FAZLA VEYA YERSİZ OLARAK TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN İADESİNDE UYGULANACAK FAİZ SORUNU: DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME[*]

Arş. Gör. İmran ARITI ERDEM[**]

ÖZET

İdarenin, vergilendirme süreci içerisinde, mükelleften fazla veya yersiz olarak vergi tahsil edebildiği görülmektedir. Bunun sonucunda uhdesinden bir miktar para çıkan mükellef, bu paranın kullanım imkanıyla getirilerinden mahrum kalınması ve zaman içinde değerinin azalması şeklinde tezahür eden bir maddi zarara uğramaktadır. Bu zararın giderilmesinde, fazla veya yersiz tahsil edilen verginin iadesinin yanı sıra faiz kurumu da gündeme gelmektedir. Bu minvalde mükellef bakımından hata düzeltme/şikayet yoluna başvurma veya iptal davası açma şeklinde iki imkan söz konusudur. Hata düzeltme/şikayet talebi kabul edilen mükellefin zararının giderilmesinde iadenin yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nun 112/4 maddesi uyarınca tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenirken, doğrudan iptal davası açmayı tercih eden ya da hata düzeltme/şikayet başvurusu reddedilerek dava açmak zorunda kalan mükellefe ödenecek faiz konusundaki yorum farklılıkları nedeniyle bu zamana kadar mahkemelerin farklı kararlar verdikleri görülmektedir. Çalışmada Danıştay'ın fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacak faize ilişkin geçmiş içtihadı ele alınmakta ve yakın tarihli içtihat değişikliği irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergi, Zarar, Faiz, Gecikme Faizi, Gecikme Zammı, Tecil Faizi, Kanuni Faiz.

---

[*] DOI:10.33432/ybuhukuk.1010163, Geliş Tarihi: 15.10.2021- Kabul Tarihi: 27.08.2022.

[**] Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk A.B.D., iariti@ybu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3742-5240.

THE PROBLEM OF INTEREST TO BE APPLIED IN THE REFUND OF EXCESSIVE OR UNDULY COLLECTED TAXES: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF DECISIONS OF TURKISH COUNCIL OF STATE

ABSTRACT

Within tax practices, the administration may collect taxes from taxpayers in excess or unduly. As a result, taxpayers incur losses appeared as a decrease in the value of money and the loss of the opportunity to use and get yields. The interest applies in compensating such losses besides the refund. There are two possibilities for taxpayers: the application to the tax administration or bringing an annulment action against courts. In order to compensate the damage of the taxpayer who applies for the correction, deferment interest is calculated in accordance with Article 112/4 of Tax Procedure Law No 213, while different results occur for the taxpayer who chooses or have to file an action. Different practices of courts have so far been observed regarding the interest. In this study, in addition to the previous case law of the Council of State on this topic, the recent change in the case law is examined.

Keywords: Excessive or Unduly Collected Taxes, Damage, Interest, Deferment Interest, Statutory Interest.

GİRİŞ

Vergilendirme süreci sonunda mükelleflerden her zaman tam ve doğru miktarda vergi tahsil edilemeyebilmektedir. Verginin mükelleften hiç tahsil edilememesi veya eksik tahsil edilmesi yahut geç tahakkuk ettirilmesi ihtimallerinin yanında, tam tersi şekilde verginin fazla veya yersiz olarak tahsil edilmesi de söz konusu olabilmektedir. Verginin fazla veya yersiz olarak tahsil edilmesi hallerinde vergi idaresi mükelleften, ya gerçekte yükümlüsü olmadığı bir vergiyi almakta ya da gerçekte yükümlü olduğundan daha fazla miktarda vergi almaktadır. Burada Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 112'nci maddesinde, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanması ve diğer haller şeklinde yapılan ayrımdan yola çıkılacak olursa, özellikle beyan usulünün söz konusu olduğu vergilerde mükellefin kendisinin fazla veya yersiz tahsile neden olabileceği gibi, fazla veya yersiz tahsilin idarenin kusurlu davranışından da kaynaklanabileceği söylenebilir. Verginin fazla veya yersiz tahsil edilmesi sonucunda, ilk bakışta mükelleflerin sadece fazla veya yersiz ödedikleri vergi tutarı kadar zarara uğradıkları düşünülse de bu paranın kullanım imkanından ve getirilerinden mahrum kalınması ve zamanla paranın değerinde oluşan azalmalar gibi birtakım başka zararlar da tezahür etmektedir. Bu durumda idarenin, hem fazla veya yersiz olarak tahsil edilen meblağı ilgili mükellefe iadesi gerekmekte hem de mükellefin zararının tam olarak giderilmesinin sağlanması için belli bir miktar faiz ödemesi de gündeme gelmektedir. Ancak belirtildiği üzere fazla veya yersiz tahsil edilen verginin iadesi bakımından VUK'un 112'nci maddesinde, söz konusu tahsilatın mükelleften kaynaklanması ile "diğer haller" arasında ayrım yapılmıştır. Bu ayrım sonucunda "diğer haller" olarak ifade edilen hallerin anlamı ve kapsamı konusunda uygulamada yorum farklılıkları yaşanmış ve özellikle iadenin mahkeme kararı neticesinde gerçekleşmesi halinin bu ifadenin kapsamına girip girmediğinden bahisle bu durumda ödenecek faizin türü konusunda Danıştay içtihadı önem kazanmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle fazla veya yersiz tahsil halleri incelenmekte ve bu hallerde mükelleflerin uğradıkları zararlar içtihatlar yoluyla ortaya konulmaktadır. Bunu takiben, mevzuatta fazla veya yersiz tahsil hallerindeki hukuka aykırılığın ve bu bağlamda mükelleflerin zararının giderilmesi için öngörülen yollar belirtilmekte ve bu yolların işletilmesi neticesinde

mükelleflerin zararlarının tam olarak karşılanıp karşılanmayacağı karşılaştırmalı olarak irdelenmektedir. Ardından mükelleflerin zararlarının giderilmesi noktasında gündeme gelen faiz kurumu ele alınarak, VUK'un verginin fazla veya yersiz tahsili halinde öngördüğü tecil faizi, bu konuda Danıştay'ın geçmişteki içtihadında ön plana çıkan kanuni faiz ve devletin alacakları bakımından kanunda düzenlenen gecikme zammı/gecikme faizi ile karşılaştırılmakta ve son olarak, mükellefler bakımından mevzuatta daha adil bir düzenlemenin yapılabilmesi için VUK 112/4 fıkra hükmünde ne gibi değişikliklere gidilebileceğine yönelik değerlendirmelerde bulunulmaktadır.

I. FAZLA VEYA YERSİZ OLARAK TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN İADESİNDE FAİZ: ANLAMI, DÜNÜ VE BUGÜNÜ

A. ANLAM

Tahakkuk etmiş olan vergi borcunun ödenmesini ifade eden "verginin tahsili", vergilendirme sürecinde yer alan ve ilgili vergi borcunu sonlandıran aşamadır. Başka bir anlatımla; somut bir vergilendirme işlemi bakımından tahsil, vergiyi doğuran olay ile birlikte meydana gelen vergi ödevi ilişkisini sona erdirmektedir[1]. Tahsil ile birlikte devlet, vergi alacağına kavuşmakta ve diğer yandan mükellefin, ilgili vergi borcu da sona ermektedir. Ancak bazen, mükelleflerin borçlu oldukları vergiyi vadesinde ödemedikleri görülmektedir. Bu durumda vadesinde ödenmeyen vergilerin, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi kapsamında gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilmesi söz konusudur. Bu husus, söz konusu maddenin 1'inci fıkrasında yer alan *"Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında gecikme zammı tatbik olunur."* hükmüyle düzenlenmiştir. Bu bakımdan vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına ilişkin olan gecikme zammı, tahakkuk etmiş fakat vadesi geldiği

[1] **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 118. Ayrıca bkz. **Gerçek, Adnan** (2017) Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, s. 83; **Karakoç, Yusuf** (2011) Genel Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 678-679.

halde ödenmemiş vergi borçları nedeniyle devletin uğradığı zararın giderilmesine yönelik bir kurumdur[2].

Öte yandan yalnızca tahsil aşamasında değil, bu aşamanın öncesinde yaşanan gecikmelerde de devletin vergi alacağı bakımından faiz öngörüldüğü görülmektedir. Nitekim, VUK'un 112/3 maddesi;

"(…) *ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:*

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

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

c) 379'uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır." hükmünü içermektedir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere gecikme faizi; vergi alacağının tahakkukunun gecikmesinden doğan vergi kayıplarını karşılamak amacıyla getirilmiştir[3].

Bu bakımdan 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi ve VUK'un 112/3 maddesi birlikte değerlendirildiğinde, devletin vergi alacağına kavuşması bakımından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarındaki gecikme ve/veya eksiklikler için gecikme zammı oranının dikkate alındığı söylenebilir. Bir başka ifadeyle, devletin vergi alacağına ilişkin yaşanan gecikme ve eksikler bakımından, mükellefin, verginin yanı sıra gecikme zammı oranında

---

2 **Taşkan, Yusuf Ziya** (2019) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 320.

3 **Öner, Erdoğan** (2013) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, s. 189.

hesaplanan bir miktar faiz ödemesi de yapması gerekmektedir. Her iki uygulama da kamu borçlusunun, borcunu vadesinde ödeyerek devlete ait bir parayı kullanmaktan vazgeçmesini ve devletin kamu alacağını geç tahsil etmesi dolayısıyla uğrayacağı zararın telafisini sağlamayı hedeflemektedir[4]. Bu bakımdan arka planda, devletin vergi alacağının enflasyona göre korunması amacı yer almaktadır[5].

Diğer taraftan verginin, yersiz olarak ya da olması gerekenden fazla miktarda tahsil edilmesi de mümkündür. Bu durumda fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin, mükellefe iadesi gerekmekte olup bu iade bakımından, tarihsel süreç içerisinde başlarda mükelleflere faiz ödenmesi şeklinde bir uygulamaya yer verilmezken, zamanla söz konusu vergilerin iadesinde faiz ödenmesine ilişkin olarak VUK'a hüküm eklenmiştir. Bu hükmün günümüze değin geçirdiği değişim; hem uygulama hem de mahkeme içtihatları ile karşılıklı etkileşim içinde olmuştur. Bu etkileşim; faiz kurumunun taşıdığı anlam, işlevi ve ödenecek faizin niteliğine ilişkindir.

Fazla veya yersiz tahsil hallerinin öncelikli olarak somutlaştırılması, konunun daha iyi anlaşılması açısından gereklidir. Bu kavramların anlaşılması, çalışmanın ilerleyen kısımlarında, söz konusu hallerde tahsil edilen vergilerin iadesinde mükellefe neden faiz ödenmesi gerektiğinin –mahkeme kararları çerçevesinde- ortaya koyulması ve ödenmesi gereken faizin türüne ilişkin isabetli çıkarımlar ve değerlendirmeler yapılması noktasında önem taşımaktadır. Bu bakımdan öncelikle kelime anlamlarından yola çıkılarak fazla veya yersiz tahsilin ne demek olduğu açıklanmalıdır.

Lafzi açıdan değerlendirildiğinde "fazla tahsil" ifadesi, "gereğinden çok vergi alınması" anlamına gelmekte; "yersiz tahsil" ifadesi ise "alınması uygun olmayan, hiç alınmaması gereken bir verginin tahsili"ni anlatmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi; fazla tahsil hallerinde mükelleften alması gerekenden daha fazla tutarda vergi almakta iken, yersiz tahsil hallerinde ise mükelleften ödemekle yükümlü olmadığı bir vergiyi almaktadır.

---

4 **Gerçek**, s. 83.

5 **Tosun, M. Umur/Canyaş, Oytun/Tosun, Nil** (2012) "Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının Belirlenmesinde İdarenin Takdir Yetkisi Sorunu: İktisadi ve Hukuki Bir Analiz", Maliye Dergisi, S: 163, s. 209-210.

Örneğin, bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bir gelir unsurundan alınan vergi için daha düşük bir oran belirlenmiş olmasına karşın, kanundaki yüksek oran uygulanarak verginin tahsil edilmesi, fazla tahsil olarak düşünülebilir. Zira burada mükellefin o gelir unsuru üzerinden vergi ödeyeceği kesindir; yalnızca bu verginin oranının, mükellef ve konunun anlaşma kapsamına girmesi dolayısıyla daha düşük olarak uygulanması gerekirken, kanundaki oranın uygulanması suretiyle mükellef, ödemesi gerekenden fazla miktarda vergi ödemektedir. Matrahın ve oranın doğru belirlenmesine karşın, yapılan bir hesap hatası sonucu fazla miktarda vergi alınması da fazla tahsil bakımından bir başka örnek olarak verilebilir. Mükellef olmayan kişiden vergi alınmasının yanı sıra, istisna kapsamında olan bir gelir unsurunun vergilendirilmesi ya da gelir unsurlarından birinde yer almayan bir kazancın matraha dahil edilmesi, gider unsuru olan bir harcama kaleminin gider olarak kabul edilmemesi, verginin zamanaşımı geçtikten sonra tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi gibi durumlar yersiz tahsil örnekleridir[6].

