K. 2005/2955.

⁷² Bu yönde tereddüdü ortadan kaldıran karar için bkz. DVDDK, T. 10.03.2021, E.2021/1, K.2021/3, RG, T. 09.09.2021, S. 31593.

İYUK'un md. 28/6. fıkrası, vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye AATUHK'nın 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz hükmünü düzenlemektedir. İlgili hüküm, ret ve iade edilmesi gereken vergiler için söz konusu olmakla birlikte, sadece mahkeme kararının sonrasına ilişkin bir iade faizini düzenlemektedir. Bu düzenleme kararın idareye tebliğinden sonraki zaman dilimi ile ilgilidir. Başka deyişle bu hüküm, iadeye konu verginin tahsil tarihinden mahkeme kararına kadar süreci kapsamamakta ve karar derhal yerine getirilse bile mükellefin zararı yine mevcut kalmaya devam etmektedir. İYUK'un 28. maddesi tek başına mükellefin zararlarını karşılamaya yetmemektedir.

C. İkalede İade Faizi

1. Genel Olarak

İkale sözleşmesi kapsamındaki tahsilatlarda/ödemelerde vergi iadesine konu birçok durum oluşabilmektedir. Sık karşılaşılan durumlardan biri istisna kapsamında olan kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasında çeşitli hatalar yapılabilmesidir. Bu durumda da gelir vergisi kesinti tutarı olması gerekenden fazla hesaplanabilmekte ve işçi bu kapsamda mağdur olabilmektedir. Bu mahiyetteki hatada, vergilemede hata nedeniyle ilgili vergi dairesine başvurarak düzeltme hükümleri kapsamında yersiz kesilen verginin işçiye iadesi talep edilebilecektir.

Vergi idaresi, işçiye vergi iadesinde iade miktarında asıl vergi alacağı ile yetinmemelidir. Nitekim VUK'un md. 112/4. fıkrası uyarınca ikale ile iş akdi sonlanan işçiye hukuka aykırı tahsil edilen gelir vergisinin geri verilmesinde faiz uygulaması mümkün olabilecektir.⁷³

Haksız olarak tahsil edilen verginin iadesi üzerine, iade edilen vergiden bağımsız olacak şekilde ve tek başına faizin istenebilirliği, idari sorumluluk ilkesi uyarınca mümkündür. İade faizi, asıl alacağı bağlı

⁷³ İkale sözleşmesi lehdarı davacı tarafından mevduata uygulanan en yüksek faiz oranına göre hesaplanacak faiz talep edilmekle dava konusu ayrılış paketi üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisinin düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre içinde kullanımından mahrum kalınan tutarın 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ile birlikte iadesine hükmedilmiştir. İstanbul BİM 1VDD, T. 3.7.2020, E. 2020/987, K. 2020/725.

olduğundan, asıl alacağın iadesine ilişkin düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi içinde olmak kaydıyla, iadeden ayrı olarak düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmasında hukuki engel bulunmamaktadır.⁷⁴

2. Yargı Kararı ile Kesinleşen Mükellef Alacağında İade

1475 Sayılı İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatının tamamı gelir vergisinden istisna tutmaktadır. Kıdem tazminatı ödemesinin tavan tutarı emredici hüküm olarak belirlenmiş ve bu tutarın özel sözleşmelerle değiştirilmesinin önüne geçilerek tazminatın yıllık miktarının, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesi tutarından fazla olamayacağını açıkça belirlenmiştir.⁷⁵ 1475 Sayılı Kanunla belirlenmiş tutar vergi uygulamaları bakımından “kıdem tazminatı tutarı” olarak kabul edilmekte, ikale sözleşmesi ile fazladan bir tutar belirlenmiş olmasının ise hukuken bir hükmü bulunmamaktadır. Bu itibarla, istisnaya tabi ödenmesi gereken kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılması durumunda hukuka aykırı gelir vergisi kesintisinin açık bir vergilendirme hatası olması nedeniyle düzeltme ve şikâyet yoluna konu edilebilecek ve ardından dava konusu yapılabilecektir. VUK’un 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca tahsil tarihinden itibaren AATUHK’ya göre belirlenen tecil faizi ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Ücret veya farklı ad altında ödenip ücret niteliği taşıyan ödemelerin de tevkifata tabi olduğunun düzenlenmiş olması karşısında ücret niteliği taşımayan ve davacının işine son verilmesi nedeniyle yapılan ödemenin hangi ad altında yapıldığının vergisel açıdan bir önemi bulunmadığı gibi, işverenin kanuni sorumluluğu ve zorunluluğu olmadan yapılmış olması da tevkifata tabi tutulmasını gerektiren bir durum değildir. Mesela, şirketin dava konusu kesintinin ait olduğu tazminatı işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amacıyla ödeme yapması durumunda, işine son verilen çalışana yapılan

⁷⁴ DVDDK, T. 02.03.2022, E. 2022/1, K. 2022/4, RG, T. 10.05.2022, S. 31831.

⁷⁵ İşçilere ödenecek kıdem tazminatı tavan tutarları, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün mali ve sosyal haklara ilişkin genelgeleriyle yıllar itibarıyla tespit ve ilan edilmektedir.

