

## **Vergi davalarında tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelerde Devletin faiz ödeme yükümlülüğü**

### **Av. Sinem Gül**

#### **I. Giriş**

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 112. maddesinin 3. fıkrasının 1-b bendi düzenlemesi çerçevesinde, mükellef adına ikmalen, resen veya idarece gerçekleştirilen tarhiyatlara karşı mükellef tarafından dava yoluna başvurulması ve başvuru yoluyla mükellef aleyhine hüküm tesis edilmesi halinde, Devlet, mükelleften olan alacağını normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a (AATUHK) göre tespit edilen gecikme zammı oranında hesaplanan gecikme faizi ile birlikte tahsil etmektedir.

Bunun gibi, yine VUK'un 112. maddesinin 6. fıkrası uyarınca, ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliğ tarihine kadar geçen süre için Kanun hükmündeki esaslar dahilinde AATUHK'a göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Söz konusu düzenlemeler ile yargı nezdinde Devletin haklı olduğuna kanaat getirildiği durumlarda, Devletin vergi alacağının mükellef tarafından haksız yere ödenmeyerek yargıya intikal ettirilmesinden kaynaklanan değer kaybının telafisi yasal olarak güvence altına alınmıştır.

Bunun gibi, yargı nezdinde bireyin haklı olduğuna kanaat getirildiği durumlarda ise bireyin haksız ve hukuka aykırı idari işlem nedeniyle vergi adı altında ödediği tutarlardaki değer kaybının da aynı şekilde telafi edilmesi ve bunun hukuki olarak güvence altına alınması beklenir. Diğer bir anlatımla, haksız çıkan tarafın Devlet ya da birey olması zarara uğrayanın uğradığı zararın tazmin yükümlülüğü açısından bir farklılık öngörmemelidir. Nitekim, bu durum hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

Ne var ki, Türkiye özelinde durum bu şekilde gelişmemiştir.

Konuya ilişkin olarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 28. maddesinde, birey lehine AATUHK'nın 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi uygulanmasına yönelik bir düzenlemeye yer verilmiş olmakla birlikte; söz konusu düzenleme, yargı kararının geç infazından kaynaklanan değer kayıplarının telafisine yönelik bir düzenleme olduğundan, mükellefin ödediği tutardaki ödeme tarihinden iade tarihine değin hesaplanacak değer kaybının tazminini sağlamaktan uzak kalmıştır.

Bununla beraber, mükellefin vergi adı altında ödediği tutarların yargı kararı uyarınca haksız ve hukuka aykırı olduğuna hükümlendikten sonra iade edilecek tutar yanı sıra bu tutara ödeme tarihinden iade tarihine değin işleyecek faizin ödenmesine ilişkin olarak, Devletin vergi alacaklarına uygulanacak faiz için VUK'un 112/3. maddesinin 1-b bendinde öngörülen açıklıkta bir yasa hükmünün bulunmaması, bir dizi hukuki tartışmayı beraberinde getirmiştir.

Nitekim VUK'un 112/4. maddesi ile getirilen fazla ve yersiz vergilerin iadesine ilişkin düzenlemenin yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadeleri de kapsayıp kapsamadığı konusu gerek doktrinde gerekse de yargı nezdinde tartışılmalı ve Devletin faiz ödeme yükümlülüğü uzunca bir süre bu madde ekseninde yanıtlanmaya çalışılmış ve mükellef tarafında mağduriyetler yaşanmıştır.

Ne var ki İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları ışığında son dönemde tesis edilen vergi mahkemesi, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında, yargı nezdinde bu hukuki tartışmaya bir son verildiğini ve Anayasa ve hukukun üstün kurallarını savunan anlayışın, mükellef lehine faize hükmedilmesi için açık yasa hükmü arayan anlayış karşısında galip geldiğini söylemek mümkündür.

İşbu makalemizde, vergi davalarında tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelerde ödeme ile iade tarihi arasındaki dönem için Devletin faiz ödeme yükümlülüğünün hukuki dayanakları, mevcut yasal düzenlemeler, geçmiş dönemde yargı nezdinde süren tartışmalar ve güncel yargı kararları ışığında değerlendirilecek olup konuya ilişkin önerilerimiz sunulacaktır.

## **II. Devletin faiz ödeme yükümlülüğünün hukuki dayanakları**

### **A. Faiz kavramı**

Devletin faiz ödeme yükümlülüğünün iktisadi ve hukuki dayanaklarını tartışmadan evvel öncelikle faizin iktisadi ve hukuki niteliğine açıklık getirmek gerekmektedir. Bilindiği üzere, en genel tanımıyla faiz, başkasına ait bir paranın kullanılması karşılığında, ona ödenen bedeldir.<sup>1</sup> Diğer bir tanımıyla, faiz paranın getirisidir.

Türk kanunlarında faize ilişkin çok sayıda hüküm bulunmakla birlikte, faizin herhangi bir tanımına yer verilmemiştir.<sup>2</sup> Buna karşılık doktrinde ve yargı kararlarında faizin çeşitli tanımlarına yer verildiği görülmektedir.

Bir görüşe<sup>3</sup> göre; *“Faiz... alacaklının hakkına taalluk eden paradan mahrum bulunması nedeniyle, borçlanılmış olan paranın miktarına ve borcun müddetine göre tayin edilen bir taviz ve tazminat... iktisadi bakımdan borçlanılmış olan sermayenin geliri; hukuki bakımdan ise, bu alacağın medeni semeresidir.”*

Anayasa Mahkemesi ise bir kararında<sup>4</sup> faizi şu şekilde tanımlamaktadır; *“Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir “semere” veya “ıvaz”dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edinimi taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir.”*

---

1 SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, Güncellenmiş 2. Baskı, s. 1.

2 AYDOĞDU Murat, AYAN Serkan, *Türk Borçlar ve Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Faiz ile İlgili Düzenlemeler*, Adalet Yayınları, Ankara 2013, s. 1.