Fazla veya yersiz tahsil; mükellefin beyanına binaen gerçekleşebileceği gibi, idarenin hizmet kusuru neticesinde de gündeme gelebilir. Yersiz tahsildeki hukuka aykırılık, mükellefiyet gerektirmeyen bir halde (Örneğin istisna kapsamına giren yahut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca üzerinden vergi alınmamasına karar verilen bir konunun varlığına karşın mükellefin vergi ödemesi gibi) kişiden vergi alınmasından kaynaklanmaktadır. Fazla tahsilde ise mükellefiyetin varlığı kesindir; ancak alınacak verginin miktarı bakımından bir yanlışlık söz konusudur. Buradaki yanlışlık idarenin hizmet kusurundan kaynaklanabileceği gibi, mükellefin yanlış beyanından da doğabilir. Dolayısıyla burada kanun koyucunun, hizmet kusuru veya mükellefin beyanından kaynaklanmaya göre bir ayrım yapmayıp yalnızca terimsel olarak yersiz tahsil ile fazla tahsili ayırdığı, bu ayrımın verginin konusu ve miktarı bakımından gündeme gelen yanlışlıklara dayalı olarak yapıldığı yönünde bir okuma yapmak mümkündür. Öte yandan doktrinde, fazla tahsil bakımından idarenin bir hizmet kusurunun söz konusu olmadığının ifade

[6] **Candan, Turgut** (2013) "Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz", Mali Çözüm Dergisi, S: 118, s. 176-177.

edildiği de görülmektedir[7]. Bu görüşe göre, idarenin hukuka aykırı olarak vergi alması durumu, "yersiz tahsil" terimi ile ifade edilmiş olup bu durumda fazla tahsil ancak mükellefin matrahı kusurlu veya kusursuz şekilde fazla beyan etmesinden kaynaklanan halleri kapsar; aksi halde kanun koyucunun hukuka aykırı bir durumu hem fazla hem de yersiz tahsil ifadelerini kullanarak iki kere zikretmesi söz konusu olacaktır[8].

Bu noktada belirtmek gerekir ki 2012 yılında yapılan değişiklikle birlikte VUK'un 112/4 madde hükmü şu şekilde düzenlenmiştir: "*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*". Hükümde yer alan "fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde" ibaresi, hem fazla hem de yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanabileceğini göstermektedir. Mefhumu muhalifinden, fazla veya yersiz tahsil idareden de kaynaklanabilecektir. Buradan hareketle, kanun koyucunun, fazla veya yersiz tahsil terimlerinin tercihinde idarenin kusuruna dayanan bir ayrım yapmadığı söylenebilecektir.

Burada her ne kadar kanun hükmünün kapsamını belirleme açısından, fazla veya yersiz tahsilin terimsel anlamını ortaya koymak önemli olsa da tahsilin fazla ya da yersiz olarak yapılmasının pratikte bir farkı olmadığının altı çizilmelidir. Tahsil fazla da yapılsa yersiz de yapılsa uygulanacak faizin türü ve hesaplanacağı süreler değişmemektedir. Dolayısıyla bu kavramların terimsel olarak ortaya koyulması, yalnızca hükmün kapsamını netleştirmek açısından önemlidir. Nitekim fazla veya yersiz tahsil tanımına girmeyen tahsilatların iadesinde bu hüküm uygulanmayacaktır.

Fazla veya yersiz tahsil durumlarında vergi idaresinin işlemi, ya mükellefiyet tesisindeki bir yanlışlık ya da tahsil edilecek verginin tutarı

---

[7] **Başaran Yavaşlar, Funda** (2007) "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", Vergi Dünyası, C: 316, S: 84, s. 94. **Üstün, Ümit Süleyman** (2013) "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması", TBB Dergisi, Y: 25, S: 105, s. 183.

[8] **Başaran Yavaşlar**, s. 94.

belirlenirken hizmet kusurundan veya mükellefin beyanından kaynaklanan bir yanlışlık nedeniyle, mükellefin zararını doğurmaktadır. Mükellefin malvarlığı, fazla ya da yersiz ödediği vergi tutarı kadar azalmaktadır. Dolayısıyla mükellefin bu paradan veya tasarruf ve yatırım aracı olarak getirisinden faydalanma olanağı kalmamaktadır. Bunun yanı sıra mükellefin, paradan mahrum kaldığı süre içerisinde enflasyon nedeniyle değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetinin gerçek değerinin azalması da söz konusudur[9]. Dolayısıyla mükellef nezdinde oluşan zarar; değer kaybı ya da gecikme nedeniyle varlığından ve/veya semereden yoksun kalma biçiminde gerçekleşebilir[10].

Bu noktada altı çizilmelidir ki fazla veya yersiz tahsil edilen verginin daha sonra ödenmesi, enflasyon yoluyla kaynakların mükelleften devlete aktarımı şeklinde değerlendirilebilmekte ve sonuçta mükellefler dolaylı olarak ödemeleri gerekenden fazla vergi ödemek durumunda kalmaktadır[11]. Bu bağlamda fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla mükelleflerin uğradığı zararların giderilmesi için faiz kurumu gündeme gelmektedir. Zira fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler bakımından faiz kurumu; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatlarında da vurgulandığı üzere, genelin yararı ile bireyin mülkiyet hakkı arasında adil bir denge oluşturmaktadır[12]. Zira devletin; bireylerin mülkiyet hakkına vergiler yoluyla müdahalesini mümkün

---

9 Anayasa Mahkemesi, E: 2008/58, K: 2011/37, T: 10.02.2011. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-37-nrm.pdf> s.e.t. 16.01.2022.

10 **Yaltı, Billur** (2008) "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl -11 Mayıs 2007, Ankara, Danıştay Matbaası, s. 170.

11 **Er, Selami** (2011) "Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları", Sayıştay Dergisi, S: 81, s. 20.

12 **İpek, Nilgün** (2017) "Vergilendirmede Kamu Yararı – Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları", Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu 149. Yıl-11 Mayıs 2017, Ankara, Danıştay Matbaası, s. 185. Benzer yöndeki bir kararında AYM de fazla veya yersiz tahsil hallerinde, "*ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu*" görüşüne yer vermiştir. Karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/28, K.T: 25.02.2015, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/28> s.e.t. 16.01.2022.

kılan temel husus kamu yararıdır[13]. Oysaki fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler için artık kamu yararından söz edilememekte ve bunlar, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin haksız kısmını oluşturmaktadır.

Anayasa Mahkemesi 2013/28 Başvuru No'lu ve 25.02.2015 tarihli kararında faiz kurumunun işlevini şu şekilde belirtmiştir; "*vergi adı altında tahsil edilen ve mahkemelerce fazla veya yersiz olduğuna karar verilen tahsilâtların iadesinde tahsilât ve iade arasında geçen sürede iade edilen bedelin enflasyon karşısında değerinde meydana gelen aşınmayı ve bu sürede bireylerin bu bedellerden yararlanamamaları nedeniyle meydana gelen zararlarını telafi etmek ve gerçek karşılığını geri ödeyebilmek amacıyla, bu bedellere faiz veya enflasyon farkı işletilmesi mümkündür*"[14].

Danıştay'ın da pek çok kararında bu husus vurgulanmaktadır: "*Herhangi bir kişinin kendisine ait olmayan parayı belirli süre kullanması, asıl para sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu doğuracağı gibi, enflasyona maruz kalan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranında yitirmesine de neden olacağından, parası uhdesi dışında kalan ve mülkiyet hakkı ihlal edilen bu kişiye haksız kullanım karşılığında faiz ödenmesi gerekmektedir*"[15].

B. 2012 YILI ÖNCESİNDEKİ YASAL DÜZENLEME

Tarihsel sürece bakıldığında; devletin, vergi yükümlüsünün vergi borcunu ödemede gecikmesine bağlı olarak uğradığı kaybın telafisinde gündeme gelen gecikme zammı kurumunun 1954 yılından bu yana, verginin

---

[13] **Taylar, Yıldırım** (2015) "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 16, s. 4958.

[14] **Akel Gıda Sanayi ve Ticaret AŞ Başvurusu**, AYM, Başvuru No: 2013/28, K.T: 25.02.2015 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/28> s.e.t. 16.01.2022. Ayrıca bkz. **Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret AŞ Başvurusu**, AYM, Başvuru No: 2013/1993, K.T. 06.05.2015. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1993> s.e.t. 16.01.2022.

[15] Danıştay VDDK, E: 2013/740, K: 2013/896, T: 25.12.2013; Danıştay 4. Daire, E: 2012/5692, K: 2016/1792, T: 25.04.2016; Danıştay 4. Daire, E: 2011/5499, K: 2011/6892, T: 06.10.2011 (Legalbank Elektronik Hukuk Bankası).

tahakkukuna ilişkin gecikmelerden kaynaklanan kayıplarının giderilmesini amaçlayan gecikme faizi kurumunun ise 1986 yılından bu yana sistemde mevcut olduğu görülmektedir[16]. Buna karşın, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen verginin iadesinde faiz ödenmesine ilişkin hükümler vergi kanunlarına sonradan eklenmiştir. Önceleri fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükelleflere iadesinde faiz ödenmesi söz konusu olmamakta; mükellefin ödemediği yahut eksik ödediği veya zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler bakımından devlet lehine faiz öngörülmekte iken, devletin fazla veya yersiz olarak aldığı bir vergi söz konusu olduğunda mükellefe yapılan iadelerde herhangi bir faiz hesaplanmamaktaydı. Aynı dönemde mükelleflerin faiz talepleri bakımından yargı mercileri, kanunda açık hüküm olmamasından dolayı faiz ödenmesi gerekmediği yönünde karar vermekteydi.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz uygulaması hukuk sistemimizde ilk defa 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile gündeme gelmiştir. Bu madde ile VUK'un 112'nci maddesine 4'üncü fıkra eklenmiştir. Bu fıkrada "*fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Görüleceği üzere, fıkranın 2012 yılında değiştirilmesinden önceki halinde, hem fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi hem de vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler bakımından mükellefe ödenecek faiz düzenlenmiştir. Bu hüküm kapsamında mükellefe faiz ödenmesi için iki şart öngörülmüştür: fazla veya yersiz tahsil edilmiş yahut vergi kanunları uyarınca iadesi gereken bir verginin bulunması ve söz konusu verginin kanunda belirtilen süre içinde iade edilmemiş olması.

[16] **Yaltı** (2008), s. 167.

VUK 112/4 maddesinde yer alan ilk şart bakımından gündeme gelen fazla veya yersiz tahsilin, bir vergi hatasından kaynaklanması gerekmektedir. Bu husus hükümde geçen "(…) *tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.*" ifadesinden çıkarılmaktadır[17]. Zira buradan anlaşılan, vergi hatalarının düzeltilmesinde "*düzeltme yetkisi ve reddiyat*" hususunu düzenleyen VUK'un 120'nci maddesine göre ret ve iadesi gereken verginin, faiziyle birlikte ödeneceğidir. Vergi hataları; VUK'un 116'ncı maddesinde tanımlanmış, 117 ve 118'inci maddelerde ise hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki ayrı başlıkta düzenlenmiştir[18]. İşte bu dönemdeki 112'nci maddenin 4'üncü fıkrasında düzenlenen iadeye ilişkin faizin işletilebilmesi için, fazla veya yersiz tahsilin VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen vergi hataları sonucunda gerçekleştirilmiş olması ve bu kapsamda VUK'un 120'nci maddesine göre ret ve iadesi gerekmektedir.

Bu noktada bir parantez açılarak belirtilmelidir ki söz konusu dönemde bu hükümden yapılan çıkarım, 112'nci maddenin 4'üncü fıkrasında mükellef lehine düzenlenen faizin ancak vergi hataları söz konusuysa uygulanabildiği; vergi mahkemelerinin kararları üzerine mükellefe yapılacak iadelerde ise bu fıkranın uygulanmayacağı şeklinde olmuştur. Nitekim ilgili maddenin 2012 yılında yeniden düzenlenmesi öncesindeki bu kabule ilişkin Danıştay 9'uncu Daire'nin bir kararı örnek gösterilebilir. Karara konu olayda ilgili olarak Daire; VUK 112/4 madde hükmüne göre mükelleflere faiz ödenmesinin ancak tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak bir vergi hatasından ötürü idarece resen ya da yükümlünün düzeltme istemi üzerine düzeltme fişi ile iade dilen meblağlar için mümkün olduğu; dava konusu yapılan ve mahkemece iadesine karar verilen miktarlara uygulanmasına imkan bulunmadığı yönünde karar vermiştir[19]. Bu noktada, her ne kadar çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer verilecek olsa da Danıştay içtihadına ilişkin bir parantez açmak gerekir. Bu

[17] **Bahtiyar, Mustafa** (2017) "Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin Dava Yoluyla İadesinde Faiz ve Bu Konudaki Yargı Kararları", Yaklaşım, S: 298, s. 237-241; **Başaran Yavaşlar**, s. 94; **Üstün**, s. 184.