ödemenin hizmet karşılığında yapılması da söz konusu olamayacağı gibi, bu ödemenin ücret niteliği taşımadığı da açık olacaktır.⁷⁶

İ kalede belirlenen tutarın ne kadarının kıdem tazminatı ve ek ödeme olduğunun belirli olmadığı durumlarda, mahkemece hangi tutarda kıdem tazminatı ve işsizlik tazminatı ödendiğinin ve ödenen tutardan hangi tutarda gelir vergisi kesintisi yapıldığı ve ödenen net tutar alınacak ara karar ile davacıya sorulabilmektedir. Nitekim yasal zorunluluk olmaksızın yapılan ek ödeme tutarının tamamının gelir vergisi kesintisine tabi tutulmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Böylece, ara karara verilen cevap sonucunda bilgi ve belgelerden ikalede yer alan miktarların akıbeti belirlenmiş olabilmektedir.

3. GVK Geçici Md. 89 ile Vergi İ adesinde Faiz

7103 sayılı Kanun'un yayımından önceki dönemlerde ikale sözleşmesi ile öngörülen ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı konusunda ö zelgeler ve yargı kararlarında bulunan belirsizlikle birlikte Maliye bakanlığı aleyhine verilen yargı kararlarının artmasıyla hem vergi iadesi, hem de mahkeme masraflarıyla karşı karşıya kalınmasını engellemek amacıyla 27.3.2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, ikale sözleşmesi kapsamında ö demeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin tamamının ret ve iadesi sağlanması süreci başlatılmıştır. Böylece düzeltme zamanaşımı içinde olmak kaydıyla geriye dönük vergi iadesinin önü açılması sağlandı.⁷⁷

⁷⁶ İstanbul BİM 4VDD, T. 23.6.2020, E. 2020/57, K. 2020/961.

⁷⁷ Çalışılan işyerinin (sorumlu sıfatıyla) ücretlerden kesilen vergileri beyan ederek ö dediği, muhtasar yönünden bağlı bulunduğu tarha yetkili vergi dairesine, çalışılan yer şube olup gelir vergisi stopaj yönünden merkezden ayrı bir vergi dairesine bağlı ise şubenin bağlı olduğu bu vergi dairesine başvurulmalıdır. Aynı zamanda müracaat, interaktif vergi dairesine üzerinden de yapılabilmektedir. Gelir İ daresi Başkanlığı, iadeye ilişkin başvuruların başladığı 15.02.2019 tarihli duyurusunda iade işleminin yapılması için başvuruda gerekli evrakları şöyle sıralamıştır:

- 1- Dilekçe (Başkanlığımızdan veya İ nternet Sitemizden Edinebilirsiniz)
- 2- Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi, İ kale Sözleşmesi veya İş Akdinin Sonlandırılmasına İ lişkin Benzeri Diğ er Sözleşme ve Belgeler (Kesintiye Yapmakla Sorumlu Olan İşverenden Temin Edilen)
- 3- İ kale Sözleşmesine İ stinaden Yapılan Ö demelere İ lişkin Kesinti Tutarlarını Gösterir Belge (Ücret Bordrosu vb.)

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ile yayımlanan 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği üzerine vergi idaresine yapılan başvurulardan geçici md. 89'da belirlenen şartlara uygun olanların vergi iadesi yapılıma süreci başlatılmıştır. Bu minvalde, vergi idaresinin uygulamayı söz konusu hüküm ve düzenleyici işlem doğrultusunda yönlendirerek gereksiz ihtilaflar yaratmaması gerekmektedir. Nitekim vergi idaresinin kanun hükmünü tam ve yerinde uygulamaması mevcut ihtilafların kaldırılması amacıyla düzenlenen kanun hükmünün amacına aykırı davranmamasına yol açacak ve idarenin hizmet kusuru ortaya çıkacaktır.

Vergi idaresi geçici md. 89'un şartları sağlayan mükelleflere iade yaparken, iade ile birlikte faiz ödemesi yapma yükümünün olup olmadığı veya hangi düzenlemeye dayanarak faiz ödemesi yapması gerektiği konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır.⁷⁸ Bu durumda VUK'un md.112/3. fıkrasında, 4. fıkrasında, 5. fıkrasında veya İYUK'un md. 28/6. fıkrasında yer alan faiz düzenlemelerinin veya 3095 sayılı Kanun uyarınca faiz işletilmesi ihtimalleri gündeme gelecektir. Devletin alacaklarına gecikme faizi oranında faiz işletilmesini düzenleyen VUK md. 112/3.fıkrası, kanunları gereğince iade gerektiren 5. fıkra, yargı kararının infazının idare tarafından gecikmesini düzenleyen İYUK md. 28/6. fıkra ve özel borç ilişkilerinde uygulanacak faiz şartlarını içeren

4- İadeye Konu Tazminatların İşveren Tarafından Hizmet Erbabına Ödendiğine İlişkin Belge (Dekont, Makbuz, Hesap Ekstresi vb.)

5- İade Talebinin Avukat Veya Vekil Tarafından Yapılması Halinde Vekâletname Örneği.

6. Mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) dava mevcutsa mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneği.

[Kaynak: www.gib.gov.tr/mevzuatek/iadeTalebiDilekceOrnegi.pdf](http://www.gib.gov.tr/mevzuatek/iadeTalebiDilekceOrnegi.pdf), erişim tarihi: Mayıs 2022.