3 ARSLAN Çetin/KIRMIZI Mustafa, *Türk Hukukunda Faiz ve Munzam Zarar*, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 3. Baskı, Ankara 2010, s. 42-43.

4 AyM. 15.12.1998 gün ve E. 1997/34, K. 1998/79, RG. 26.12.1999.

Anılan karar ve doktrinde de yer verilen görüşler çerçevesinde faizin aşağıda yer verilen üç unsuru bulunduğundan bahsetmek mümkündür:

1. Kural olarak para borcunun mevcudiyeti,
2. Fer'i nitelikte olması (asıl alacağı bağlı olması),
3. Zamana bağlı olarak işlenmesi.

İlaveten, faizin doktrinde<sup>5</sup> aşağıdaki işlevleri gördüğü kabul edilmektedir:

- Para borcunun zamanında ödenmemesi nedeniyle alacaklının uğradığı zararı asgari ölçüde karşılamakla, **asgari tazminat işlevi**,
- Borçlunun para borcunu zamanında ödemesini ve bundan menfaat sağlamasını engellemekle, **gecikmeyi önleme ya da zamanında ödemeye zorlama işlevi**,
- Para borçlarının sonuçlanması uzun zaman alan munzam zarar davalarına konu edilmesini önlemek suretiyle, **usul ekonomisinin tahribatı önleyici işlevi**.

Bu meyanda faizin; asgari tazminat, zamanında ödemeye zorlama ve usul ekonomisinin tahribatı önleyici işlevi bulunmaktadır.

Kamu hukukunda sözleşme özgürlüğü ilkesi bulunmadığı için faize ilişkin uygulamalar akdi faiz kuralları ile değil, kanuni faize ilişkin yasal düzenlemelerle belirlenmektedir.<sup>6</sup> Nitekim, VUK'ta düzenlenen gecikme ve iade faizleri ile İYUK'da düzenlenen infazın gecikme dolayısıyla idarenin ödemesi gereken faiz, hep bu kanuni faizlerdendir.<sup>7</sup>

VUK'un 112/3. maddesi ile Devlet lehine öngörülen gecikme faizinin ardında yatan ekonomik mantık, Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/9, K.1988/28 sayılı kararında<sup>8</sup> açıklanmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararında, gecikme faizine ilişkin olarak; "... paranın asıl sahibine ödenmesi gereken **faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığında ibaret olmayacak, aynı zamanda söz konusu dönemde paranın satın alma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufla bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satın alma gücü korunacaktır. İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur...**" yönünde tespitlerde bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin yer verilen kararından, gecikme faizinin paranın salt satın alma gücündeki kaybı -paranın enflasyon karşısındaki değer yitimi- değil, fakat bunun ötesinde para sahibinin tasarrufla bulunmasının bedelini de karşılar nitelikte olduğu yönünde bir yaklaşım içinde olduğu anlaşılmaktadır.

---

<sup>5</sup> ARSLAN/KIRMIZI, s. 42-43.

<sup>6</sup> SONSUZUĞLU, s. 35.

<sup>7</sup> ERMUMCU Osman, "Yargı Kararları ile İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", Terazi Hukuk Dergisi, Kasım 2010, S. 51, s. 150.

<sup>8</sup> RG. 26.12.1988, S. 20031.

Keza doktrinde de, gecikme faizinin kamu alacağını enflasyona karşı korumanın yanı sıra, Devlet parasının haksız şekilde tutulması sebebiyle menfaat elde edilmesinin önlenmesi amacıyla da uygulandığını kabul eden görüşler mevcuttur.<sup>9</sup>

Bu açıdan bakıldığında, faizin doktrinde kabul gören asgari tazminat ve paranın zamanında ödenmesine zorlama yönündeki işlevlerinin kamu hukukunda uygulama alanı bulan gecikme faizi bakımından da geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Böyle yorumlandığında, yargı kararı uyarınca mükellefe yapılacak iadeler için öngörülecek faizin de aynı işlevleri barındırması beklenir.

Makalenin ilerleyen bölümünde, konuya ilişkin yasal düzenlemelere yer verilerek mükellef lehine getirilen yasal düzenlemelerin kapsamı ele alınacak ve bu çerçevede yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadelerde ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönem için mükellef lehine faiz hesaplanmasını öngören bir yasal düzenleme bulunup bulunmadığı incelenecektir.

## **B. Vergi davalarındaki iadelerde faiz hesaplanmasına ilişkin olarak getirilen yasal düzenlemeler**

Vergi borcunda faiz ve zam düzenlemelerine bakıldığında, bunların bir bölümünün vergi yasalarına göre daha geniş kapsamlı olduğu, kamu hukukunun daha genel yasaları olan AATUHK ve İYUK ile yapıldığı ve vergilere ilaveten daha geniş vergi dışındaki kamu alacak ve borçları için de uygulandığı; düzenlemelerin bir diğer bölümünün ise sadece vergileri ilgilendirecek şekilde VUK ile yapıldığı ve vergilere ilaveten vergi dışındaki kamu alacak ve borçları için de uygulandığı görülmektedir.<sup>10</sup>

VUK'taki faiz düzenlemelerine aşağıda yer verilmekte olup karşılaştırma yapılabilmesi adına mükellef lehine getirilenler yanı sıra Devlet lehine getirilen faiz düzenlemeleri de ele alınmaktadır.

### **i. VUK düzenlemeleri**

#### **a) Devlet lehine getirilen faiz düzenlemeleri**

Devletin, geç tahakkuktan doğan kayıplarının telafisini amaçlayan gecikme faizi, VUK'un 112/3. maddesine getirilen düzenleme ile 1986 yılından beri yürürlüktedir.

Anılan hükmün 1-b bendi ile tarhiyatlara karşı açılan davalarda tesis edilen yargı kararı üzerine Devlete yapılan ödemelerde faiz uygulamasını düzenleme altına almaktadır.