[18] **Saban, Nihal** (2021) Vergi Hukuku, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, s. 457.

[19] Danıştay 9. Daire, E: 2008/1906, K: 2010/1154, T: 10.03.2010 (yayımlanmamış karar).

dönemde Danıştay, mahkeme kararı gereğince yapılacak iadeleri 112/4 madde hükmü kapsamında görmemekle birlikte, bu hallerde mükellefe faiz ödenmesi gerektiğini de kabul etmektedir.

Hükümde öngörülen ikinci şart; fazla veya yersiz olarak tahsil edilen verginin, ilgili mevzuatı gereğince mükellefler tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemiş olmasıdır. Bu bakımdan söz konusu süre içinde iadenin gerçekleşmesi halinde faiz ödenmeyecektir. Faiz ancak iade gerçekleşmemişse, söz konusu 3 aylık sürenin sonundan başlayarak mükellefe düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için ödenecektir. Bu faizin oranı ise, 6183 sayılı Kanun'daki tecil faizi oranı olarak belirlenmiştir. Öte yandan tebliğe rağmen ödeme gecikirse de faiz ödenmemektedir[20].

Fıkradaki şartlar incelendiğinde iadede faizin, ancak mükellefin kanunun gerektirdiği bilgi ve belgeleri tamamlamasını takip eden 3 ay içinde yersiz veya fazla ödenen meblağın iadesinin gerçekleştirilmemesi halinde ödeneceği anlaşılmaktadır. Buradan yapılacak çıkarım, kanun koyucunun burada gecikme faizi terimini kullanmasına karşın, faiz ödemesinin sebebinin, fazla veya yersiz tahsilden ziyade, iadenin geciktirilmesi olduğudur[21].

Belirtmek gerekir ki bu düzenlemeye bakıldığında, devletin kendi alacakları için resen ve ön şarta bağlı olmaksızın faiz almayı seçerken, mükellefe ödeyeceği faiz bakımından bazı ön şartlar ortaya koyduğu görülmektedir[22]. Öte yandan söz konusu madde uyarınca mükellefe ödenecek faizin hesaplanmasındaki başlangıç tarihi, verginin fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği tarih değil; mevzuatın gerektirdiği bilgi ve belgelerin mükellef tarafından tamamlandığı tarihten itibaren 3 aylık sürenin dolduğu tarihtir. Oysaki mükellef, kendisinden yersiz olarak ya da fazladan tahsil edilen miktardaki paradan yararlanma imkanından ve bu paranın getirilerinden, tahsil anından itibaren mahrum kalmakta; bu paranın değerinde enflasyon

---

20 **Sonsuzoğlu, Elif** (2013) Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 146.

21 **Candan**, s. 169.

22 **Yücel, Mehmet** (2011) "Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı", Mali Çözüm, S: 107, s. 185.

nedeniyle yaşanan değişimler de tahsil tarihinden itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla 2012 öncesinde öngörülen faizin başlangıç tarihinin, mükellefin zararlarını karşılamak bakımından yetersiz olduğu söylenebilir. Oysaki eksik beyan edilen ve/veya ödenen vergiler bakımından devletin mükelleften olan alacağı için vade başlangıcından itibaren faiz hesaplanmaktadır[23]. Ayrıca bu düzenleme, ayrıca faizin türü/oranı bakımından eleştirilebilirse de bu eleştirilere ileride yer verileceği için burada ayrıca açıklama yapılmayacaktır.

Nitekim 112'nci maddeye 1998 yılında 4369 sayılı Kanun'la eklenen ve 1999 yılının başında yürürlüğe koyulan 4'üncü fıkra hükmü, 2011 yılında Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) E: 2008/58, K: 2011/37 sayılı ve 10.02.2011 tarihli kararıyla iptal edilmiştir. Bu kararda AYM, tahsilatın üzerinden çok zaman geçmiş olmasına rağmen hata düzeltme talebi üzerine iade edilen vergiler bakımından mükellef lehine ödenecek faizin hesaplanmasında bitiş tarihinin, tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarih olduğunun; fakat eksik tahsil edilen veya hiç tahsil edilemeyen vergiler bakımından devletin mükelleften aldığı faizin, ödemenin yapıldığı güne kadar işletildiğinin altını çizmektedir. Bu kapsamda Mahkemeye göre, fazla veya yersiz olarak alınan vergi, mükellef bakımından bir alacak niteliğinde olup mülkiyet hakkına dahildir. Mahkeme şu ifadelerle mükellefin zararının bir nevi fotoğrafını çekmektedir: "*Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkanından mahrum kalmaktadırlar. 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 imkânı da bulunmamaktadır*".

AYM kararında, mükelleflere ödenecek faizin hesaplanmasında başlangıç tarihinin tahsil tarihinden değil de mevzuatın gerektirdiği bilgi ve belgelerin tamamlanmasını takip eden 3 ayın sonundan başlatılmasının, mükellefin "*belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması*" neticesini doğurduğunu ve bunun da "*hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet*

[23] **Yılmaz, Güneş** (2013) "İadesi Gereken Vergilere Ödenen Faize İlişkin Eski ve Yeni Yasa Hükmünün Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi", Mali Hukuk Dergisi, C: 9, S: 103, s. 29.

hakkının ihlaline neden olduğunu" belirtmektedir. Bu noktada Mahkeme, AİHM'in benzer bir konuya ilişkin Eko-Elda Avee/Yunanistan[24] kararını da yorumuna dayanak olarak göstermiştir. Bu çerçevede AYM, AİHM'in söz konusu olayda "*haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesinin, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olunduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği*"ni kabul ettiğini ve böylece mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde karar verdiğini belirtmiştir. Buradan hareket eden AYM, VUK'un 112'nci maddesine 1998 yılında eklenen 4'üncü fıkra hükmünün, hem hukuk devleti ilkesi yönünden Anayasa'nın 2'nci maddesine hem de mülkiyet hakkının ihlal edilmesi yönünden Anayasa'nın 35'inci maddesine aykırı olduğundan bahisle iptaline karar vermiştir. 10.02.2011 tarihinde verilen bu iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine hükmedilmiştir. Böylece 14.05.2011 tarihli ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan karar, ancak bu tarihten başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmiştir.

C. GÜNCEL YASAL DÜZENLEME

AYM'nin iptal kararının yürürlüğe girmesinin akabinde, 31.05.2012 tarihinde 6322 sayılı Kanun ile VUK'un 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrası bugünkü haline getirilmiş; bu maddeye bir de 5'inci fıkra eklenmiştir. Böylece fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesi ile kanunen iadesi gereken vergilere ilişkin faizler birbirinden ayrı fıkralarda düzenlenmiştir. Çalışmanın konusu fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler olduğu için, kanunen iadesi gereken vergilere ilişkin faizi düzenleyen fıkra hükmüne yönelik değerlendirme yapılmaması tercih edilmiştir.

İptal kararı akabinde yeniden düzenlenen VUK 112/4 madde hükmünün güncel hali şu şekildedir: "*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla*

[24] Eko-Elda Avee v Greece, App No: 10162/02 (ECHR, 9 March 2006). <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-72757> s.e.t. 16.01.2022.

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".

İptal kararı sonrası değiştirilen mevcut 112'nci maddenin 4'üncü fıkra hükmü okunduğunda görülmektedir ki, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellefe iadesinde faizin ödenmesine dair şartlarda değişiklikler yapılmıştır. Burada hem fazla veya yersiz tahsilin terimsel anlamı ve kapsamı genişletilmiş hem –fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklandığı haller ve diğer haller şeklinde- ikili bir ayrım yapılmış hem de faizin hesaplanacağı sürenin başlangıç ve bitiş tarihleri, hükümde "diğer haller" olarak düzenlenen hallerle sınırlı olmak üzere iptal kararı yönünde düzeltilmiştir.

Hüküm okunduğunda ilk göze çarpan husus, önceki hükümde yer alan "(…) *tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*" ifadesi yerine "*tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120'nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir*" ifadesinin tercih edilmesidir. Burada iade bakımından, VUK 120'nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken, diğer bir ifadeyle vergi hataları sonucunda fazla veya yersiz olarak tahsil edilen bir verginin mevcudiyeti koşulundan vazgeçilmiştir. Değişikliğin ardından hükümde VUK 120'nci madde hükmüne yapılan atıf yalnızca iadenin usulüne ilişkindir[25]. Diğer bir ifadeyle, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, VUK 120'nci madde hükmünde öngörülen usulde iade edilecektir. Dolayısıyla fazla veya yersiz tahsilin kapsamı genişletilmiş; bu hallerin yalnızca vergi hataları sonucu gerçekleşmesi şartı kaldırılarak, her halükarda fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin –faiziyle- iade edileceği düzenlenmiştir.

Bu noktada eklenmelidir ki vergi idaresi, fazla veya yersiz tahsilin anlamı ve kapsamı hususunda 418 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[26] çeşitli açıklamalara yer vermiştir. Söz konusu Tebliğ'de bu hususta ilk olarak

[25] **Bahtiyar**, s. 240.

[26] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 418), 28405 sayılı ve 08.09.2012 tarihli Resmi Gazete.

"*213 sayılı Kanun kapsamında olan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak hesaplanan gecikme faizi, gecikme zammı ve pişmanlık zammının, ayrıca vergi cezalarının 112'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre iade edilmesi sırasında mükelleflere faiz ödenmesi söz konusu olacaktır*" ifadesi yer almaktadır. Hemen akabinde ise "*213 sayılı Kanunun 116'ncı maddesinde tarif edilen, 117 ile 118'inci maddelerinde de sayılan vergi hataları sebebiyle mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde 112'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre faiz hesaplanması gerekmekte (…)*" ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadede fazla veya yersiz tahsilde iade bakımından, hükmün eski halinde olduğu gibi vergi hatalarına özgülenmiş bir anlayış göze çarpmaktadır. Tebliğ'de bu konuda verilen örnek de yine vergi hatası sonucu gerçekleşen bir fazla veya yersiz tahsil haline ilişkindir. Ancak idarenin bu ifadesi, hükmün kapsamını daraltan bir niteliktedir.

Hükümde göze çarpan ikinci husus; kapsamı genişletilen fazla veya yersiz tahsil hallerinin "mükelleften kaynaklanan" ve "diğer haller" olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmasıdır. Bir başka anlatımla, fazla veya yersiz tahsilin vergi hatasından kaynaklanması şartı kaldırılmış ancak faizin hesaplanacağı süreyi etkileyecek şekilde, fazla veya yersiz tahsilin kaynağı/nedeni hususunda bir ayrım getirilmiştir. Bu ayrım, faizin hesaplanmasındaki başlangıç tarihleri yönünden bir farklılık yaratmaktadır. Faizin hesaplanmasındaki bitiş tarihleri ve oran ise iki durum için de aynıdır. Dolayısıyla bu ayrım, mükelleflere ödenecek faiz tutarının farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca kanun metninde özellikle diğer haller bakımından açık ve net tarif ve tespitler yapılmaması, mükellefler ve idare arasında bir uyuşmazlık alanı yaratma potansiyeline sahiptir[27].

Fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanması, özellikle beyan usulünün esas alındığı vergilerde karşımıza çıkmaktadır. Bu hallere, ihtirazi kayıt koyulmadan verilen bir beyannamede vergi matrahının hatalı gösterilmesi hali örnek verilebilir[28].

---

[27] **İleri, Yusuf** (2013) "Fazla ve Yersiz Tahsilata Faiz Ödemesi Alanındaki Süreç: Yasal Düzenlemeler, Yargı Kararları ve Anayasa Mahkemesi Kararı Sonucu Yapılan Yeni Düzenlemelerin Analizi", Yeni Yüzyıl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 2, s. 151.

[28] **Candan**, s. 178.

Hükümde geçen "diğer haller" ibaresini ise, fazla veya yersiz tahsilin idareden kaynaklandığı haller olarak yorumlamak mümkündür[29]. Zira vergilendirme ilişkisinin iki tarafı vardır: mükellef ve devlet/idare. Bir tarafta fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanması hali söz konusu ise bunun karşı tarafında da idareden kaynaklanan haller bulunacaktır. Burada kanun koyucunun, haksızlığın idareden kaynaklandığını açıkça zikretmekten kaçındığı şeklinde bir yorum yapılabilir. Diğer haller bakımından Candan (2013), vergi matrahının mükellef tarafından doğru gösterilmesine ve ödenecek verginin doğru hesaplanmasına karşın verginin tahsilatında yanlışlık yapılması ya da elektronik ortamda verilen beyannameler bakımından programlama hatasının bir sonucu olarak yanlış oran uygulanması veya yanlış hesaplama yapılmasına bağlı olarak verginin miktarının fazla hesaplanması gibi durumları örnek göstermekte olup bu hallerde, her ne kadar burada külfet beyanname veren mükellefe yüklenmiş olsa da asıl olarak vergi idaresinin sorumluluğunda olduğu için idarenin hizmet kusuru söz konusu olacaktır[30]. İdarece, resen veya ikmalen yapılan tarhiyatlardaki fazla veya yersiz tahsillerde idarenin hizmet kusuru ise barizdir[31].