⁷⁸ Bu konuya ilişkin bir yargı kararına da rastlanılmamıştır. 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğu hakkında karar için bkz. DVDDGK, T. 27.1.2021, E. 2020/17, K. 2021/2. Bununla birlikte, “işveren şirketin İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin üzerinde ödeme yönündeki kararının asıl amacının, iş gücünden yeterince yararlanılamayan personelini emekliliğe teşvik etmek olduğu” belirtilerek ilave ödemenin, VUK'un 3. maddesinde yer alan yorum yöntemi uyarınca ihbar tazminatı yerine GVK'nın geçici 89. maddesinde sayılan ödemelerden olduğuna ilişkin karar ve karşı oy yazısı için bkz. DVDDGK, T. 24.11.2021, E.2021/6, K.2021/8.

3095 sayılı kanun hükmü kapsam ve mahiyet itibariyle gelir vergisi kesintisinin iadesinde uygulanacak faizden farklılık göstermektedir. Kanımca, vergi idaresi geçici md. 89'a göre iade yaparken VUK'un md. 112/4. fıkrasında yer alan koşullara uygun olarak faiz ödemesi de yapması uygun düşecektir. Söz konusu hükümde fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler için iadede, bu tahsilin mükellefin hatasından kaynaklanıp kaynaklanmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanmadığı haller, “*diğer haller*” olarak düzenlenmiş ve esas itibariyle ortada idarenin hizmet kusurunun bulunduğu ve idareden kaynaklanan sebepleri kast etmektedir. Geçici md. 89 kapsamında yapılacak iadenin, VUK'un md. 112/4. fıkrasında belirtilen diğer haller kapsamında belirlenmesi hem mahiyet itibariyle hem de iade faizinin başlangıç noktasının tahsil tarihi olması itibariyle mükellef hukukuna hizmet etmesi bakımından gereklidir. Bu itibarla, iade faizinin hesaplanacağı sürenin başlangıcı ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerle birlikte müracaat tarihinden erken bir tarih olan, gelir vergisi kesintisinin yapıldığı tarih esas alınacaktır. Faiz hesabındaki vade tarihi ise, düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihtir. Hüküm böyle olmakla birlikte, faiz hesabının ay kesirleri de dikkate alınarak gün yöntemi ile yapılarak düzeltme fişinin tebliğ tarihi ile iadenin/ödemenin fiilen gerçekleştiği tarih arasında geçen süre için de faiz hesabı yapılmalıdır.

Vergi idaresi, geçici md. 89'un uygulamasını sıkı şartlara bağlayarak mükellef başvurularını bekletmekte veya ret etmektedir. Bu ret kararlarının çoğunluğunda ödemelerin işsiz kalınması nedeniyle değil, emekli olunması nedeniyle yapıldığını tespit ettiği ve bunu da davanın taraflarını bağlayan kesinleşmemiş yargı kararları ile gerekçelendirdiği görülmektedir.⁷⁹ Diğer ret kararlarından biri, iade talebi konusunun istisna kapsamında yer alan kıdem tazminatına ilişkin olduğudur. Mükellefin, İYUK'un md. 7/1. fıkrası uyarınca ret yazısının tebliği izleyen günden başlamak üzere 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. İkaleda gelir vergisi kesintisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine yönelik işleme karşı açılan davada

⁷⁹ www.sozcu.com.tr/nedim-turkmen/ikale-islemlerinden-vergi-iadesi-bekleyenler-husrana-ugradi, erişim tarihi: Mayıs 2022.

dava açma süresinin hesaplanmasında, 7. madde ile birlikte 10. maddesinin uygulanması söz konusu olacaktır.⁸⁰

Vergi idarelerinin geçici md. 89'a dayanarak iade başvurularını ret ettiği durumların yanında, başvuruyu kabul edip iadeyi gerçekleştirdiği ve fakat iadeye ilişkin beklettiği süre boyunca iade miktarına ilişkin ödemediği faiz için de mükellef tarafından yargı yoluna başvuru yolu açıktır. Nitekim vergi kesintisi tarihi ile vergi dairesine başvuru arasında uzun süreler bulunmakta ve mükellef iadenin bu sürelerle ait getirisinden mahrum kalacaktır. Faizin vade tarihi bakımından hesaplanma süresi dar ve yetersiz bir kapsamda iken, faizin ödenmemesi mükellef hukukuna tamamen aykırı olacaktır. İşçinin üst mahkemede haklı bulursa dahi, yargılama bitene kadarki zaman birimi kadar faiz kaybı bulunmaktadır.

Geçici md. 89'la getirilen kazanımlar, iadeye ilişkin uyuşmazlığın bu hüküm öncesi dava konusu yapıldığı durumda mükellefin davaya devam ederek davayı kazanması durumunda elde edeceği kazanımlara denk olmalıdır. Başka deyişle, mükellefin davadan feragat etmeyerek md. 89 kapsamındaki vergi idaresine başvurmayıp iadeyi dava konusu yapmaya devam etmesi durumunda, iadeyi tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin tebliğine kadar işleyecek tecil faizi ile birlikte alma ihtimali bulunmaktadır. Davadan feragat edilerek md. 89 kapsamında başvuru üzerine vergi dairesinin başvuruyu kabul etmesi ile mükellefin iadeyi en azından bu mahiyette alması gerekmektedir. Vergi idareleri uygulamada, iadeyle birlikte faiz ödemesine yaklaşmamaktadır. Bu durumda gelir vergisi kesintisinin iadesi için davasından feragat ederek vergi dairesine başvuran çalışanın, vergi idaresi tarafından iadesi uygun görülmeyen miktar çerçevesinde İYUK yargılama usulleri çerçevesinde yargı sürecini başlatması gerekmektedir.