Yapılan düzenleme ile VUK'un 112/3. maddesinde gecikme faizine ilişkin olarak yer alan hükmün ilgili kısmı şu şekildedir; "*Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre*

---

<sup>9</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, "*Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması*", TBB Dergisi, 2013.

<sup>10</sup> SONSUZOĞLU, s. 35.

*hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:*

- a) ...
- b) *Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;*

*Geçen süreler için 6183 Sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. ...”.*

VUK'un 112/6. maddesi ise ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra başvurulmuş davalarda yargı kararına göre iade alınıp yine yargı kararı uyarınca Devlete iadesi gereken vergilerde faiz uygulamasını düzenleme altına almaktadır.

Bahsi geçen hüküm şu şekildedir; *“İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihinin geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.”*

Devlete gecikme faizi ödenmesine yönelik söz konusu düzenlemeler ile gerek tarhiyat gerek ihtirazi kayıtla beyan üzerine açılan davalarda yargı nezdinde Devletin haklı olduğuna kanaat getirildiği durumlarda, Devletin vergi alacağına mükellef tarafından haksız yere ödenmeyerek yargıya intikal ettirilmesinden kaynaklanan değer kaybının telafisinin yasal olarak güvence altına alındığı görülmektedir.

## **b) Mükellef lehine getirilen faiz düzenlemeleri**

Vergi yükümlüsünden fazla/yersiz tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde Devletin faiz ödemesine ilişkin 4369 sayılı Kanun uyarınca VUK'un 112/4. maddesi ile getirilen düzenleme, Devletin geç tahakkuktan doğan kayıplarının telafisini amaçlayan gecikme faizinden neredeyse tam 13 yıl sonra, 1999 yılında yürürlüğe girmiştir.

Mükellef lehine getirilen düzenlemenin gerekçesinde şu ifadeler yer verilmektedir: *“... bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde **mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağına yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi** amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır.”*

Yapılan düzenleme ile VUK'un 112/4. maddesinin gecikme faizine ilişkin olarak yer alan hükmün ilk versiyonu şu şekildedir;

*“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 Sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”*

Anılan madde hükmü, gerek doktrinde gerekse de yargı nezdinde gerek kapsadığı ideler gerekse de kapsadığı dönem açısından eleştiri konusu edilmiş ve nihayet Anayasa Mahkemesi'nin 14.05.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 10.02.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

İptal kararı sonrasında 6322 sayılı Kanun ile yeniden bir düzenleme yapılarak, fazla ve yersiz tahsil edilen vergiler için hukuka aykırılık bir ölçüde giderilebilmişse de, yargı kararı üzerine yapılacak iadelere ilişkin olarak herhangi yasal bir düzenleme getirilmemiştir.

VUK 112/4. maddesinin Anayasa Mahkemesi kararının iptali öncesi ve sonrası olmak üzere yargı nezdindeki tartışmalara makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

Yer verilen VUK düzenlemelerine bakıldığında, vergi davalarında tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelere mükellefe faiz ödenmesine yönelik olarak yasal bir düzenleme getirilmediği anlaşılmaktadır.

## ii. İYUK düzenlemeleri

Vergi davalarında mükellef lehine faize hükmedilmesini öngören bir diğer düzenleme ise İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası ile getirilen düzenlemedir.

İlgili hüküm uyarınca, tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye AATUHK'nın 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödeneceği ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ise her ne kadar yargı kararı üzerine mükellef lehine faize hükmedilmesini öngörmekte ise de; söz konusu düzenleme yargı kararının geç infazından kaynaklanan değer kayıplarının telafisine yönelik bir düzenlemedir.

Bu anlamda, mükellefin idarenin hukuka aykırı işlemi nedeniyle ödediği tutarın mahrum kaldığı süre boyunca, diğer bir ifadeyle, ödeme tarihinden iade tarihine değin uğradığı zararın tazminini sağlamaktan uzaktır. Bu husus, aşağıdaki örnekle somutlaştırılabilir.

Örneğin, bir mükellef tarafından kurumlar vergisi beyannamesinin ihtirazi kayıtla beyan edilerek kurumlar vergisi ödemesinin 25.05.2014 tarihinde gerçekleştirildiğini, ancak ihtirazi kayıt dikkate alınmadığını ve ihtirazi kayıt dikkate alınmaksızın gerçekleştirilen tahakkukun iptali ve fazladan ödenen verginin iadesi talebi ile 20.06.2014 tarihinde dava yoluna başvurulduğunu varsayalım. Başvurulan dava yolunda, 17.08.2016 tarihinde mükellef lehine mahkeme kararı tesis edilmiş olsun. Söz konusu kararın davalı idareye 06.10.2016 tarihinde tebliğ edildiğini, 08.10.2016 tarihinde davacı mükellefe tebliğ edildiğini ve mükellef tarafından da banka hesap numarasının 08.11.2016 tarihinde bildirildiğini varsayalım. Vergi dairesi tarafından da iade 09.12.2016 tarihinde gerçekleştirilmiş olsun.

Mükellefin davalı idareye 25.05.2014 tarihinde ödeme yaptığı ve lehe yargı kararı üzerine davalı idare tarafından ödenen tutarın mükellefe 09.12.2016 tarihinde iade edildiği dikkate alındığında, mükellefin ödediği tutardan 25.05.2014 tarihi ile 09.12.2016 tarihleri arasında 2,5 yılı aşan süre boyunca mahrum kaldığı ve bu tutarın Devletin uhdesinde tutulduğu anlaşılmaktadır.

Mükellefin ödediği tutar, enflasyonist ortamda hem değer yitimine uğramış hem de mükellef tarafından söz konusu tutardan elde edilebilecek getirilerden yararlanılamamıştır.

Bu açıdan bakıldığında, mükellefin yargı kararı ile hukuk aykırılığı saptanmış olan idari işlem nedeniyle uğradığı zararın, asgari olarak, ödediği tutara 25.05.2014 tarihi ile 09.12.2016 tarihleri arasında işleyecek faiz ile giderilmesi beklenir.