Belirtmek gerekir ki fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklandığı hallerde faizin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak, mükellefin hata düzeltme talebinde bulunduğu tarih esas alınmıştır. Burada 1998 yılındaki düzenlemeden farklı olarak, talebin ardından idareye 3 aylık bir süre tanınmamış; doğrudan başvuru tarihinden itibaren faiz işletilmeye başlanmıştır. Faizin hesaplanmasındaki bitiş tarihi ise, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edilme tarihidir.

112'nci maddenin 4'üncü fıkrasında, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanmadığı "diğer" hallerde ise verginin tahsil edildiği tarih, faizin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak kabul edilmiştir. Maddede diğer

---

29 Bu hallere ilişkin farklı bir belirleme olarak "idarenin kusurlu olduğu haller" şeklindeki yorum için bkz. **Sonsuzoğlu**, s. 153.

30 **Candan**, s. 178.

31 **Candan**, s. 180. Bu durumda idarenin kendisine kanunla verilen yetkiyi aştığı ve bunun da idarenin sorumluluğunu gerektirdiği yönündeki yorum için bkz. **Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 137.

haller olarak zikredilen bu hallerde faizin hesaplanmasında bitiş tarihi, mükelleften kaynaklanan hallerde olduğu gibi, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edilme tarihidir. Dolayısıyla diğer hallerde faizin hesaplandığı süre, tahsilden başladığı için, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklandığı haller için öngörülenden, paranın mükellefin uhdesi dışında kaldığı süredeki zararları giderme açısından daha kapsayıcıdır ve sonuçta mükellefe daha uzun süre için faiz hesaplanabilecektir. Bu bakımdan hükümde, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklandığı hallerde faizin hesaplanması için daha kısa süre ve dolayısıyla daha az faiz öngörülerek, yanlış beyan hali bir nevi cezalandırılmaktadır.

Belirtmek gerekir ki bu şekilde "kusura dayalı" ikili bir ayrım yapılarak faizin ödenmesinde farklılaşmaya gidilmesi, diğer bir ifadeyle faize ilişkin zaman diliminin kusurla ilişkilendirilmesi; faizin temelinde yer alan "başkasına ait paranın kullanılmasının bedeli" olma özelliğinden hareketle eleştirilmektedir[32]. Zira bu durumda önemli olan kusurun kimden kaynaklandığından ziyade, mükellefin zarar görmesidir[33].

Altı çizilmesi gereken son husus, iade bakımından hükümde düzenlenen faizin türüdür. VUK 112/4 madde hükmündeki faizin oranı, 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranıdır. Bu oran, 21.07.2022 tarihli ve 31899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (Seri: C, Sıra No: 6) Tahsilat Genel Tebliği ile yıllık %24 olarak yeniden belirlenmiştir[34]. Belirtmek gerekir ki bu oran, mükellef tarafından ödenmeyen veya eksik ödenen yahut zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler bakımından devlet lehine hükmolunan "*gecikme zammı/6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi*" oranından düşüktür. Gecikme faizi oranı bakımından, VUK'un 112'nci maddesi ile gecikme zammı oranına atıf yapılmış olup gecikme zammı oranı ise 21.07.2022 tarihli ve 31899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 21.07.2022 tarihinden itibaren her ay için %2,5

---

32 **Sonsuzoğlu**, s. 153-154.

33 **Sonsuzoğlu**, s. 154.

34 Gelir İdaresi Başkanlığı, "Seri: C Sıra No: 6 Tahsilat Genel Tebliği" <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=39631&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> s.e.t. 23.07.2022.

olarak belirlenmiştir[35]. Dolayısıyla bu oran yıllık %30'a tekabül etmekte olup %24 oranındaki tecil faizinden fazladır. Bu bakımdan kamu gücüne sahip olan devletin vergilerle ilgili alacakları üzerinden daha yüksek oranda faiz ya da zam öngörülmüşken, iade edilmesi gereken vergilerle ilgili borçları üzerinden kısmen daha düşük oranda faiz öngörüldüğü görülmektedir[36]. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin mükellefe iadesinde, daha düşük bir oranda olan tecil faizinin tercih edilmesi, eleştirilebilecek bir noktadır. Bu hususstaki değerlendirmeler de çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer almaktadır.

II. FAZLA VEYA YERSİZ OLARAK TAHSİL EDİLEN VERGİNİN YARGI KARARI GEREĞİNCE İADESİNDE MÜKELLEFİN ZARARININ TAZMİNİ

VUK 112/4 madde hükmünün anlamı ve kapsamının değerlendirilmesinin akabinde tamamlayıcı bir husus olarak ele alınması gereken bir diğer nokta ise fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin yargı kararı ile iadesidir. Hükmün ele alınış biçimi dolayısıyla geçmişten beri fazla veya yersiz tahsil hallerinde iadenin mahkeme kararı neticesinde gerçekleştiği haller bakımından tartışmalar yaşanmıştır. Bu hususta özellikle Danıştay içtihadı önem kazanmıştır. Buradaki tartışmalar, fazla veya yersiz tahsilde iadenin mahkeme kararı neticesinde gerçekleşmesi halinin VUK 112/4 kapsamına girip girmediği ile ödenecek faizin türü hususlarında düğümlenmektedir.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi bakımından dört yol gündeme gelmektedir. Bunlardan ilki; şayet söz konusu tahsilat vergi hatası neticesinde gerçekleşmişse, vergi idaresinin bu hatayı resen düzeltmesidir. VUK'un 119'uncu maddesi uyarınca vergi hataları; ilgili memurun, üst memurların veya müfettişlerin hatayı tespit etmesi hallerinde ortaya çıkarılabilmekte ve giderilebilmektedir ki bu durum idarenin hatayı resen

[35] Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gecikme Zammı Oranı" <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani> s.e.t. 23.07.2022.

[36] **Yegen, Baki** (2019) "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (GAUN-JSS), C: 18, S: 4, s. 1474.

düzeltmesi olarak adlandırılır. Bu yol VUK'un 121'inci maddesi uyarınca; üzerinde tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hataları bakımından söz konusudur[37]. İdarenin söz konusu hatayı resen düzeltmesi neticesinde, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergi de iade edilir.

İkinci yol ise yine vergi hatasının söz konusu olduğu durumlarda, idari başvuru aracılığıyla hatanın düzeltilmesidir. Belirtmek gerekir ki hata düzeltme; yalnızca VUK'ta vergi hatası olarak adlandırılan hatalara özgü bir çözüm yolu olup her türlü işlem yanlışlığına karşı bu yola başvurulamamaktadır[38]. Şayet VUK'ta düzenlenen vergi hataları kapsamına giren bir husus sonucunda fazla veya yersiz tahsil gerçekleşmişse, idarenin denetleme mekanizmasını harekete geçiren bu yola başvurulabilecektir[39]. Bu kapsamda VUK'un 119 ve 122'nci maddeleri uyarınca mükelleflerin, vergi davası açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunması mümkündür ve idarenin bu talebi yerinde görmesi ile vergi hatası giderilebilmekte ve fazla veya yersiz tahsil edilen vergi iade edilebilmektedir.

Üçüncü yol, yine vergi hatası söz konusu olduğu durumlarda, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, yaptıkları düzeltme talepleri reddedilen mükelleflerin hatanın düzeltilmesi için VUK'un 124'üncü maddesi uyarınca şikayet yolunu kullanarak Maliye Bakanlığı'na başvurmasıdır[40]. Bu başvurunun kabulü neticesinde de fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergi mükellefe iade edilmektedir.

Dördüncü ve son yol ise, mükelleflerin kanuni süresi içinde vergi mahkemesinde iptal davası açmasıdır. Mükellefler idare tarafından kendilerinden fazladan veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi için, kanuni süresi içinde iptal davası açabilirler. Özellikle vergi hatalarının olduğu haller bakımından altı çizilmelidir ki hata düzeltme yolu, zorunlu bir idari başvuru yolu değildir. Dolayısıyla fazla veya yersiz tahsil hallerinde, hata düzeltmeye başvurulmaksızın vergi mahkemesinde iptal davası açılabilmesi mümkündür.

---

37 **Oktar, S. Ateş** (2013) Vergi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 150.

38 **Öner**, s. 204.

39 **Karakoç** (2011), s. 722.

40 **Mutluer, M. Kamil** (2011) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 119-120.

Mükellef, -dava açma süresi içerisinde yaptığı- hata düzeltme başvurusunun idare tarafından reddi halinde de -kalan süre içerisinde- dava açabilir[41]. Fakat belirtmek gerekir ki dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme istemiyle yapılan başvuruların reddi sonucunda doğrudan dava açılamamaktadır. Bu durumlarda hata düzeltme talebinin reddini takiben, yukarıda açıklanan şikayet yolunun tüketilmesi gerekmektedir. Ancak şikayet yoluyla başvurunun da reddi üzerine dava açılabilir. Bu bakımdan fazla veya yersiz tahsil hallerinde mükelleflerin doğrudan süresi içinde iptal davası açmak yönünde bir tercihte bulunmaları mümkün olduğu gibi, dava açma süresi içerisinde hata düzeltme veya dava açma süresi geçtikten sonra şikayet başvurularının reddi üzerine dava açmak zorunda kalmaları da söz konusu olabilmektedir. Mahkemenin fazla veya yersiz tahsil işlemini iptal etmesi neticesinde de tabii olarak iade gerekecektir.

İptal davası açma yolu sadece vergi hatası sonucu fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerde değil, örneğin vergi kanunlarının yorumu gibi vergi hatası kapsamına girmeyen hallerde de işletilebilecek bir yoldur. Dolayısıyla vergi hatası dışında kalıp tartışma konusu olabilecek, "hukuki uyuşmazlık" olarak adlandırılan bu hallerde sorunu yargı organı karara bağlayacaktır[42]. Bu husus, özellikle idarenin genel tebliğ ile ortaya koyduğu anlayışında olduğu gibi, VUK 112/4 madde hükmünü yalnızca vergi hatalarına özgü bir kurum olarak değerlendiren görüşler söz konusu olduğunda tartışma yaratmaktadır.

VUK 112/4 madde hükmünü yalnızca vergi hatalarına ve hata düzeltme yoluna özgüleyen görüşe göre, yargı kararları neticesinde iadeye hükmedilmesi halinde bu hüküm uygulanmaz. Bu bakımdan esasında yargı kararına göre iade

41 **Ateşağaoğlu, Erdem** (2007) "Verginin Hukuka Aykırı Tahsil Edildiğine İlişkin Verilen Yargı Kararları Üzerine İade Edilecek Vergilerde Mükellefin Uğradığı Zararın Giderilmesi ve Bu Konuya İlişkin Bir Danıştay Kararı", İÜHFM, C: 65, S: 1, s. 358.

42 **Bilici, Nurettin** (2020) Vergi Hukuku, 50. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 220; **Güneş, Gülsen** (1998) "Vergisel Uyuşmazlıkların Genel Görünümü Ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, Otuz Sekizinci Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 4099, İstanbul, s. 273.

edilecek vergiler bakımından faiz ödenip ödenmeyeceği noktasında açık bir yasal düzenleme bulunmamaktadır[43].

Bu konuda yargı kararları da geçmişten beri değişiklik göstermektedir. Bu çerçevede bazı mahkemelerin, hukuk devletinde faiz ödenmesi için açık bir kanun hükmüne gerek olmadığından hareketle ve doğrudan 3095 sayılı Kanun hükümlerine atıf ile faize hükmettiği görülürken; bazı mahkemeler ise faizin ödenmesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına dayandıkları gözlemlenmektedir[44].

İYUK'un 28/6 maddesinde yer alan düzenlemeye göre "*tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez*".

İYUK'ta yer alan bu düzenleme incelendiğinde görülecektir ki buradaki faiz, fazla veya yersiz tahsile ilişkin işlemin iptaline yönelik mahkeme kararının tebliği ile idarenin mükellefe yapacağı ödeme arasındaki süre için hesaplanmaktadır ve buradaki oran da tecil faizi oranıdır. Anlaşılacağı üzere bu faiz, mahkeme kararı yerine getirilinceye değin işleyen bir faiz olup idarenin fazla veya yersiz tahsil işlemi sonucu mükellefin mamelekinden çıkan paranın kullanması ve getirilerinden yararlanılması imkanının kalmaması ile iadeye kadar geçen sürede paranın değerinde yaşanan azalmadan doğan zararları gidermeyi amaçlayan bir faiz değildir. Buradaki düzenleme, hüküm tarihinden sonra iadenin gecikmesini önlemeye ilişkindir. Diğer bir ifadeyle, idarenin iadeyi gerçekleştireceği tarihe değin faiz işletilmek suretiyle bu sürecin, mükellefin lehine olacak şekilde, kısa tutulması için bir nevi idareyi zorlama amacı söz konusudur. Dolayısıyla İYUK'ta hem VUK'un 112/4 madde hükmünden farklı bir amaçla öngörülen hem de onun işlevini gerçekleştirmekten bir hayli uzak olan bir faiz söz konusudur. Ayrıca bu

---

[43] **Hatipoğlu, Cengizhan** (2014) "Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz", İÜHFM, C: 72, S: 1, s. 436.