GVK'nın geçici 89. maddesi; vergi idaresinin iade başvurularını sürüncemede bırakma ihtimali, iade ile birlikte istenecek faize ilişkin olumsuz yaklaşımı, vergi idaresinin başvuruları hizmet kusuru kapsamında eksik, hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi sonucu mükellefi bekleyen uzun bir yargı yolunun olması, vekâlet ücretinin ödenmeyecek olması ve vergi dairesinin cevabı üzerine ilgili miktarı dava

⁸⁰ Dava açma sürelerinin gösterilmediği durumlarda vergide 30 gün, idare mahkemesinde ve Danıştay'da 60 gün olan dava açma süresinin uygulanması gerektiği hakkında bkz. DİBK, E. 2021/2, K. 2022/1, RG, T. 19.06.2022, S. 31871.

konusu yapması durumunda iade edilen vergilerin cezalı şekilde alınacağına ilişkin düzenleme gibi yukarıda bahsedilen nedenlerden dolayı, ikale ile gelir vergisi kesintisine uğramış vergi iadesi ve işleyecek faizi bakımından mükellef haklarını görünüşte koruyan bir düzenlemedir. Başka deyişle, geçici md. 89 iadenin yapılabilmesi için istenilen bilgi ve belgelerin türü ve nitelikleri, teslim edilme ve teslim alınma usul ve esasları ve idare tarafından ne zaman ve ne şekilde tamam sayılacağı gibi konuların açık, net ve anlaşılabilir biçimde belirlenmek yerine bu yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakıldığı, iade miktarının belirsiz bir süre idarenin uhdesinde kalmaya devamını sağlayan ve söz konusu düzenlemede iade miktarına işleyecek faiz konusunda herhangi bir hüküm içermemesi nedeniyle idareye faiz konusunda takdir hakkının tanındığı izlenimini yaratan işlevsiz bir düzenlemedir. Nitekim söz konusu hükmün düzenlenmesindeki esas ve belki de tek amaç, mevcut hukuki ihtilafların önlenerek vergi idaresinin mevcut işleyişinin aksamasını engellemektir.

4. İkaleye İlişkin Vergi İadesinde Kanuni Düzenleme İle Karşılanamayan Zararın Tazmini

İkale ile iş sözleşmesi sonlanan işçi yönünden zarar, vergi idaresinin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu gelir vergisi tahsilatında bulunması halinde doğmaktadır. Vergi idareleri de, kuruluş, görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresidir. Bu açıdan, vergi idaresinin de hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edilmesini gerektirmektedir. Mükellefin iade faizi olarak ret ve iade edilen tecil faizi ile karşılanamayan zararına yargı yeri tarafından hükmedilmesi mümkündür.⁸¹

Ödenecek maddi tazminatın miktarının, vergi idaresince hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin devlet hazinesinde kaldığı süre için gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması ve düzeltme fişinin tebliğ tarihi ile iadenin/ödemenin fiilen gerçekleştiği tarih arasında geçen süre için de faiz hesabı yapılması anayasada

⁸¹ ER, Selami: Anayasal İlkeler Bağlamında Fazla Veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(Me)Si Sorunu, TAAD, S.9, Y.3, T. 20.4.2012, s. 65-66, (ss. 33-70).

düzenlenen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Böylece işçinin gerçek zararının tazmini sağlanacaktır.

IV. SONUÇ

Hukuken geçerli bir ikale, işçiye belirli menfaatler sağlamakla birlikte işçi lehine doğması muhtemel haklar ve iş güvencesine ilişkin hükümlerin uygulanmasını bertaraf etmektedir. İşçi iş güvencesinden - *işçinin iş güvencesine tabi olma ön şartı aranır-*, yoksun kaldığı gibi kural olarak feshe bağlı haklar olan ihbar tazminatına ve kıdem tazminatına -*kıdem tazminatına hak kazanması şartı aranmaktadır. Örneğin işyerinde 8 aydan beri değil, 3 senedir çalışıyorsa-* da hak kazanamayacak ve 4447 sayılı Kanun kapsamında işsizlik sigortasından da yararlanamayacaktır. Bu açıdan ikale kurumunun daha çok işveren yararına bir kurum olduğu söylenebilmektedir. Bu durum da ikalenin yaygınlaşmasının en önemli nedenlerinden biridir.