Ancak İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrasındaki düzenleme bu zararı karşılar nitelikte değildir. Nitekim İYUK'un ilgili hükmü yargı kararının geç infazından kaynaklanan zararların telafisine yönelik olup verilen örnek açısından değerlendirildiğinde, mükellef lehine işleyecek faizin, mahkeme kararının davalı idareye tebliğ edildiği tarih olan 06.10.2016 ile mükellefe tebliğ edildiği tarih olan 08.10.2016 arasındaki iki günlük dönem ve mükellefin banka hesap numarasına ilişkin bildirimde bulunduğu 08.11.2016 ile davalı idarenin iadeyi gerçekleştirdiği 09.12.2016 arasındaki bir aylık gibi bir dönem için işleyebileceği anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrasında öngörülen düzenleme yargı kararı üzerine mükellefe yapılan iadelerde mükellefin ödediği tutardan mahrum kaldığı süre boyunca uğradığı zararı karşılar nitelikte değildir.

Dolayısıyla, Türk mevzuatındaki kanun –gerek VUK gerekse de İYUK- düzenlemelerine bakıldığında, vergi davalarında tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelerde ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönem için faiz ödenmesine ilişkin yönelik bir yasal düzenleme getirilmediği sonucuna varılabilmektedir.

Konu yargı nezdinde pek çok hukuki tartışmayı beraberinde getirmiş olup yargının konuya ilişkin geçmiş dönem tartışmalarına ve güncel görüşüne aşağıda yer verilmektedir.

### **C. Yargının görüşü**

Yargı kararına üzerine mükellefe yapılacak iadelerde ödeme ile iade tarihi arasındaki dönem için mükellef lehine faiz uygulanmasına ilişkin olarak yargının görüşü, aşağıda belirtilen dönemler itibariyle incelenecektir.

- a. 1999 yılı öncesi dönem
- b. 1999 yılından sonraki ve VUK'un 112/4. maddesinin ilk şeklinin iptali öncesi dönem
- c. Anayasa Mahkemesi'nin VUK'un 112/4. maddesinin ilk şekline ilişkin iptal kararı
- d. Güncel durum

#### **a. 1999 yılı öncesi dönem**

Makalemizin önceki bölümlerinde ifade olunduğu üzere, vergi yükümlüsünden fazla/yersiz tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde Devletin faiz ödemesine ilişkin VUK'a getirilen ilk düzenleme 112/4. maddesi olup anılan düzenleme 1999 yılında yürürlüğe girmiştir.

Mezkur madde yürürlük kazanmadan önce tesis edilen yargı kararlarına -çoğunluğu yargı kararı üzerine vergi iadelerinde faiz talebine ilişkin olarak tesis edilen kararlardır- bakıldığında; yargının görüşünün, vergi alacağının hukuka aykırılığından bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebinin, İYUK'un 28.

maddesinin son fıkrasına göre ancak mahkeme kararının geç infazı halinde mümkün olduğu ve mükellefin ödeme tarihinden itibaren mükellef lehine faize hükmedilmesini öngören bir yasal düzenleme bulunmadığından ödeme tarihinden itibaren işleyecek faize ilişkin taleplerin reddi gerektiği yönünde olduğu görülmektedir.

Örneğin, 1997 yılında Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca tesis edilen bir kararda<sup>11</sup> faiz talebinin reddine karar verilirken şu tespitlerde bulunulmuştur:

- Niteliği gereği faiz ancak sözleşme ya da yasa hükmüne dayanılarak talep edilebileceğinden, vergi alacağının kanunsuzluğundan bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebi, İYUK 28. maddesinin son fıkrasına göre mahkeme kararının geç infazı halinde mümkündür.
- Bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren mükellefler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından yasal faiz yönünden bozma hükmüne uyulmaksızın verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

#### **b. 1999 yılı sonrası ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararı öncesi dönem**

Fazla/yersiz tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde Devletin faiz ödemesine ilişkin 4369 Sayılı Kanun uyarınca VUK'un 112/4. maddesi ile getirilen düzenleme 1999 yılında yürürlüğe girmiştir.

İlgili maddenin yürürlüğü sonrasında vergi yargısında özellikle tartışılan husus, söz konusu hükmün yargı kararı üzerine iadeler bakımından da uygulama alanı bulup bulmayacağı olmuştur.

Konuya ilişkin olarak Danıştay nezdinde bir görüş birliği oluşmadığı ve temel olarak üç farklı yönde görüşün hakim olduğu görülmektedir<sup>12</sup>:

#### **1. Görüş: Yasal düzenleme bulunmadığından mükellefin tahsil tarihinden itibaren işleyecek faize ilişkin talebinin reddi gerekir.**

Örneğin, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2004 yılında tesis edilen bir kararında<sup>13</sup>; *"...niteliği gereği faizin ancak sözleşme ya da bir yasa hükmüne dayanılarak talep edilebileceği, vergi alacağının kanunsuzluğundan bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebinin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin son fıkrasına göre mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkün olacağı, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından yasal faiz isteminin reddine..."* hükmedilmiştir.

---

<sup>11</sup> Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 06.03.1997 gün ve E. 1995/283, K. 1997/138, <http://www.danistay.gov.tr>.

<sup>12</sup> YALTI Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları\*", Haziran 2007, (Makale <https://ais.ku.edu.tr/course/13573/gecikme%20faizi.doc> linkinden temin edilebilir.)

<sup>13</sup> Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2003/317, K. 2004/317, 26.03.2004.



## 2. Görüş: VUK 112/4. maddesi gereğince faiz ödenmesi gerekir.

Örneğin, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2006 yılında tesis edilen bir kararında<sup>14</sup>; “...İstikrar kazanmış yargı içtihatları sebebiyle, finansal kiralama yoluyla geçici ithali yapılan uçak için taşıt alım vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmayan davacı şirketin bütün bu bilgileri idareye vererek ihtirazi kayıtla ödediği verginin tahsil tarihi, aynı zamanda vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağından, anılan madde hükmünün davacı hakkında uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, ihtirazi kayıtla yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinden, aksi yolda verilen direnme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir...”.