[44] **Hatipoğlu,** s.436-437.

düzenlemede de tecil faizi oranı söz konusu olup bu bakımdan da bu düzenleme ile mükellefin zararlarının tam olarak tazmin edilmesi mümkün görülmemektedir.

A. 2018 YILI ÖNCESİNDE DANIŞTAY İÇTİHADI

1998 yılı öncesinde, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellefe iadesinde faiz ödenmesi hususunda VUK'ta hiç hüküm bulunmadığı dönemdeki yargı kararlarına bakıldığında, ilk derece mahkemelerinin farklı kararlarına rağmen Danıştay Vergi Davaları Daireleri Genel Kurulu'nun (VDDGK) içtihadının, faiz taleplerinin reddi yönünde olduğu görülmektedir. Bu kapsamda VDDGK, "*niteliği gereği faizin ancak sözleşme ya da bir yasa hükmüne dayanılarak talep edilebileceğinden*" bahisle, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler bakımından açılan iptal davalarında mükelleflerin faiz taleplerinin reddi gerektiği; zira "*bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığı*" yönünde hüküm tesis etmiştir[45].

1998'de VUK 112/4 maddesi ile iadede mükellef lehine faiz ödenmesine ilişkin hüküm getirilmesinin ardından vergi yargısı kararlarına bakıldığında çok çeşitli yorumlar yapıldığı görülmektedir. Bu dönemde Danıştay'ın bazı kararlarında eski içtihat devam ettirilmek suretiyle, yasal bir düzenleme olmadığı için yargı kararı neticesinde verginin mükellefe iadesinde faize hükmedilemeyeceği yönünde hüküm kurulmuştur[46]. Bazı Danıştay kararlarında ise faizin tazmin amacının bulunduğu, bu nedenle yargı kararına bağlı olarak iade edilecek vergilerde de mükelleflere faiz ödeneceği belirtilmiştir. Ancak bu ikinci halde kimi kararlarda VUK 112/4 madde hükmünün[47], kimilerinde ise İYUK 28/6 madde hükmünün uygulanacağı

---

45 Danıştay VDDGK, E: 1995/283, K: 1997/138, T: 06.03.1997; E: 2001/451, K: 2001/460, T: 07.12.2001 aktaran **Üstün**, s. 196.

46 Danıştay 4. Daire, E: 2002/3283, K: 2001/514, T: 24.02.2003; Danıştay 9. Daire E: 2007/2830, K: 2009/5237, T: 23.12.2009; Danıştay 3. Daire, E: 2007/1279, K: 2008/3820, T: 02.12.2008 aktaran **Üstün,** s. 197-200.

47 Danıştay 7. Daire, E: 2001/4650, K: 2005/1507, T: 30.06.2005; Danıştay 7. Daire, E: 2001/4650, K: 2005/1507, T: 30.06.2005 aktaran **Üstün**, s. 201-202.

kanısı mevcuttur[48]. Bu dönemde Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (VDDK) yorumu da değişiklik göstermiştir. 2006 tarihli bir kararında[49] VDDK, fazla veya yersiz tahsil edilen verginin mükellefe iadesinde ödenecek faizin o dönemdeki VUK 112/4 madde hükmünde düzenlenen faiz olduğu yönünde karar vermişken; 2007 tarihli bir kararında[50] ise, mükellefe faiz ödenmeyeceğine hükmetmiştir.

Belirtmek gerekir ki AYM'nin 2011 tarihli iptal kararına binaen 2012 yılında VUK 112/4 madde hükmünde yer alan faize ilişkin yeniden düzenleme yapılmasının akabinde ilk derece mahkemelerince verilen kararlarda tam olarak bir birlik sağlanamamıştır. Ancak VDDK'nın istikrarlı uygulamasıyla 2018 yılına değin, mahkeme kararı neticesinde yapılacak iadelere ilişkin olarak 3095 sayılı Kanun'da düzenlenen kanuni faizin uygulanması yönünde hüküm kurulduğu ve bunun Danıştay'ın vergi dava daireleri ve ilk derece mahkemelerinin çoğunluğunca da benimsendiği görülmektedir. Bu kapsamda örneğin 2013 tarihli bir VDDK kararında "*idareyi, eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutan Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrası, yargı yeri kararı uyarınca iadesi gereken bir miktar paranın, idarenin tasarrufunda kalan sürede ilgilisi tarafından tasarruf edilememesinden doğan zararın giderilmesini de kapsamaktadır*" denilerek iadede uygulanacak faiz türü olarak 3095 sayılı Kanun'da yer alan kanuni faiz işaret edilmiştir[51].

2018 yılına değin Danıştay dava dairelerinin de genellikle VDDK kararına paralel kararlar verdiği görülmektedir. Örneğin Danıştay 3'üncü Dairesi bir kararında "*iadesi 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. Dolayısıyla bu ilişkinin borçlusu tarafından alacaklısına, paranın tasarrufundan yoksun kalınan süre için; Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununa göre faiz*

---

48 **Üstün**, s. 197.

49 Danıştay VDDK, E: 2006/87, K: 2006/287, T: 18.10.2006. <https://karararama.danistay.gov.tr/> s.e.t. 16.01.2022.

50 Danıştay VDDK, E: 2006/182, K: 2007/3, T: 26.01.2007 <https://karararama.danistay.gov.tr/> s.e.t. 16.01.2022.

51 Danıştay VDDK, E: 2011/519, K: 2013/169, T: 30.04.2013 (yayımlanmamış karar).

ödenmesi gerekir" şeklinde hüküm kurmuştur[52]. Dolayısıyla burada mükellefin zararını tazmin bakımından ödenecek faizin, 3095 sayılı Kanun'a göre belirleneceği yönünde bir karar vermiştir. Yine aynı dairenin başka bir kararında da aynı gerekçeye dayanılarak, "*3095 sayılı Kanun hükümlerine göre faiz ödenmesi gerektiğinden, vergi mahkemesi kararının, vergi kanunları ile İYUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmadığı yolundaki gerekçe uyarınca, yasal faiz istemi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir*" ifadeleri kullanılmıştır[53].

Danıştay 9'uncu Daire'nin bir kararında ise şu tespit yapılmıştır: "*idareyi, eylem ve işlemlerden doğan zararı ödemekle yükümlü tutan Anayasa'nın 125'inci maddesinin son fıkrası, yargı yeri kararı uyarınca iadesi gereken bir miktar paranın, idarenin tasarrufunda kalan sürece ilgilisi tarafından tasarruf edilememesinden doğan zararın giderilmesini kapsamaktadır. Vergi mahkemesi kararıyla, haksız tahsil edilen harcın davacıya iadesine karar verilmesi sonunda, harcın tahsil tarihi ile fiilen iadesi arasında geçen süre için enflasyondan kaynaklanan bir zarar söz konusudur. Bu zararın 3095 Sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi durumunda söz konusu zarar ödenmiş olacaktır. Bu nedenle vergi mahkemesi kararının, davacı lehine olan kararın tebliği üzerine İYUK 28'inci madde hükmünü esas alan hüküm fıkrasında hukuki isabet görülmemiştir*"[54]. Bu kararda da İYUK'un 28/6 maddesi kapsamında faiz ödenmesine hükmeden ilk derece mahkemesinin kararı bozularak, faizin 3095 sayılı Kanun kapsamındaki kanuni faiz olarak belirlenmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

Aynı dairenin bir başka kararında ise; "*yargı kararıyla kaldırılan vergilendirmeler nedeniyle tahsil edilmiş tutarların ilgililere iadesi sırasında, tahsil tarihi ile karar tarihi arasında geçen süre için tasarrufundan yoksun bırakılmaktan dolayı iadenin hangi oranda faiz eklenerek yapılması gerektiği konusunda VUK ve 6183 sayılı Kanun'da yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır. İYUK 28/6 maddesinde ise vergi davalarında kararın idareye*

---

52 Danıştay 3. Daire, E: 2010/3898, K: 2013/3423, T: 16.09.2013 (yayımlanmamış karar).

53 Danıştay 3. Daire, E: 2013/4832, K: 2014/6339, T: 15.12.2014 (yayımlanmamış karar).

54 Danıştay 9. Daire, E: 2011/6393, K: 2013/6129, T: 12.06.2013; Danıştay 9. Daire, E: 2008/1404, K: 2011/7761, T: 17.11.2011 (yayımlanmamış karar).

tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceği düzenlenmek suretiyle kanuni faiz uygulaması, kararın verilip idareye tebliğinden sonraki zaman dilimine özgülenmiştir. Bu durumda, haksız yere alınan vergi nedeniyle yoksun kalınan tutarın ödemenin yapıldığı tarihten itibaren, Danıştay'ın yerleşik hale gelen içtihatlarıyla kabul edilen ve bu hususta ki genel hükümleri içeren 3095 Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanarak ilgilisine ödenmesi gerektiği" şeklinde bir gerekçe oluşturulmuştur[55]. Burada daire, VUK ve İYUK'ta düzenlenen faizlerin neden uygulanamayacağını açıkladıktan sonra VDDK'nın içtihadına atıf yaparak kanuni faizin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Belirtmek gerekir ki 2012-2018 yılları arasındaki dönemde Danıştay'da istikrarlı bir şekilde uygulandığı söylenebilecek olan 3095 sayılı Kanun'a göre hesaplanacak kanuni faiz oranı, 19.02.2022 tarihli ve 31755 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 74) ile 01.01.2022 tarihinden itibaren (faizin sözleşme ile tespit edilmediği hallere ilişkin oran olan) %9 olarak uygulanmaktadır. Bu oran hem devletin mükelleften aldığı gecikme zammı/gecikme zammı oranında hesaplanan gecikme faizinden (%30) hem de VUK 112/4 ve İYUK 28/6 madde hükümlerinde atıf yapılan tecil faizi oranından (%24) oldukça azdır.

Bu noktada altı çizilmelidir ki tekdüze bir uygulama olmaması, hata düzeltme/şikayet yolunu işletip olumlu sonuç alan mükellefler ile dava açma yolunu seçen ya da iadenin gerçekleşebilmesi için dava açmak zorunda kalan mükelleflerin zararlarını giderme noktasında gündeme gelen faizde (tecil faizi ve kanuni faiz şeklinde) farklı oranların söz konusu olması ve bu farklı oranların, eksik veya geç tahsil edilen yahut geç tahakkuk ettirilen vergilerin mükelleften alınması sırasında öngörülen gecikme zammı (ve gecikme zammı oranında hesaplanan gecikme faizi) oranının altında kalması gayri adil olup eşitlik ve hakkaniyet ilkelerine aykırı bir sonuç doğurmaktadır.

Hata düzeltme/şikayet yoluna başvuran ve bu başvuruları kabul edilen mükelleflere, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergi, %24 oranında hesaplanan tecil faizi ile birlikte iade edilmektedir. Ancak burada da fazla veya

[55] Danıştay 9. Daire, E: 2017/933, K: 2017/5331, T: 01.06.2017 (yayımlanmamış karar).

yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanması hali ile kanunda "diğer haller" olarak zikredilen ve fazla veya yersiz tahsilin idareden kaynaklandığı haller olarak okunabilecek haller arasında ayrım yapılarak, söz konusu iki durumda faizin işletileceği süre farklılaştırılmıştır. Bu bakımdan idari başvuru yolunu işleten mükellefler arasında, fazla veya yersiz tahsilin kaynağı yönünden farklı uygulamanın söz konusu olduğu görülmektedir. Buna karşın mükelleflerin idari başvuru yolunu değil de iptal davası açmayı seçmesi ya da buna mecbur kalması halinde ise mahkemeler, fazla veya yersiz tahsil edilen meblağın iadesinin yanı sıra %9 oranındaki kanuni faiz esas alınarak hesaplanacak bir miktar faizin ödenmesine hükmetmekteydiler. Buradaki oran VUK veya İYUK'ta belirlenmiş bir oran olmayıp yargı organlarınca içtihadi olarak uygulanması gerektiği sonucuna varılmış olan bir orandı. Zira belirtildiği üzere, 2018 yılına değin Danıştay'ın genel görüşü, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin yargı kararıyla iadesinin VUK 112/4 madde hükmü kapsamında olmamakla birlikte, burada mükellef ile idare arasında bir alacak ilişkisi doğduğu kabulünden hareketle kanuni faizin uygulanması yolundaydı.