Gerçekten de kıdemi fazla işçinin iyi koşullara sahip bir iş teklifi alması, o işyerinde çalışmak istememesi, belli nedenlerle çalışmaya ara vermek istemesi veya işverenin haklı nedenle feshini gerekçesinin bulunması durumunda da sicilinde buna ilişkin haklı nedenin olmasını engellemek amacıyla ikale kurumuna başvurulması işçi lehine bir durum olduğu izlenimi verse de işvereni önemli yükümlerden kurtarması açısından işveren bakımından kurtarıcı bir müessese olarak değerlendirilebilir. Diğer yandan işçisini gözeten işverenden hem ikalenin hukuki sonuçları konusunda işçiyi bilgilendirmesi ve aynı zamanda ikaleden zarar görmemesi adına makul bir yarar elde etmesine yönelik çaba göstermesi beklenmektedir.⁸² Mesela işçiyi etkileyecek vergi konularında işçi, durumu gerektiği gibi değerlendirebilecek bilgiye sahip olmayabilir veya ikale sözleşmesi yaparak iş sözleşmesini sona erdirdiğinde işsizlik yardımı alamayacağını bilemeyebilir. Nitekim vergi mevzuatının karmaşıklığı ve çeşitliliği, vergi tekniğinin zorluğu işçilerin vergisel yükümlülüklerini ve bu yükümlere ilişkin itiraz haklarını doğru bir şekilde anlamalarını zorlaştırmaktadır. Nitekim, idari yargıya hakim ilkelerden taleple bağlılık ilkesi, işçinin vergi iadesinin yanında talep ettiği faiz miktarı üzerinden hüküm kurulmasına yol açmaktadır. Bunun yanında, uygulamada ikale ile sağlanan ekonomik değerlerin vergi kesintisi yapılmadan brüt tutarının yer aldığı görülmektedir. Bu açıdan

⁸² Süzek, s. 450.

da, iş ç i açısından ikalede yer alan edimlerin maddi karş ılıklarının kesinti tutarını, kesinti tutarı düş üldükten sonra net tutara ilişkin ö demeyi aldığı nda görmesine yol aç maktadır.

İ ş hukukunun ekonomik açı dan güç süz olan iş ç inin daha güçlü olan iş verenin keyfi sayılabilecek davranış larına karşı korunması ihtiyacından doğ an bir hukuk dalı oldu ğ u bilinmektedir. Di ğ er yandan devlet egemenliğ ine dayanan en önemli yetkilerden vergilendirme yetkisinin kullanımı sırasında iş ç inin, temel haklardan mülkiyet hakkının ihlali ile karşı karşı ya gelme ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle, iş ç inin hem ikale kurumu dolayısıyla iş hukukundaki, hem ikalede yer alan edimlerin vergilendirilmesi açısından vergi hukukundaki konumu dezavantajlıdır. Baş ka deyiş le, iş ç i açısından iş hukuku ve vergi hukuku kurallarının uygulanması istisna, iş ç inin dava yolu kural haline gelmiştir.

Hukuken geçerli ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonlanan iş ç iyi bekleyen tehlikelerden biri, ikalede yer alan maddi edimlerin gelir vergisi kesintisine tabi tutulması sırasında vergi idaresi tarafından hukuka aykırı vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Böyle bir durumda, bir kamu idaresi olarak vergi idaresi tarafından iş ç iye hukuka aykırı tahsil edilen gelir vergisi kesinti miktarının iadesi gerekmektedir. Bu iadenin kapsamında ölçüt, iş ç inin uğ radığı maddi zararın telafisidir. Nitekim birey yararı ve kamu yararının arasındaki adil dengenin sağ lanması, haksız tahsili gerçekleş en verginin iadesinin yanında, iade tutarından yoksun kalınan süre boyunca elde edilmesi muhtemel getirinin de iş ç iye geri verilmesi gerekmektedir. Baş ka deyiş le, iş ç inin gerçek zararının karşı lanması gerekmekte ve iadenin kapsamının belirlenmesine ve getirinin hesaplanma süresine kusurun hangi taraftan kaynaklandığı nın etki etmemesi icap etmektedir.

Vergi ve iş hukukunun ortak gündem konularını oluşturan önemli konulardan biri ikale sözleşmeleridir. İ kale sözleşmesi sonucu elde edilen maddi edimlerin gelir vergisi kanunu açısından hukuki niteli ğ i tartışmalı idi. Bu konuda doktrinde ve yargı kararlarında farklı görüşler bulunmakta idi. Bu tartışmanın temeli vergilerin kanunili ğ i ilkesi ikalede yer alan iş ç ilik alacaklarına etkisi bakımındandı. Nitekim ikalede yer alan edimlerin gelir vergisi kanunu açısından hukuki niteli ğ ine ilişkin bir düzenleme bulunmamakta idi. Hâkim görüş, bu alacakların verginin kanunili ğ i ilkesi uyarınca verginin konusuna girmemesi ve iş ç ilik alacağı niteli ğ inde olmaması nedeniyle vergilendirilemeyece ğ i yönünde idi. 2018 yılı itibarıyla düzenleme getirilmiştir. İş ç inin ikale sözleşmeleri sonucunda elde edeceği tazminatların vergilendirilmesi boyutu 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere genişletilerek Gelir 240