## 3. Görüş: İdarenin sorumluluğu için yasal düzenlemeye gerek bulunmamakta olup faiz isteminin kabulü gerekir.

Örneğin, Danıştay 2005 yılında tesis edilen bir kararında<sup>15</sup>; “Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan, “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür” amir hükmü ile bağdaştırılamaz. ... “İdari Rejimi” kabul eden hukuk sistemlerinde, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlerin uğrayacakları her türlü zararın tazmini, “İdarenin Sorumluluğu” ile ilgili kurallarca sağlanır. Esasen; İdari Yargının varlık nedenlerinden biri de, budur. İdari Yargı, idare edilenlerin, kamu idaresinin idari nitelikteki eylem ve işlemlerinden doğan zararlarını, açık yasa hükmüne ihtiyaç duymaksızın, kusurlu veya kusursuz sorumluluk ilkelerine göre, giderme olanağına sahiptir. İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından, kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edileceği, Danıştayın öteden beri istikrarlı biçimde uygulanagelen içtihadıdır. Vergi idareleri de, kuruluş, görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresidir. Anılan içtihad karşısında, hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması, açıklanan anayasal kuralın ve Hukuk Devleti İlkesinin gereğidir. Olayda; davacının ihtirazi kaydı, davalı vergi idaresince, benzer davalarda istikrarlı biçimde verilen Danıştay kararları da göz ardı edilerek, kabul edilmemiştir. Bu şekilde yapılan tahakkukun Kanuna aykırılığı, temyize konu kararın vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasıyla kesinlik kazanmış bulunmaktadır. Vergi İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla; davalı idarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur. ...”

### c. Anayasa Mahkemesinin VUK 112/4. maddesinin ilk şekline ilişkin iptal kararı

<sup>14</sup> Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2006/87, K.2006/287, 18.10.2006.

<sup>15</sup> Danıştay 4.D., E.2005/963, K.2005/2261, 24.11.2005.

VUK'un 112/3. maddesi ile fazla ve yersiz tahsil edilen ve vergi kanunları gereği iadesi gereken vergiler için getirilen düzenleme sonrasında, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödenen geçici vergi ile damga vergisinin kaldırılması ve ödenen tutarın ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte iadesi istemi ile açılan bir davanın itiraz incelemesinde, Aydın Bölge İdare Mahkemesi, söz konusu kuralın Anayasa'nın 2. maddesinde düzenleme altına alınan hukuk devleti, 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ve 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle iptali talebi ile Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunmuştur.

Gerçekleştirilen başvuruda söz konusu düzenlemenin;

1. Devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz işletilmekte iken, Devlet borcu diyebileceğimiz yasa gereği iade edilen vergilerde mükellefin müracaatından sonraki 3 ay sonrasında faiz işletilmesi,
2. Yargı kararı gereği iadesi gereken vergilerde faiz ödemesinin hiç düzenlenmemesi,

gerekçeleriyle iptali gerektiği iddia edilmiştir.

Yapılan başvuruyu inceleyen Anayasa Mahkemesi<sup>16</sup> anılan kuralın Anayasa'nın 2. maddesi ve 35. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptaline hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi, mezkur kararında Anayasa'nın 2. maddesinde güvence altına alınan **hukuk devleti** ilkesi ile Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan **mülkiyet hakkını** ihlal ettiği sonucuna varırken;

- İtiraz konusu kuralın, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet verdiği,
- Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olduğu ve vatandaşların Devlete olan güvenini sarstığı,
- Vergi tahsilatının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilatın, mükellefler için bir 'alacak' haline geldiği ve alacak hakkının kişilerin temel haklarından olduğu,
- Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkanı da bulunmadığı ve bu şekilde kişilerin mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratıldığı,
- Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kuralın, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açtığı,
- Düzenleme ile elde edilen kamu yararının kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmediği, sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını verdiği,
- Bu durumun hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğu,

---

<sup>16</sup> AyM. 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934.

- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (İHAM)'nin Eko-Elda Aveye/Yunanistan davasında<sup>17</sup>; haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirildiği ve mülkiyet hakkı çığnınen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar verildiği

yönündeki gerekçelere dayanmıştır.

Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi anılan hükmün Anayasa'nın 10. maddesinde düzenleme altına alınan eşitlik ilkesi açısından ise, ilgisi görülmediğine kanaat getirmiştir.

Bu anlamda Anayasa Mahkemesi'nin VUK 112/3. maddesi ile getirilen gecikme faizi düzenlemesine ilişkin yapılan Anayasal tartışmada salt Devlet lehine bir faiz düzenlemesinin getirilmesinin eşitlik ilkesine aykırı olmadığı yönündeki görüşünü sürdürdüğü anlaşılmaktadır.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi, anılan Anayasa tartışmasında "eşit olmayanların eşitsizliğinin" eşitlik ilkesine aykırı olmadığına kanaat getirirken şu ifadelerle yer vermiştir<sup>18</sup>; *"... Çağdaş toplum düzeninde, Devlet tüzelkişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde "Devlet egemenliği" veya "Devletin üstün iradesi" gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı; adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, Devletin bu üstün iradesidir. Vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin Devlet tüzelkişiliğine de aynen yüklenmesini istemek, yukarıda açıklanan nedenlerle eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı gibi; toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan "Devlet" kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz. Düzenlemenin Anayasa'nın 10. Maddesine aykırı bir yönü görülmemiştir.*

Bu açıdan bakıldığında, AYM'nin mükellefe yapılacak iadelerde faiz uygulanması konusunu eşitlik ilkesi temelinde bir hukuka aykırılık olarak değerlendirmedeği anlaşılmaktadır.