Söz konusu faiz türü, iadenin gerçekleştirilmesi bakımından farklı yolları tercih eden ya da buna mecbur kalan mükellefler arasında açık bir eşitsizlik içermekte ve mükelleflerin mülkiyet hakkı bakımından da hukuka uygun olmayan bir sonuç doğurmaktaydı. İptal davası açma yolunu seçen ya da dava açmak zorunda kalan mükellefler için, bahsedilen dönemlerde mahkemelerin hükmettiği kanuni faizin oranının, idarenin iadelerde tatbik ettiği tecil faizi oranından düşük olması nedeniyle, gayri adil bir durum ortaya çıkmaktaydı. Bu bakımdan, özellikle idarenin uygulaması ile içtihat arasındaki ya da kanun maddesi ile içtihat arasındaki çelişki; mülkiyet hakkının ihlali bakımından önemli bir sorun yaratmaktaydı. Zira AİHM'in Serkov/Ukrayna kararında[56] belirtildiği üzere; "önemli bir mali konuyu düzenleyen ulusal kanunun öngörülebilirliğinin ve belirliliğinin sağlanmamış olması, karşıt yargısal görüşlerin üretilmesine cevaz vererek, Sözleşme çerçevesinde aranan kanunun niteliksel yönüne (quality of law) ilişkin koşulu" zedelemekte ve mülkiyet

[56] Serkov v Ukraine, App No: 39766/05 (ECHR, 7 October 2011). <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536> s.e.t. 08.04.2022.

hakkının ihlaline yol açmaktadır[57]. Bunun yanı sıra aynı mevzuat hükmüne dayanarak benzer durumdaki mükelleflerin lehine karar verilmesinin diğer mükelleflerde oluşturduğu haklı beklenti boşa çıkarılarak öngörülebilirlik, dolayısıyla belirlilik ve eşitlik ilkelerinin zedeleneceği de söylenebilir[58].

Ayrıca bu dönemdeki uygulamanın, hak arama hürriyetinin zımnen engellenmesi olarak yorumlanması da mümkündür; zira hakkını mahkemede arayan mükellefler için idari başvuru yolunu seçenlere nazaran daha aleyhte sonuç doğmaktaydı. Dolayısıyla bu yöndeki uygulama; Anayasa'da yer alan hukuk devleti ilkesi, eşitlik ilkesi, mülkiyet hakkı ve hak arama hürriyetinin korunması bakımından yeterli değildi.

Bir değerlendirme yapılacak olursa; VUK 112/4 madde hükmü dar yorumlanarak, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin mahkeme kararı neticesinde iadesinde 3095 sayılı Kanun'da yer alan ve kanunun 1'inci maddesinde "*Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemişse bu ödeme yıllık yüzde on iki oranı üzerinden yapılır*" hükmü ile düzenlenen kanuni faizin ya da İYUK 28/6 madde hükmünün uygulanması mümkün görünmemektedir. Bu hususta Candan'ın (2013) da belirttiği gibi özellikle kanuni faiz için vurgulanması gereken husus; bu faizin Türk Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'ndan doğan alacaklar için öngörüldüğü ve dolayısıyla kamu hukukundan doğan alacaklar için uygulanamayacağıdır[59]. Bu bakımdan kanuni faizin, faiz ödenmesi gereken durumlarda devreye giren bir üst kavram gibi algılanmasının ve her durumda uygulanmasının yanlış olacağı düşünülmektedir. Zira vergilendirme sürecinde genel tabiriyle devlet alacaklı, mükellef borçlu olmakla birlikte aradaki borç ilişkisine Türk Borçlar Kanunu veya Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanmamakta, bu ilişki bir kamu hukuku ilişkisi olarak kabul

---

57 **Yaltı, Billur** (2011) "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat", Vergi Sorunları Dergisi, S: 276, s. 7-17.

58 **Taylar, Yıldırım/Gök, Özgecan/Demirbaş Aksüt, Burcu/Artun, Emine Sevcan** (2020) Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 123.

59 **Candan**, s. 168.

edilerek kamu hukukunda yer alan düzenlemeler ve kurumlar uygulanmaktadır. Özellikle alacaklı olan devletin, alacağını korumak ve tahsil etmek için ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi yöntemlere başvurması da buradaki kamu hukuku ilişkisine ve devletin kamu gücünü kullanmasına örnek olarak gösterilebilir. Devletin, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi ile VUK 112/3 maddesi kapsamına giren alacaklarında gecikme zammı/gecikme zammı oranında hesaplanan gecikme faizini işletmesi de bir başka örnektir. Buna bağlı olarak, tarafların yer değiştirmesi; diğer bir ifade ile yine vergi borcu ile ilgili bir hususta mükellefin alacaklı, devletinse borçlu konuma geçmesi, aradaki ilişkinin bir kamu hukuku ilişkisi olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Dolayısıyla burada bireyler arası borç ilişkilerine uygulanan kanuni faizin uygulanması mümkün görülmemektedir.

Ayrıca hem 3095 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi hem de İYUK 28/6 madde hükmünün hangi hallerde uygulanacağı gayet açık olup bu haller, verginin fazla veya yersiz tahsil edilmesi halini kapsamamaktadır. Bu bakımdan 3095 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin, fazla veya yersiz tahsildeki ilişkinin bir kamu hukuku ilişkisi olması; İYUK 28/6 madde hükmünün ise, fazla veya yersiz tahsil edilen meblağın, temeldeki idari işlem mahkeme kararı ile iptal edilinceye değin idarenin uhdesinde kaldığı süreyi kapsamaması nedeniyle uygulanması uygun değildir. Dolayısıyla işlev ve amaçları yönünden bu faiz türleri, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanabilir nitelikte görülmemektedir.

Bu noktada altı çizilmelidir ki VDDK'nın aşağıda yer verilecek içtihat değişikliği öncesi dönemde, bazı ilk derece mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin VUK 112/4 madde hükmünden hareketle tecil faizi oranında hesaplanacak bir faiz ödemesine hükmettiği görülmüştür. Bu noktada Bahtiyar (2017), 2017 yılı itibarıyla Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin tüm Vergi Dava Daireleri ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin 1'inci ve 2'nci Vergi Dava Dairelerinin tecil faizi oranında hesaplanacak bir faiz ödemesi yönünde kararlar verdiklerini aktarmaktadır[60]. Yine İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1'inci ve

[60] **Bahtiyar**, s. 241.

2'nci Vergi Dava Dairelerinin 2017 yılında tecil faizini içeren kararları göze çarpmaktadır.

Bu bağlamda örneğin İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2'nci Vergi Dava Dairesi E. 2017/1046, K. 2017/4737 sayılı ve 06.12.2017 tarihli kararında; 112/4 madde hükmünde yer alan "fazla veya yersiz tahsil" ibaresinin, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi istemiyle açılan davalarda, mahkemelerce iadesine karar verilen vergi alacağını kapsamadığı kabulünün olanaklı bulunmadığını; 4'üncü fıkranın yeni halinde, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin, "hesaplanan faizle birlikte, 120'nci madde hükümlerine göre mükellefe ret-iade" edileceği yönündeki düzenlemeyle de yalnızca, verginin iadesindeki usule ilişkin olarak bir gönderme yapıldığının kabulünün gerektiğini belirtmiştir. Bunun ardından mahkeme; fıkrada, fazla veya yersiz tahsilin ortaya çıkarılmasında, haksızlığın tespitinin idare veya yargı kararı ile gerçekleştirilmesi arasında herhangi bir ayrım yapılmadığı, idarenin kendi tespit ve inisiyatifiyle ödeme yapması durumunda tecil faizi ödendiği; aksi halde, idarenin kusurunu kabul etmemesi üzerine, bu haksızlığın yargı yerince tespit edilmesi bakımından maddede faiz öngörülmediğini söylemenin hukuk devleti ilkesi ile birlikte AİHM ve AYM kararlarına aykırı olacağı; bir önceki düzenlemeye ilişkin iptal kararının akabinde maddenin getiriliş amacı ve lafzının da dikkate alınması gerektiği yönünde bir yorum yapmıştır. Bu gerekçeye binaen mahkeme; davacıdan tahsil edilen verginin, tahsil tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizi ile birlikte davacıya iadesi gerekmekteyken, 3095 sayılı Kanun'da yer alan "kanuni faize" hükmedilmesinin yerinde olmadığı yönünde hüküm kurmuştur[61].

Belirtmek gerekir ki bu dönemde VDDK'nın kanuni faize ilişkin yorumu kadar, bazı mahkemelerin tecil faize ilişkin yorumda bulunması da AİHM içtihadı kapsamında mülkiyet hakkı ihlali olarak yorumlanabilecek bir sonuç doğurmaktadır. Zira yukarıda bahsedilen Serkov/Ukrayna kararından yapılan çıkarıma göre; anlam ve kapsamı açık olmayan hukuki düzenlemelerin yarattığı belirsizlik yüzünden, yargı organlarının farklı ve çelişkili yorumda bulunması

[61] Aynı yöndeki başka bir karar için bkz. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E: 2016/54, K: 2017/12, T: 03.01.2017 (yayımlanmamış karar).

ve aynı hukuksal konuda farklı yüksek yargı kararlarının (çelişkili içtihat) bulunması, hukuki öngörülebilirliğe aykırıdır[62]. Buna bağlı olarak da mükelleflerin mülkiyet hakkının ihlaline varan bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

B. 2018 YILI SONRASINDA DANIŞTAY İÇTİHADI

VDDK, 2018 yılından sonra, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mahkeme kararı ile iadesinde de VUK 112/4 madde hükmünün uygulanacağı yönünde kararlar vermeye başlamıştır. Bu kararlara verilebilecek ilk örneklerden biri VDDK'nın E: 2018/726**,** K: 2018/964 sayılı ve 05.12.2018 tarihli kararıdır. Karara konu olayda davacı, yurt dışında mukim firmalardan finansal kiralama yoluyla kiraladığı uçaklar için yaptığı ödemeler üzerinden, bu ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiğinden bahisle ihtirazi kayıtla muhtasar beyanname vermiş; ardından ödediği kurumlar (stopaj) vergisinin tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açmıştır. Açılan davada ilk derece mahkemesi; tahsili hukuka aykırı bulunan ve idarece tahsili tarihinden mahkeme kararına göre düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre içinde kullanımından mahrum kalınan tutarın, 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizle birlikte iadesi gerektiği gerekçesiyle tahakkuk eden vergiyi kaldırmış; ödenen tutarın, tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

Davalı idare söz konusu kararı temyiz etmiş ve temyiz talebini inceleyen Danıştay 4'üncü Dairesi; mahkeme kararıyla kaldırılan vergilendirmeler nedeniyle tahsil edilmiş tutarların mükelleflere iadesi sırasında, tahsil tarihi ile karar tarihi arasındaki süre için mükellefin paranın tasarrufundan yoksun bırakılmasından dolayı iadenin hangi oranda faiz eklenerek yapılması gerektiği konusunda VUK ve 6183 sayılı Kanun'da yapılmış bir düzenleme bulunmadığı, İYUK 28/6 madde hükmünde ise vergi davalarında kararın idareye tebliğinden

[62] **Kaşıkcı, Mahmut** (2017) "Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütününü Hukukla Okumak)". Journal of Istanbul University Law Faculty, 75(2), 535-553, s. 551.

itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece gecikme faizi[63] ödeneceği düzenlenmek suretiyle kanuni faiz uygulamasının, kararın verilip idareye tebliğinden sonraki zaman dilimine özgülendiği, bu durumda, haksız yere alınan vergi nedeniyle yoksun kalınan tutarın, Danıştay'ın yerleşik hale gelen içtihatlarıyla kabul edilen ve bu hususta genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanarak ilgilisine ödenmesi gerektiği gerekçesiyle kararın faize ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur[64].

İlk derece mahkemesinin kararında ısrarı üzerine konu VDDK'nın önüne gitmiş olup VDDK, yukarıda künyesi belirtilen kararı ile ilk derece mahkemesinin ısrar kararını, aynı hukuki nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuş ve davalı idarenin temyiz talebini reddetmiştir. Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin yukarıda ele alınan gerekçesini uygun bulmak suretiyle VDDK, davacıdan "yersiz" olarak tahsil edilen verginin iadesinde faize ilişkin olarak VUK 112/4 madde hükmünün uygulanması gereğini ortaya koymuştur.

Örnek olarak verilebilecek bir diğer karar ise VDDK'nın E. 2019/518, K: 2020/952 sayılı ve 23.09.2020 tarihli kararıdır. Karara konu olayda davacı; ihracat hasılatının binde beşinin götürü gider olarak kurum kazancından indirilebileceğini ileri sürerek ihtirazi kayıtla kurumlar vergisi beyannamesi vermiş ve vergiyi ödemiş, ardından söz konusu verginin kaldırılması ve verginin ödendiği tarihten mahkeme kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iadesi talebiyle dava açmıştır. Akabinde ilk derece mahkemesi, davacının talebini kabul ederek, tahakkuk eden vergiyi kaldırmış, ancak ödenen verginin kanuni faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

Söz konusu kararın taraflarca temyizi üzerine Danıştay 4'üncü Dairesi şu gerekçe ile davacının temyiz istemini kabul etmiş ve davalının temyiz istemini reddetmiştir: "*6322 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, sadece 120. maddeye göre "vergi hatası" kapsamında iade edilecek vergilere ilişkin bir düzenleme yer*

[63] İlgili maddenin 02.07.2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi ile "tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir" şeklinde değiştirilmesinden önce maddede yer alan faiz türü "kanuni gecikme faizi" idi.