Vergisi Kanununda belirtilen koşullar çerçevesinde vergi kesintisi yapılması 7103 sayılı Kanun ile kararlaştırılmıştır. Yeni düzenleme ile ikaleye ilişkin tazminatların ücret kapsamında olduğu hükme bağlandıktan sonra, bu tazminatların istisnaya tabi tutulduğu hükme bağlanmıştır. İstisna kapsamının kıdem tazminatından ayrı olarak değerlendirilmesi ve bu yönde yeni bir düzenleme daha yapılması işçinin korunmasına hizmet ederek mükellef hukukuna uygun olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'na 7162 sayılı Kanunla geçici madde eklenmiş (GVK geçici md. 89) ve 27 Mart 2018 öncesinde ikale sözleşmesi ile çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin işçiye iadesinin yolu açılmıştır.⁸³ Ödemesini ilgili tarihten önce yapmış ve düzeltme zamanasını içinde ek tazminat niteliğindeki alacağını başvuru yolu ile talep eden işçi buna ilişkin dava yoluna başvurmuşsa, davadan da feragat etmesi gerekmektedir. Bu şartların kanuni düzenleme ile belirlenmesi, işçinin alacağına bir an önce kavuşmasından ziyade, işçinin vergi idaresine başvurmasıyla başvurusunun ne zaman ve hangi şartlarda sonuçlanacağına ilişkin hususa yer verilmemesi, iadeye yürütülecek faizin belirlenmemiş olması ve işçinin davadan feragati durumunda vekâlet ücretine hükmedilmeyecek oluşu vergi idaresinin işçi lehine olduğu düşünülen bir düzenlemede dahi kamu gücünün sınırlarını / sınırsızlığını gözler önüne sermektedir. Bu hüküm de mükellef hukukuna görünüşte hizmet etmektedir. Nitekim geçici md. 89'a dayanarak iade talebinde bulunan ve iade talebi ret edilen veya iade talebi kabul edilmekle iadeye ilişkin faiz talebi ret edilen işçinin dava yoluna başvurması uzak ihtimal olmayacaktır. Bunun yanında, davacı lehine yargılama gideri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyeceğine ilişkin hükmün gözden geçirilerek idarenin dava açmaya sebebiyet verdiği bir uyuşmazlık olduğu ve vekilin Avukatlık Kanunu uyarınca (md.164) vekâlet ücretini hak ettiği ön kabulü ile yeni bir düzenleme yapılması hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Vergi idaresi, ikalede yer alan maddi edimlerin hukuka aykırı vergilendirilmesi üzerine yapacağı vergi iadesinde asıl vergi alacağı ile yetinmemelidir. Nitekim VUK'un md. 112/4. fıkrası uyarınca ikale ile iş

⁸³ Danıştay, 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğuna hükmetmekle beraber, asgari bildirim sürelerinin üzerinde ödemenin ikalede ihbar tazminatı olarak yer almasına rağmen mahiyeti gereği, geçici md. 89 kapsamında olduğuna hükmetmiştir.

akdi sonlanan işçiye hukuka aykırı tahsil edilen gelir vergisinin geri verilmesinde faiz uygulaması mümkün olabilecektir.⁸⁴ Benzer şekilde, geçici md. 89 kapsamında yapılacak iadenin, VUK'un md. 112/4. fıkrasında belirtilen diğer haller kapsamında belirlenmesi hem mahiyet itibariyle hem de iade faizinin başlangıç noktasının tahsil tarihi olması itibariyle mükellef hukukuna hizmet etmesi bakımından gereklidir. Bununla birlikte, gecikme faizi yerine tecil faizi ile iade alınması, devlet ve birey menfaatleri arasındaki makul dengenin bozulması ve mükellef haklarının görmezden gelirmesine kamu yararı eksenli bir anlayışın kanunda vücut bulması demektir. Vergi iadesine kadar geçen zamanının uzunluğu ve iade edilecek miktarın büyüklüğü, mükellefin maddi zararını perçinlemektedir. Diğer yandan, tecil faiz oranının düşük belirlenmesi mümkündür. Aslolan mükellefi enflasyonist etkiler karşısında korumaktır. Bu açıdan tecil faizine karar verme iradesine sahip olunan merci bakımından düzenleme yeri ve tecil faizi ile karşılanamayan mükellef zararlarının yargı yoluna başvurularak giderilmesi önem arz eden iki husustur. Kişilerin devlete ve hukuka güven duyması açısından, belirsizlik ve düzensizlik ortamının olabildiğince engellenmesi ve önceden öngörülebilir olmasını sağlamak ve iade faizinin özünde harcama kalemi oluşturması bakımından, iade faiz oranının yasama organınca belirlenmesi yerinde olacaktır.⁸⁵ Bu itibarla iade faizinin her yıl Bütçe Kanununda belirlenmesi imkânı bulunmaktadır.

Vergi iadesinin hesaplanma süresi dar ve yetersizdir. VUK'un md. 112/4. fıkrası, iade faizinin işleyebileceği son tarihi olarak düzeltme fişinin tebliğ tarihini esas almaktadır. Bununla birlikte, düzeltme fişinden sonraki bir tarihte iade gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, iade faizinin vade sonunun vergi idaresinin ödemeyi yaptığı tarih olacak şekilde hükmün düzenlenmesi mükellef hukukuna hizmet edecektir.

AYM içtihatları ve hatta vergi yargısı kararlarına rağmen idarenin gerçekleştirdiği iadelerde genellikle mükelleflere faiz ödemediği ve ihtilafli durumlarda da mükelleflerin faiz taleplerine karşı çıktığı görülmektedir.⁸⁶ Vergi yargısı ise haksız şekilde alınıp iadesi gereken

⁸⁴ Haksız olarak tahsil edilen verginin iadesi üzerine, iade edilen vergiden bağımsız olacak şekilde ve tek başına faiz istenebilmektedir.

⁸⁵ Karakoç, s. 406.