Yaltı ise, AYM'nin bu yaklaşımını eleştirmekte olup Yaltı'ya göre<sup>19</sup>, bu bir eşitlik okuması değil, anayasal zeminde "Devlet üstünlüğü" temelinde bir değer ifadesidir ve hak eksenli değil fakat amaç eksenli bir okumanın karşılığıdır.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına ilişkin değerlendirmeler bu şekilde olmakla birlikte, iptal kararı sonrasında konuya ilişkin olarak yasal düzenlemeye değişiklik getirilmiştir.

Getirilen değişiklik sonrasında, fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde hesaplanacak faizin verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe değin süren dönem için hesaplanacağı öngörülmüş olup fazla ve yersiz tahsil edilen vergiler için söz konusu hukuka uyarlık giderilmeye çalışılmışsa da; yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesinde faiz hesaplanmasına yönelik olarak yasal bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.

---

<sup>17</sup> Eko-Elda Aveye v. Greece, 9 March 2006. (İHAM Kararları Hudoc veri tabanından temin edilebilir, <http://cmiskp.echr.coe.int> )

<sup>18</sup> AyM, E.1988/28, K. 1988/28.

<sup>19</sup> YALTI, Billur, s. 6.

#### **d. Güncel durum**

Anayasa Mahkemesi'nin VUK'un 112/3. maddesinin 4369 sayılı Kanun'la getirilen şekline ilişkin iptal kararı sonrasında tesis edilen yargı kararları incelendiğinde, iptal kararında yer verilen gerekçelerin ilerleyen dönemde tesis edilen yargı kararlarına yansıdığı ve yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesinde ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönem için mükellef lehine faiz öngörülmemesine yönelik hukuka aykırılığın yargı nezdinde giderilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve vergi mahkemesi tarafından tesis edilen güncel nitelikteki kararlara bakıldığında, yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadelerde verginin tahsil edildiği tarihten ödeme tarihine değin işleyecek faizi ile birlikte ödenmesi gerektiği konusunda bir görüş birliğine varıldığı ve uygulanması gereken faiz oranına ilişkin olarak ise, Danıştay'ın görüşünün 'yasal faiz' oranı olduğu görülmektedir.

Konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurular ve bu başvurular neticesinde tesis edilen Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay nezdine taşınan ihtilaflar ve bunlara ilişkin tesis edilen kararların bazılarında örnek kabilinden aşağıda yer verilmektedir.

#### **➤ Anayasa Mahkemesi kararları**

Bir mükellef tarafından ihtirazi kayıtla verdiği gümrük beyannameleri üzerinden fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davada faiz talebi reddedilmiş ve dava mükellef aleyhine kesinleşmiştir.

Bunun üzerine, mükellef tarafından, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuş olup Anayasa'nın 35. maddesinde düzenleme altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği ileri sürülerek fazladan tahsilatın yapıldığı günden iadenin yapıldığı tarihe kadar amme alacaklarına uygulanan faiz oranıyla tespit edilecek tazminatın ödenmesine karar verilmesi talep edilmiştir.

Söz konusu bireysel başvuruya ilişkin olarak inceleme gerçekleştiren Anayasa Mahkemesi, 06.05.2015 tarih ve 2013/1993 başvuru numaralı kararında<sup>20</sup>, başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiş olup mülkiyet hakkının ihlal ettiği sonucuna varırken;

- İdare tarafından alınmaması gerektiği halde tahsil edilen bedellerin bu husustaki mahkeme kararı kesinleştikten sonra ödenmesi gereken vergi ile ilgisi kalmadığı ve Devlet için borç, başvurucu için alacak haline dönüştüğü,
- Alacak hakkının, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından olduğu<sup>21</sup>,
- Asıl alacağa bağlı fer'i bir hak olan faiz alacağının da hak sahibine maddi bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve AİHS'in ortak koruma

---

<sup>20</sup> RG, 27.06.2015, S. 29399. Benzer şekilde tesis edilen AyM, 06.05.2010 gün ve Başvuru No: 2013/6361; AyM, 25.02.2015 gün ve Başvuru No: 2013/28, RG. 27.05.2015, S. 29368.

<sup>21</sup> AyM, 10.02.2011 gün ve E.2008/58, K.2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934.

- alanında yer alan mülkiyet hakkı kapsamında olduğuna ve asıl alacağa bağlı faiz talebinin de bu hakkın sağladığı güvenceden yararlanabileceği<sup>22</sup>,
- İHAM'ın Eko-Elda Avee/Yunanistan davasında; haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirildiği ve mülkiyet hakkı çığnemenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar verildiği,
  - Keza Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya davasında<sup>23</sup> İHAM tarafından, yersiz tahsil edilen ve faiziyle iade edilen vergi nedeniyle mükellefin bu süre içinde daha yüksek faizle borçlanmak zorunda kalmasının mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirildiği,
  - Somut olayda, başvurunun fazla veya yersiz tahsilat yapıldığı tarihler ile açtığı davaların lehine sonuçlanması sonrasında yapılan iade tarihleri arasında geçen sürede mülkünün değerinde meydana gelen aşınma nedeniyle enflasyona bağlı olarak mağdur edildiği gibi, bu süre zarfında sahibi olduğu ve kendisinden haksız olarak alındığı anlaşılan bedelleri kullanma, tasarruf ederek veya yatırıma dönüştürerek gelirinden yararlanma imkanından da mahrum kalarak mağdur olduğu,
  - Mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu,
  - Uygulamanın alacaklı borçlu ilişkisinin alacaklı başvuru aleyhine gümrük idaresi lehine bozulmasına yol açtığı,
  - Bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurunun üzerine haklı gösterilmeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu

yönündeki gerekçelere dayanmıştır.

Yer verilen karardan anlaşılacağı üzere, AYM, başvurucuya faiz ödenmemesinin mülkiyet hakkının ihlali olduğuna kanaat getirirken, mükellefin mülkünün tahsil ile iade arasındaki süre içinde zarara uğradığı tespitinde bulunmuş ve bu kapsamda yargı kararı üzerine mükellef lehine hesaplanması gereken faizin tahsil ile iade arasındaki süreyi kapsamaması gerektiği yaklaşımı içinde olduğunu açıkça ortaya koymuştur.