[64] Danıştay 4. Dairesi, E: 2013/2424, K: 2015/6319, T: 07.12.2015 (yayımlanmamış karar).

almaktaydı. 6322 sayılı Kanun ile anılan maddede değişiklik yapıldıktan sonra "vergi hatası" kapsamında yapılacak iadelere ilişkin düzenleme (5) numaralı fıkrada ayrıca yer almış, (4) numaralı fıkrada ise fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin tecil faiziyle birlikte iadesi esası getirilmiş, verginin fazla veya yersiz tahsil edildiğinin tespitinin idarece veya mahkemece ortaya çıkarılmış olması hususunda ise bir ayrıma gidilmemiştir.

Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde, 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin uygulanacağı belirtildiğinden, Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre faiz ödenmesi gereken hallerde uygulanacak olan 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun uyarınca faize hükmeden mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır"[65].

Akabinde ilk derece mahkemesi, aynı hukuki nedenler ve gerekçeyle önceki kararının faize ilişkin hüküm fıkrasında ısrar etmiştir. Bunun üzerine konu VDDK'nın önüne taşınmıştır. VDDK, künyesi yukarıda verilen kararında "*Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 6322 sayılı Kanun ile değişik (4) numaralı fıkrası ve bu fıkranın uygulanmasına ilişkin Kanun'un geçici 29. maddesinde yer alan hüküm gözetildiğinde, uyuşmazlık konusu olayda Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 6322 sayılı Kanun ile değişik (4) numaralı fıkrası uyarınca iadesine hükmedilen verginin tecil faiziyle birlikte iadesi gerekmektedir.*

Ancak, dava dilekçesinde, verginin, ödeme tarihinden mahkeme kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için hesaplanacak faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istendiğinden, davacının talebiyle bağlı kalınarak karar verileceği açıktır.

Açıklanan nedenlerle, 3095 sayılı Kanun uyarınca faize hükmeden ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığından davacının temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulması" yönünde hüküm kurmuştur. Dolayısıyla VDDK, fazla tahsil edilen verginin yargı kararı gereğince iadesinde faize ilişkin

[65] Danıştay 4. Daire, E: 2014/3317, K: 2018/3748, T: 18.04.2018 (yayımlanmamış karar).

olan bu ihtilafta VUK 112/4 madde hükmünün uygulanacağını bir kere daha ortaya koymuştur.

Bir diğer örnek ise VDDK'nın E: 2019/1422, K: 2020/1004 sayılı ve 07.10.2020 tarihli kararıdır. Karara konu olayda davacı adına alış faturaları içinde elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği halde kağıt ortamında düzenlenmiş bir adet fatura bulunduğunun tespit edildiğinden bahisle VUK 353/1 madde hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Davacı, bu cezanın kaldırılması ve ihtirazi kayıtla ödenen tutarın yasal faiziyle iade edilmesi talebiyle dava açmıştır. Olayda aynı zamanda 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin iptali istemi de bulunduğu için dava Danıştay 4'üncü Dairesi tarafından incelenmiştir. Danıştay 4'üncü Daire; kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığından, ihtirazi kayıtla ödenen tutarın VUK 112/4 madde hükmü gereğince tecil faiziyle davacıya iadesi gerektiğine hükmetmiştir[66]. Akabinde VDDK, yukarıda künyesi verilen kararı ile 4'üncü Daire'nin bu kararını, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bularak onamıştır.

Bu hususta büyük önem taşıyan en yakın tarihli kararlardan biri ise VDDK'nın İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2'nci ve 3'üncü Vergi Dava Dairelerinin kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemi hakkındaki E. 2021/1, K. 2021/3 sayılı ve 10.03.2021 tarihli kararıdır. Söz konusu VDDK kararına konu olan bölge idare mahkemesi kararlarına bağlı olarak ortaya çıkan aykırılık; fazla veya yersiz şekilde tahsil edilip yargı kararı uyarınca iadesi gereken bir verginin herhangi bir kanuni dayanak gösterilmeksizin yasal/kanuni faiziyle birlikte iadesine karar verilmesinin istenmesi durumunda, yasal/kanuni faiz talebinden, 3095 sayılı Kanun'da yer alan kanuni faizin mi yoksa VUK 112/4 maddesinde belirtilen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin mi anlaşılması gerektiğine ilişkindir.

Söz konusu kararda VDDK; VUK 112/4 maddesinin 2012 yılında değiştirilmesinden önceki dönemde, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi ile birlikte davacılar tarafından dava dilekçelerinde kanuni dayanağı gösterilmeyen yasal/kanuni faiz taleplerinin, terimsel olarak 3095

[66] Danıştay 4. Daire, E: 2016/9022, K: 2019/2783, T: 10.04.2019 (yayımlanmamış karar).

sayılı Kanun'da yer alan kanuni faizi işaret ettiğini; ancak 2012 yılında yapılan değişiklikle birlikte, VUK'a tabi olan ve yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilere uygulanacak faizin yasal dayanağa kavuşturulduğunu belirtmiştir. Bu bakımdan VDDK, özel hükmün genel hükme göre uygulama önceliğinin bulunması ilkesine atıf yaparak sorunu açıklığa kavuşturma yoluna gitmiştir. Bu ilkenin takip edilmesi ile kararda ulaşılan sonuç; fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş olup iadesi gereken vergiler yönünden dava dilekçelerinde kanuni dayanağı gösterilmeyen yasal/kanuni faiz taleplerinden, 3095 sayılı Kanun'da yer alan ve genel hüküm niteliğinde olan kanuni faizin değil, VUK 112/4 madde metninde belirtilen ve özel hüküm niteliğinde olan tecil faizi oranında hesaplanacak faizin anlaşılması gerektiği şeklindedir. Görüleceği üzere bu karar ile VDDK, yargı kararı neticesinde iadesi gereken fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin VUK 112/4 madde hükmünün kapsamına girdiğini vurgulamakla kalmamış, bu hallerde kanuni faiz teriminin artık tecil faizi oranında hesaplanacak faiz olarak anlaşılması gerektiğini de belirtmiştir. Bu karar; kanuni faiz teriminin yalnızca 3095 sayılı Kanun'da yer alan kanuni faiz ile sınırlı bir üst kavram haline getirilerek uygulanmasının yanlış olduğunu ve bu faiz türünün, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanamayacağını ortaya koyması bakımından önemlidir.

Son kararlardan yapılan çıkarımla Danıştay'ın; VUK 112/4 madde hükmünün dar yorumlanması suretiyle, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin mahkeme kararı gereğince iadesi hallerinin madde kapsamına girmediğine ve dolayısıyla hakkında hüküm bulunmayan bu halde bir alacak ilişkisinin de varlığından hareketle 3095 sayılı Kanun'da düzenlenen kanuni faizin işletileceğine ilişkin geçmişteki kabulü terk ettiği ve mahkeme kararı gereğince iadelerde de (dava dilekçesinde kanuni faiz oranında hesaplanacak faiz ödemesi talep edilmesine rağmen kanuni dayanağın gösterilmediği haller de dahil olmak üzere) VUK 112/4 madde hükmünün uygulanarak faizin tecil faizi oranında işletilmesi yönünde kararlar verdiği görülmektedir[67].

[67] Bu doğrultudaki daire kararlarına örnek olarak bkz. Danıştay VDDK, E: 2019/518, K: 2020/952, T: 23.09.2020; Danıştay 3. Daire, E: 2016/15694, K: 2020/3752, T: 14.10.2020; Danıştay 9. Daire, E: 2018/7128, K: 2021/1417, T: 03.03.2021 (T.C. Danıştay Kararlar Dergisi, Y: 2021, S: 7). Danıştay 3. Daire, E: 2019/7619, K: 2021/3803, T: 15.09.2021; Danıştay 9. Daire,

Belirtmek gerekir ki kanuni faize ilişkin içtihadın tecil faizi yönünde değiştirilmesi, hem VUK 112/4 madde hükmünün lafzına hem de geçmişteki kanuni faiz uygulamasına nazaran hakkaniyete daha uygun olmuştur. Böylece özellikle idarenin hizmet kusurundan kaynaklanarak fazla veya yersiz şekilde tahsil edilen vergilerin iadesi bakımından hata düzeltme ya da şikayet yoluna başvurup talebi kabul edilen, hatta resen düzeltme yoluyla kendisine vergi iade edilen mükellefler ile dava açma yolunu tercih eden ya da hata düzeltme/şikayet başvurusu reddedilerek dava açmak zorunda kalan mükellefler arasında oluşan gayri adil, hakkaniyete aykırı ayrım ortadan kaldırılmış olmaktadır.

III. FAZLA VEYA YERSİZ OLARAK TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN İADESİNDE UYGULANAN VUK 112/4 MADDESİNİN ELEŞTİRİSİ

Görüleceği üzere Danıştay geçmişteki kanuni faize ilişkin kabulünden vazgeçmiş ve kanunda yer alan faiz türü olan tecil faizi yönünde bir içtihat oluşturmaya başlamıştır. Böylece fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin hem idare eliyle hem de yargı kararı neticesinde iadesinde uygulamalar aynı çizgiye gelmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere VUK 112/4 hükmünün eleştirilebilecek noktaları mevcuttur. Bu kapsamda iki husus dikkati çekmekte olup bunlar; fazla veya yersiz tahsilin kaynağına ilişkin "mükelleften kaynaklandığı haller" ve "diğer haller" şeklinde yapılan ayrım ile iadede faizin hesaplanmasında baz alınacak faiz türü olarak tecil faizinin tercih edilmesidir.

Belirtildiği üzere kanun, iadede faiz hesaplanmasında başlangıç tarihini, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklandığı hallerde idareye başvuru tarihi, diğer hallerde ise tahsil tarihi olarak belirlemiştir. Faizin hesaplanmasında iki durum arasında yapılan bu farklılaştırma, faiz olarak ödenen meblağın tutarını değiştirebileceği için, hakkaniyete aykırıdır. Zira fazla veya yersiz tahsil her ne kadar mükelleften kaynaklansa da bu durum, mükellefe faiz ödenmesindeki amacı değiştirmez. Fazla veya yersiz tahsil halleri

E: 2019/5298, K: 2020/5114, T: 17.11.2020; Danıştay 9. Daire, E: 2021/3156, K: 2021/4032, T: 15.09.2021; Danıştay 9. Daire E: 2018/6872, K: 2021/4234, T: 23.09.2021; Danıştay 9. Daire, E: 2019/1056, K: 2021/4515, T: 06.10.2021. <https://karararama.danistay.gov.tr/> s.e.t. 16.01.2022.

bakımından faiz, AYM'nin yukarıda künyesi zikredilen 2011 tarihli iptal kararında belirttiği üzere, "*enflasyonist sistemde ekonomik değer kaybının tazmin aracıdır*". Dolayısıyla fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerde, bu durumun mükellefin veya idarenin kusurundan kaynaklanmasından bağımsız olarak, belli bir meblağın mamelekten çıkması ve geçen zamanla bu meblağın, enflasyon gibi faktörlerin etkisiyle değer kaybetmesi söz konusudur. İşte faiz, bu değer kaybından doğan zararın tazmin aracıdır. Söz konusu hallerde faizin ödenmesi düşüncesinin temelinde kusur tartışması yoktur; belli tutardaki paranın değerinde zamanla azalma yaşanması olgusu vardır. Fazla veya yersiz tahsil hallerinde bu tür bir azalma, tahsil ister mükellefin isterse idarenin kusurundan kaynaklansın, gerçekleşmektedir ve bu olgunun gerçekleşmesi, faiz ödenmesi için yeterlidir. Dolayısıyla fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanması ve diğer haller şeklinde bir ayrım yapılmaması gerektiği düşünülmektedir.

Hükümde eleştirilmesi gereken bir diğer nokta da tercih edilen faizin türüdür. Zira, genel olarak faiz kurumunun yukarıda bahsedilen amacının yanı sıra tecil faizi özelinde ayrıca, zor durumda olan mükellefler için gecikme zammından daha düşük oranda faiz uygulanmak suretiyle verginin ödenmesinde kolaylık sağlamak da amaçlanmaktadır[68]. Öte yandan tecil faizi; gecikme zammına nazaran oransal olarak da mükelleflerin zararını karşılama noktasında daha az işlevseldir. Yukarıda belirtildiği üzere hükümde yer alan tecil faizinin güncel oranı %24'tür. Oysaki hiç ödenmeyen veya eksik ödenen yahut geç tahakkuk ettirilen vergiler bakımından devlet lehine öngörülen gecikme zammının güncel oranı %30'dur. Bu oranlar arasında geçmişten beri, gecikme zammı oranı lehine olacak şekilde fark mevcuttur. Esasen kişinin rızası hilafına uhdesinden bir miktar paranın çıkması noktasında hem devlet lehine hem de mükellef lehine öngörülen faizin mantığı ve nedeni aynı olmasına karşın, mükellefe ödenen faizin oranının daha düşük olan tecil faizi oranı olarak belirlenmesi hakkaniyete uygun olmamıştır.