⁸⁶ VUK md.. 112/4, 5. fıkraları vergi idaresi tarafından sınırlı yorumlanmaktadır. Bu okuma, 418 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde görülmektedir. RG, T. 8.9.2012, S. 28405.

vergilerin tahsil edildikleri tarihten itibaren faiz hesaplanarak mükelleflere geri verilmesinin gerektiği yönünde kararlar vermekle birlikte, uygulanacak faiz oranı konusunda Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay 7. dairesinin aksi kararları bulunmakla birlikte, Danıştay 9. Daire ve son zamanlarda Danıştay VDDGK iade faizinde uygulanacak hüküm varken, iade faizi olarak devletin alacağına ilişkin hükümde yer alan gecikme faizinin belirlenemeyeceğini kararlarında vurgulamıştır.⁸⁷ Bunun yanında, özel hukuk ilişkilerine uygulanan kanuni faizi düzenleyen 3095 Sayılı Kanun'un iade faizinde uygulanacak faiz düzenlemesini içerdiği yönünde Danıştay kararları da bulunmaktadır.⁸⁸ Bu anlamda, ikaleden doğan vergi iadesinde uygulanan faize ilişkin kararlar incelendiğinde işçi lehine faiz düzenlemesi olarak VUK md. 112/4. fıkrasında yer alan tecil faizinin kabul edildiği söylenebilir.

Devletin tahakkuk eden alacaklarına uygulanan gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de geçerli bir husustur. Bununla birlikte, her iki alacağa dramatik derecede farklı faiz oranlarının uygulanması, güçsüz konumda olan idare edilenler aleyhine yaratılan bir eşitsizliktir. Candan'ın belirttiği gibi, tek yanlı irade açıklamasıyla yaptığı işlemler bakımından, diğer kamu idarelerinden farkı olmayan vergi idaresinin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin mükelleflere vermiş olduğu maddi ve manevi zararların gerçek miktarları ile tazmini, hizmet kusuru esasına dayalı olarak olanaklıdır.⁸⁹ Mükellefin iade faizi olarak ret ve iade edilen tecil faizi ile karşılanamayan zararına vergi yargısınca hükmedilmesi mümkündür. Mükellef idari yargı sistemi içinde tam yargı davası ile gecikme faizi ve tecil faizi arasındaki fark kadar zararının tazmini talebinde bulunabilecektir. Bu aşamada görev

⁸⁷ Danıştay yakın tarihli bir kararında, yerel mahkemenin mükellefe vergi iadesinde gecikme faizi uygulaması kararını bozmuştur. D9D, T. 9.10.2019, E. 2016/13442, K. 2019/4483; D9D, T. 02.11.2021, E. 2020/3595, K. 2021/5103. Benzer şekilde Danıştay, ödemeye kadar kısmı için tecil faizine hükmedilmesini onaylarken, ödemediğinden itibaren iadeye kadar kısmı için gecikme faizi işletilmesi hükmünü bozmuştur. D4D, T. 17.01.2022, E. 2021/9135, K. 2022/174.

⁸⁸ Danıştay, mükellefin ilgili kanun kodunu ve adını belirtmeyip iade ile birlikte yasal faizi talep ettiğinde yasal faizden anlaşılması gerekenin tecil faizi olduğuna ve bu durumun taleple bağlılık ilkesine aykırı olmadığına hükmetmiştir.

⁸⁹ Candan, s. 184.

vergi yargısındadır. Vergi yargıcının kanuni düzenleme ile öngörülen kadarına hükmedilmesi gerektiği yolundaki gerekçeden uzaklaşarak idarenin kamu hukuku alanındaki sorumluluğuna ilişkin ilke ve kurallarla gözetmesi nispetinde mümkün olacaktır. Nitekim bu, Anayasanın 125. maddesinde yer alan idarenin sorumluluğu ve hukuk devleti ilkesi bağlamında varılabilecek bir sonuçtur. Böylece, haksız tahsilat dolayısıyla zarara uğrayan mükellefin zararının karşılanması amacıyla devletin de mükellefe faiz adı altında tazminat ödemesinin gerektiği ve bu ödemenin tahsilatın yapıldığı andan iadenin yapılacağı tarihe kadar işleyecek gecikme faizi kadar olması savı ortaya konmuş olmaktadır. Devletin tazminat ödeme tehdidi ile karşı karşıya kalması, idarenin faaliyetlerinin hukuk çerçevesinde kalmasını sağlaması bakımından önemlidir.

Vergi anlaşılabilirliği ve vergi uyumu, mükelleflerin vergilerin maliyetlerini tam anlamıyla fark etmelerine yol açacaktır. Devlet, genellikle vergi anlaşılabilirliğinin düşük olmasından yararlanan taraf olarak görülmektedir. Karmaşık hukuki düzenlemeler kanunların adil olmadığı algısına da yol açabilse de, hükümetlerin bilinçli olarak vergi düzenlemelerini karmaşık yaptığı ileri sürülmektedir. Yüksek oranlı enflasyon, haksız ve adaletsiz bir vergileme etkisini çarpıcı bir biçimde ortaya koymakta ve mükellefin de yüksek oranlı ek yükümlerle karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Böylece, devlet tahakkuk eden alacaklarını zamanında tahsil edememesi sonucu borçlarına ilişkin faizlerini bir biçimde mükellefe ödetmektedir. Karakoç'un deyiimiyle kamu harcamalarının borçlanma yoluyla finansmanı maliyetinin önemli bir bölümünü belirli bir kesime taşıtmak anlamını taşımaktadır.⁹⁰ Ekonomik dengenin kurulması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve vergiye uyumun sağlanarak genel bir vergi bilincinin oluşması sonucu adil dengeye kavuşmuş vergi sistemi ile devletin ödenmesi geciken alacakları ve Devlet tarafından iade edilmesi gereken alacakları için yüksek oranlı gecikme zammı / gecikme faizi ve iade faizi uygulanması zorunluluğu ortadan kalkmış olacaktır.