Öte yandan, anılan kararda Anayasa Mahkemesi tarafından, başvurunun amme alacaklarına uygulanan en yüksek faiz oranında faiz istemine yönelik olarak, 25.02.2015 tarih ve 2013/28 başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi kararına atıfta bulunarak;

*“... Başvurucu kendisinden fazla veya yersiz tahsil edilen bedellere amme alacaklarına uygulanacak faizin uygulanmasını talep etmektedir. Bahsedilen faiz oranı bazı kamu alacaklarının tahsilinde belli koşulların gerçekleşmesi halinde ve Anayasa'nın 46. maddesindeki düzenlemeye göre de taksitle ödenmesine karar verilen kamulaştırma bedellerinin ödemesinde uygulanmaktadır. Bunun dışında fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi gibi durumlarda amme alacaklarına uygulanan en yüksek faiz oranının*

---

<sup>22</sup> AyM, 25.02.2015 gün ve B. No: 2013/28, § 36, RG. 27.05.2015, S. 29368.

<sup>23</sup> Buffalo Srl in liquidation v. Italy, 3 July 2003.

*işletilmesine yönelik bir yasal dayanak veya yargı kararlarıyla oluşmuş ve istikrar kazanmış bir uygulama bulunmamaktadır.” yönünde görüşe yer verilmiştir.*

Yer verilen karardan Anayasa Mahkemesi'nin yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadelerde mükellef lehine hesaplanacak faize ilişkin olarak uygulaması gereken faiz oranına ilişkin yaklaşımının;

- Yasal bir dayanak veya
- Yargı kararıyla oluşmuş ve istikrar kazanmış bir uygulama bulunmadıkça

amme alacaklarına uygulanan en yüksek faiz oranının uygulanamayacağı yönünde olduğu anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi faiz oranına ilişkin görüşünü, amme alacaklarına uygulanacak faiz oranının bazı kamu alacaklarının tahsilinde belli koşulların gerçekleşmesi halinde ve Anayasa'nın 46. maddesindeki düzenlemeye göre de taksitle ödenmesine karar verilen kamulaştırma bedellerinin ödenmesi ile sınırlı olarak düzenlendiği gerekçesine dayandırmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki görüşünün mefhum-u muhalifinden, yasal bir dayanak bulunmasa dahi, yargı kararıyla oluşmuş ve istikrar kazanmış bir uygulama bulunması halinde, yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadelerde amme alacaklarına uygulanan en yüksek faiz oranının uygulanabileceği sonucuna varılabilmektedir. Ancak bu yöndeki bir uygulama için AYM'nin görüşü çerçevesinde, öncelikli olarak yargı kararıyla oluşmuş ve istikrar kazanmış bir uygulamanın bulunması şarttır.

#### ➤ **Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi kararları**

Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi ve vergi mahkemesi tarafından tesis edilen güncel kararlarda da Anayasa Mahkemesi'nin yer verilen kararına benzer nitelikte gerekçelere yer verildiği ve yargı kararı üzerine yapılacak iadelerde verginin tahsil edildiği tarihten mükellefe iade edildiği tarihe değin geçen süre için faiz hesaplanması gerektiği ve uygulanacak faiz oranının ise, yasal faiz oranında olması gerektiği yönünde olduğu görülmektedir<sup>24</sup>.

Örneğin, bir mükellef tarafından ihtirazi kayıtlı verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi stopajının %27 oranını aşan kısmının kaldırılması ve fazladan ödenen %8'lik kısmının yasal faizi ile birlikte ödenmesi talep edilmiştir. Başvurulan dava yolunda, tahakkukun iptaline ve fazladan tahsil edilen tutarın iadesine ancak yasal faiz isteminin reddine hükmedilmiştir.

Bunun üzerine, mahkeme kararının kesinleşmesini müteakip mükellef tarafından Danıştay nezdinde kanun yararına bozma yoluna başvurulmuştur.

Başvurulan kanun yararına bozma yolunda incelemeyi gerçekleştiren Danıştay 4. Dairesi'nin 25.04.2016 tarih ve E.2012/5692, K.2016/179 sayılı kararında;

---

<sup>24</sup> Konuya ilişkin olarak örnek kabilinden tesis edilen Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2011 gün ve E. 2011/ 5499, K. 2011/6892 sayılı kararı.

- İdari rejimi kabul eden hukuk sistemlerinde, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlerin uğrayacakları her türlü zararı tazmin etmesi, idarenin sorumluluğuna ilişkin kurullarla sağlandığına,
- Bir kamu idaresi olan vergi idaresinin de hukuka aykırı işlemleri nedeniyle ortaya çıkan zararı tazmin etmesi Anayasa kurallarının ve hukuk devleti gereği olduğuna,
- Hukuk devletinde bir zararın faiz adı altında ödenebilmesi için açık yasa hükmü aranması düşünülemeyeceğine; aksine anlayışın idarenin sorumluluğu ve tam yargı davasının varlığı ile bağdaştırılamayacağına,
- Haksız tahakkuk ettirilen verginin, AİHS'e Ek 1 No.lu Protokolün 1. maddesi ile İHAM'ın Eko-Elda Avey/Yunanistan hakkındaki kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edilen mükellefe faizi ile birlikte iadesi gerektiğine,
- Bu kapsamda, karar düzeltmenin reddi yönündeki kararın kanun yararına bozulmasına

hükmedilmiştir.

#### ➤ **Güncel yargı kararlarının değerlendirilmesi**

Güncel yargı kararlarının değerlendirilmesinden, yargının konuya ilişkin güncel görüşünün Devletin vergi davalarında tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelerde vergi adı altında ödenen tutarlara ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönem için hesaplanacak yasal faiz oranında faizi ödeme yükümlülüğü altında olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Bunun hukuki zeminini ise, Anayasal olarak ve Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'e Ek I No.lu Protokol uyarınca güvence altına alınan ve temel bir hak olan mülkiyet hakkının ve hukuk devleti ilkesi ile Anayasa'nın 125. maddesinde güvence altına alınan idarenin sorumluluğu ilkesinin oluşturduğu anlaşılmaktadır.