⁹⁰ Karakoç, s. 406.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Yetkin Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2021.
- AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil: Türk İdari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2021.
- BALCI, Mustafa: Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, On iki Levha Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2021.
- BAŞARAN, YAVAŞLAR Funda: Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz, Vergi Dünyası, S. 316, Aralık 2007, (ss. 84-101).
- BATI, Murat: Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2021.
- BAYAR, İbrahim Nihat: Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, (ss. 310-317).
- BİLİCİ, Nurettin: Vergi Uyuşmazlıklarında “Üst Makama Başvuru” Yolu (İYUK m. 11), DEÜHF Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel Sayı, Y. 2019, (ss. 2773-2778).
- CANDAN, Turgut: Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz, Mali Çözüm Dergisi, S.118, Y. Temmuz-Ağustos 2013, (ss. 161-187) (Hukuka Aykırı).
- CANDAN, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2022.
- CANDAN, Turgut: İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko-Elda Avee / Yunanistan Kararı, Danıştay Dergisi, S.114, 2007, (ss.1-8).
- CANDAN, Turgut: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2016.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdare Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2015.
- ÇÖLGEZEN, Övül: Gecikme Faizinin Niteliği, Vergi Dünyası, S. 354, Şubat 2011, (ss.77-81).

- ER, Selami: Anayasal İlkeler Bağlamında Fazla Veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(Me)Si Sorunu, TAAD, S.9, Y.3, T. 20.4.2012, s. 65-66, (ss. 33-70).
- ERMUMCU, Osman: Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması, Terazi Hukuk Dergisi, Kasım 2010, S. 51, (ss. 149-163).
- GEREK, Hasan Nüvit: İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi İle Sona Ermesi, Çalışma ve Toplum, T. 2011, S. 4, (ss.43-58).
- GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 19. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- HATIPOĞLU, Cengizhan: Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz, İÜHFM, C.LXII, S. 1, 2014, (ss.435-448).
- KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.(Genel).
- KARAKOÇ, Yusuf: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara,2016 (Kamu İcra).
- KARAKOÇ, Yusuf: Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması, Mükellefin Dergisi, S. 107-108, (ss. 387-406). (Vergi İdaresince).
- KUMRULU, Ahmet: Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 40, S. 1-4, T. 1988.
- MUTLUER, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006,
- ORGAN, İbrahim / SEVİNÇ, CEYHAN Cansu: Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması, PIBYD, C.7, S. 1, T. 2020, (ss.120-134).
- OZANSOY, Cüneyt: Tarihsel ve Kuramsal Açısından İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989.
- ÖNCEL, Mualla: Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, AÜSBF Yayını No: 522, 1983, Ankara, (ss. 39-55).

- ÖZGENÇ, Selçuk: Gelir Vergisi Kanunu Açısından İ kale Sözleşmesi, MÜHF HAD, C. 22, S. 2, T. 2016, (ss.115-130).
- SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2019.
- SONSUZOĞLU, Elif: Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.
- SÜZEK, Sarper: İş Hukuku, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011.
- ŞAKAR, Ayşe Yiğit: İş Sözleşmesinin İ kale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, MESS Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı.16, Y.2009, (ss. 225-229).
- TAŞKIN, Yasemin / SONSUZUĞLU, Elif: Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemelere İlişkin Düzenlemeler, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Seri: 56, Y.2011/2, (ss.1-17).
- UYGUN, Esra / GERÇEK, Adnan: Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi, TAAD, Y. 7, S. 29, 2017, (ss. 167-191).
- ÜREL, Gürol: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, 2007.
- ÜSTÜN, Süleyman: Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, TBB Dergisi, Y. 2013, S.105, ss.171-228, (Mükellefe İadesi).
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2013, (Denetim – Yargı).

DİĞER KAYNAKLAR

- Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: Mayıs 2022.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bilgi Bankası (ECHR HUDOC): hudoc.echr.coe.int, erişim tarihi: Mayıs 2022.
- Danıştay ve İstinaf Kararları Bilgi Bankası: www.kazanci.com, erişim tarihi: Mayıs 2022.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 15.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 Sayılı Öznelgesi, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: Mayıs 2022.

Gelir Vergisi Kanununda İkale ve İkale Yoluyla Yapılan Ödemelere İlişkin Gelir Vergisi Kesintisinin İadesinde Hukuki Sorumluluk

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 03.06.2008 Tarih ve 12268 Sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: Mayıs 2022.

[www.gib.gov.tr /mevzuatek/iadeTalebiDilekceOrnegi.pdf](http://www.gib.gov.tr/mevzuatek/iadeTalebiDilekceOrnegi.pdf), erişim tarihi: Mayıs 2022.

<https://www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/ikale-islemlerinden-vergi-iadesi-bekleyenler-husrana-ugradi-5510239/>, erişim tarihi: Mayıs 2022.

Kıdem Tazminatı Yıllık Tavan Tutarı, www.pwc.com.tr, erişim tarihi: Ağustos 2022.

Tüfe Artış Oranları, tuikweb.tuik.gov.tr, erişim tarihi: Ağustos 2022.

3239 Sayılı Kanun'un Gerekçesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler, erişim tarihi: Mayıs 2022.