### **III. Sonuç**

Yargı nezdinde Devletin haklı olduğuna kanaat getirildiği durumlarda, Devletin vergi alacağının mükellef tarafından haksız yere ödenmeyerek yargıya intikal ettirilmesinden kaynaklanan değer kaybının telafisi VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasının 1-b bendi ve 6. fıkrası ile getirilen gecikme faizine ilişkin düzenlemeler ile yasal olarak güvence altına alınmıştır.

Hukuk devletinin gereği olarak, yargı nezdinde bireyin haklı olduğuna kanaat getirildiği durumlarda, bireyin haksız ve hukuka aykırı idari işlem nedeniyle vergi adı altında ödediği tutarlardaki değer kaybının da aynı şekilde telafi edilmesi ve bunun hukuki olarak güvence altına alınmış olması beklenir.

Nitekim verginin geç ödenmesinde Devletin uğradığı kayıp, Devletin hukuka aykırı nitelikteki idari işlemi nedeniyle zarara uğrayan mükellefler açısından da söz konusudur. Bu anlamda, yargıya intikal ettirilen tarhiyat ve tahakkuk işlemlerinde nasıl ki Devletin söz konusu vergiden mahrum kaldığı dönem için faiz hesaplanıyorsa, bireyler için de aynı şekilde mahrum kalınan süre için faiz hesaplanması gerekmektedir.

Ancak Türk kanunlarında vergi mahkemesi nezdinde tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellef lehine ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönem için faiz hesaplanmasını öngören açık bir yasal düzenlemeye yer verilmemiştir.

Konuya ilişkin olarak, İYUK'un 28. maddesinde, birey lehine AATUHK'nın 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi uygulanmasına yönelik bir düzenlemeye yer verilmiş olmakla birlikte; söz konusu düzenleme, yargı kararının geç infazından kaynaklanan değer kayıplarının telafisine yönelik bir düzenleme olduğundan, mükellefin ödediği tutardaki ödeme tarihinden iade tarihine değin hesaplanacak değer kaybının tazminini sağlamaktan uzak kalmıştır.

VUK'un 112/4. maddesi ile getirilen fazla ve yersiz vergilerin iadesine ilişkin düzenlemenin yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadeleri de kapsayıp kapsamadığı konusu gerek doktrinde gerekse de yargı nezdinde tartışılmış ve Devletin faiz ödeme yükümlülüğü uzunca bir süre bu madde ekseninde yanıtlanmaya çalışılmıştır.

Konuya ilişkin olarak, idarenin sorumluluğu için açık yasa hükmünün bulunmaması gerektiği görüşünü savunan Danıştay görüşleri bulunmuş olmakla birlikte uzunca yıllar konuya ilişkin bir içtihad birliği sağlanamamıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin VUK'un 112/3. maddesinin 4369 sayılı Kanun'la getirilen şekline ilişkin iptal kararı sonrasında tesis edilen yargı kararları incelendiğinde, iptal kararında yer verilen gerekçelerin ilerleyen dönemde tesis edilen yargı kararlarına yansıdığı ve yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesinde ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönem için mükellef lehine faiz öngörülmemesine yönelik hukuka aykırılığın yargı nezdinde giderilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve vergi mahkemesi tarafından tesis edilen güncel kararlara bakıldığında, yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadelerde verginin tahsil edildiği tarihten ödeme tarihine değin işleyecek faizi ile birlikte ödenmesi gerektiği konusunda bir görüş birliğine varıldığı ve uygulanması gereken faiz oranına ilişkin olarak ise, Danıştay'ın güncel görüşünün 'yasal faiz' oranı olduğu görülmektedir.

İHAM'ın konuya ilişkin kararları ve bu kararlar paralelinde tesis edilen güncel Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararların gerekçeleri çerçevesinde, vergi davalarında tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelerde Devletin ödeme tarihi ile iade tarihi arasında geçen süre için mükellefe faiz ödeme yükümlülüğünün hukuki zeminini Anayasal olarak ve Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'e Ek I No.lu Protokol uyarınca güvence altına alınan ve temel bir hak olan mülkiyet hakkının ve hukuk devleti ilkesinin ve Anayasa'nın 125. maddesinde düzenleme altına alınan idarenin sorumluluğu ilkesinin oluşturduğu anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, güncel yargı kararları ışığında, yargı nezdinde hukuki tartışmaya son verildiğini ve mükellefler tarafından vergi adı altında ödenen tutarların vergi mahkemeleri nezdinde tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden ödeme tarihi ile iade tarihi arasındaki dönemde işleyecek yasal faizi ile birlikte iade alınabileceğini söylemek mümkündür.

Ancak söz konusu faiz ödemeleri, başvuru dava yolunda tesis edilen lehe mahkeme kararı üzerine otomatik olarak gerçekleştirilmeyebilmektedir. Nitekim uygulamada, vergi idarelerince iadelerin faizsiz olarak gerçekleştirilmesi sıklıkla tecrübe edilmektedir. Bu durumda, söz konusu faiz talebinin reddi üzerine yasal süre zarfında dava yoluna



başvurmak suretiyle tesis edilen lehe mahkeme kararına istinaden faizin iadesi alınabilmektedir. Bir diğer ifade ile faiz istemi ikinci bir davaya konu olmakta ve mükellef bir de faiz alacağını temin edebilmek için dava açmak zorunda bırakılmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında, her ne kadar mükellef lehine ödeme ile iade tarihi arasındaki dönem için yasal faiz oranında faiz ödenmesi konusunda yargıda bir görüş birliği oluşmuş ise de; faizin tahsilinde yaşanan sıkıntılar ve geçen süreç ele alındığında, konuya ilişkin olarak yasal bir düzenlemenin yapılmasının yararlı olacağı değerlendirilebilecektir.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır.*

*Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*