[68] **Organ, İbrahim/Sevinç Ceyhan, Cansu** (2020) "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği ve Uygulaması", Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi, C: 7, S: 1, s. 131.

Kanunda mükellefe yapılan iadede hesaplanacak faiz bakımından tecil faizi oranının tercih edilmesi, gecikme zammı ve gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulaması ile karşılaştırıldığında mükellefin aleyhine bir durum yaratmakta olup sosyal devlet ilkesini zedelemektedir. Özellikle adil dengeyi devlet lehine bozan bu uygulama; güçsüzü güçlüye karşı koruyan devlet anlamına gelen sosyal hukuk devleti ilkesi ile çeliştiği gerekçesiyle de eleştirilmektedir[69].

Diğer taraftan faiz türü olarak tecil faizinin seçilmesi; mükelleflerin mülkiyet hakkının ihlaline yol açmaktadır. Devletin vergiler yoluyla bireylerin mülkiyet hakkına müdahalesinde karşımıza çıkan en temel noktalardan birisi de mali güç ilkesidir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca herkes, mali gücü ölçüsünde vergi ödemekle yükümlüdür. O halde fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler bakımından da mali gücün dikkate alınmadığını söylemek yanlış olmaz. Mülkiyet hakkına yönelik, mali gücü aşan veya dikkate almayan müdahalelerin ölçüsüz olduğu kabulünden[70] hareket ederek, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mülkiyet hakkına haksız bir müdahale teşkil ettiği görülmektedir. Öte yandan fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde, haksız olarak tahsil edilen paranın değerinin enflasyon faktörünün de etkisiyle iade tarihindeki "gerçeğe en yakın" değerinden daha düşük olarak belirlenmesi halinde de mali güç ilkesi ihlal edilmektedir. Zira bu halde, tahsil edilen verginin güncel değerine ulaşma noktasında yetersiz kalan bir faiz oranı ile iade edilmesi söz konusu olup arada kalan tutar da bir nevi (gizli bir) vergi olarak devlet hazinesinde kalmış olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin, paranın zaman değerine uyumsuz bir faiz miktarıyla iade edilmesi halinde, güncel (reel) değerden az ödenen tutar kadar bir vergilendirme gerçekleşmiş gibi kabul edilebilecektir. Mali güç ilkesi ile bağdaşmayan bu durum, mülkiyet hakkına haksız müdahalenin faize ilişkin boyutunu oluşturmaktadır.

Danıştay 7'nci Daire bir kararında; "(devletin) *normal vadesinde tahsil edemediği vergiler dolayısıyla uğramış olduğu zararını, yargı yerinin hukuki yardımını istemeye gerek olmaksızın, kamu gücü kullanarak, bizzat, giderme*

[69] **Sonsuzoğlu**, s. 154.

[70] **Taylar**, s. 4961.

olanağı sağlamak" amacıyla öngörülen gecikme zammı oranındaki gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zararın "*hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellefler için de söz konusu*" olduğu ve "*hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, talebi aşmamak üzere, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması(nın) Anayasa'da öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereği*" olduğunu belirtmiştir[71]. Yüksek mahkeme kararının da işaret ettiği üzere, faiz kurumunun anlamı ve işlevi gereği, belli bir paradan yoksun kalınmasından ve paranın değerinde zamanla yaşanan azalmadan doğan zararın karşılanması söz konusu olup bu zararın devlet ya da birey için farklı nitelik taşımadığı ortadadır. Nitekim burada faiz ile karşılanacak zarar; "*devlet yönünden, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi; mükellefler yönünden ise, devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilatında bulunması halinde doğmaktadır*"[72]. Görüleceği üzere zararın anlamı ve kapsamı, devlet için de mükellef için de aynıdır. Aynı nitelikteki zararların giderilmesinde farklı faiz türleri öngörülmesi, hakkaniyete aykırı bir durum yaratmaktadır.

Bu durum Danıştay 7'nci Daire'nin bir başka kararında da şu ifadelerle ortaya koyulmuştur; "*Vergi Usul Kanununun 112'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, gecikme faizi adı altında ek ödeme öngörüldüğü, gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zararın, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusu olduğundan, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizi oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da Anayasada yer verilen eşitlik*

[71] Danıştay 7. Daire, E: 2008/3818, K: 2010/5039, T: 27.10.2010 (yayımlanmamış karar).

[72] Danıştay 7. Daire, E: 2005/5556, K. 2007/618, T: 21.02.2007 (Legalbank Elektronik Hukuk Bankası).

ve adalet ilkelerinin gereğidir"[73]. Bu kararlarla birlikte düşünüldüğünde görülmektedir ki fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde mükellefe daha az oranda hesaplanan bir faizin öngörülmesi, hakkaniyete uygun bir uygulama değildir.

Nitekim tarihte geriye, 112/4 madde hükmü ile iadede mükellef lehine faizin ilk öngörüldüğü zamana gittiğimizde, hükmün amacını irdelemek suretiyle de bu hakkaniyete aykırı durum ortaya koyulabilir. Bu hususta ilk olarak, 1998 yılında VUK'a söz konusu hükmü ekleyen 4369 sayılı Kanun'a ilişkin genel gerekçe önem taşımaktadır. Genel gerekçede "*Bu kanunla mükellef haklarını koruma yönünde atılan adımlardan birisi de mükelleflerin haklı sebebe dayanmadan bekletilen vergi iadesi alacaklarına devletin faiz ödemesi uygulaması getirilmesidir. Böylelikle mükellef alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle devlet de bir külfete katlanacaktır*" denilmektedir. Bu husus, zaman içinde AYM'nin iptal kararının etkisiyle lafzın değişmiş olmasıyla birlikte, hükmün getirilmesinin temelinde mükellef haklarının korunması düşüncesinin yattığını göstermektedir. Buradan hareketle, gerçekten mükellef haklarının gözetilmesi düşünülüyorsa, mükelleflerin verginin fazla veya yersiz tahsilinden kaynaklanan alacaklarına da devlet alacaklarına uygulanan faize ilişkin –paranın değerindeki azalmayı telafi etme amacını gerçekleştirmek bakımından daha işlevsel olan- hükümlere paralel düzenlemeler yapılması gerekir[74]. Bu bakımdan hükmün amacı ile lafzının aynı çizgiye getirilmesi noktasında, faiz oranının gecikme zammı oranında gecikme faizi olarak değiştirilmesi önem taşımaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki söz konusu hükmün amacı bu olmakla birlikte, bu amacın gerçekleştirilmesindeki işlevselliği noktasında da kanun görüşmeleri sırasında çeşitli tartışma ve eleştiriler söz konusu olmuştur. 18.06.1998 tarihli Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı'na

---

[73] Danıştay 7. Daire, E: 2002/28, K: 2005/237, T: 24.02.2005; Danıştay 7. Daire, E: 2001/1208, K: 2005/239, T: 24.02.2005; Danıştay 7. Daire, E: 2002/1901, K: 2005/2955, T: 29.11.2005 (Legalbank Elektronik Hukuk Bankası).

[74] **Karakoç, Yusuf** (2000) "Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması", Gören, Zafer (Editör), Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, s. 397.

bakıldığında, hükmün tartışıldığı kısımlarda bazı milletvekillerinin şu ifadeleri dikkat çekmektedir; "*bu tutumuyla devlet, alacaklarına şahin, borçlarına ise güvercin politikası sergilemektedir. Devlet alacağına da borcuna da adil olmak zorundadır. Alacaklarında nasıl bir gün dahi toleranslı davranmıyor, hatta (…) yüzde yüz fark alıyorsa, aynı uygulamayı vatandaşına olan borcunda da uygulamak zorundadır*" (Fazilet Partisi grubu adına Milletvekili Feti Görür)[75], "*devlet kendi alacağında şahin olur da mükellefe ödeyeceği kendi borcunda aynı adil tavrı göstermezse, o zaman, hakkaniyet ölçülerine uygun bir hareket sergilememiş olur. Devletin alacakları nasıl mükelleften kuruşu kuruşuna tahsil ediliyorsa, vatandaşa da iade edilecek vergilerin, aynı şekillerde, aynı ölçülerde, aynı hakkaniyet ölçülerinde bir esasa göre düzenlenmesi gerekirdi; ama burada bu durumu görmek mümkün değildir*" (Doğru Yol Partisi Grubu adına Milletvekili M. Necati Çetinkaya)[76], "*devlet yurttaşlarıyla olan ilişkilerinde adil olmalıdır. Devlet, yurttaşlarıyla olan ilişkilerinde daima adaleti temel ilke olarak benimsemelidir. Devletin yurttaşlarıyla olan mali ilişkilerinde çifte standart uygulamamalıdır*" (Cumhuriyet Halk Partisi adına Milletvekili Algan Hacaloğlu)[77].

Genel gerekçe de dikkate alındığında, söz konusu faize ilişkin düzenlemenin en başında mükellef haklarını korumak ve uygulamayı hakkaniyete uygun hale getirmek için getirildiği görülmektedir. Ancak bu amacı gerçekleştirmek için öngörülen faiz türünün, devletin kendi alacaklarına işlettiği faiz türünden daha düşük oranda olmasının ve faizin hesaplandığı sürenin o dönemde de eleştirildiği söylenebilir. Bu bakımdan hükmün ilk getirildiği haliyle, faiz türü ve faizin hesaplandığı süre bakımından mükellefler için baştan gayri adil bir durum oluşmuştur. Oysaki genel gerekçede hükmün getiriliş amacının, mükellef haklarının korunması olduğu belirtilmektedir. Bu bakımdan her ne kadar kısmi olarak mükellef lehine bir düzenleme yapılsa da tam anlamıyla hakkaniyete uygun bir hüküm ortaya çıkmamıştır. Her ne kadar

[75] TBMM Tutanak Dergisi, Dönem: 20, Cilt: 55, Yasama Yılı: 3, Birleşim: 104, 18.06.1998, 146. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055104.pdf> s.e.t. 27.04.2021.

[76] **TBMM Tutanak Dergisi**, s. 148.

[77] **TBMM Tutanak Dergisi**, s. 150.

2012 yılında yapılan değişiklikle bu hüküm bir nebze iyileştirilmiş olsa da halen mükellef haklarını koruma noktasında tam etkin ve adil olduğu söylenemez.

Bu noktada not düşülmelidir ki mükelleflerin, fazla veya yersiz tahsil dolayısıyla uğradıkları zararların, idare tarafından resen ya da başvuru üzerine tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle birlikte iade edilen tutarla karşılanamayan kısmı bakımından, şartların oluşması kaydıyla tam yargı davası açabilmeleri teorik olarak her zaman mümkündür. Öte yandan dava açma yolunu seçen ya da buna mecbur kalan mükelleflerin, mahkemeden istemde bulunurken, uğradıkları zararın tecil faiziyle karşılanamayacak kısmı için maddi tazminat talep edebilmeleri yolunda da bir engel yoktur. Ancak altı çizilmelidir ki uygulamada mükelleflerin, fazla veya yersiz tahsil edilen verginin tecil faizi oranında hesaplanan faiziyle birlikte ödenmesine rağmen giderilemeyen zararlarını mahkemeden talep etmediği görülmektedir. Bunun nedeni, hukuk sistemimizde özellikle parayı kullanma ve onun getirilerinden yararlanma imkanından mahrum kalmaktan kaynaklanan zararın ispatının her zaman kolay olmaması ve fazla veya yersiz tahsil ile ilgili olarak yargı yerlerince zararın tazmininde genellikle geçmişte kanuni faiz, son zamanlarda ise tecil faizi oranında hesaplanan bir faize hükmedilmekle yetinilmesi şeklinde bir uygulamanın müstakar hale gelmesi dolayısıyla mükellefler tarafından bu yolun tercih edilmemesi olabilir. Diğer yandan yasal düzenlemeler nedeniyle doğan bir sorunun çözümünü, sorundan zarar gören kişilere bir külfet daha yükleyerek ve onların çabası ile sonuç verecek bir yol ile çözüme kavuşturmak, hakkaniyete aykırı bir durum oluşturmaktadır. Dolayısıyla tam yargı davası, yukarıda ortaya koyulan sorunun çözümünde tercih edilebilecek bir yol olmaktan uzaktır.

Bu bakımdan hem faizin niteliği göz önünde tutularak, bir miktar paradan yoksun kalınmasından doğan zararın giderilmesi noktasında hem devlet-birey (mükellef) arasında yaratılan hem de uygulamada oluşan hakkaniyete aykırı durumların ortadan kaldırılması için VUK 112/4 madde hükmünün yeniden kaleme alınması önem taşımaktadır. Bu noktada yeni hükümde, faizin hesaplanacağı süre bakımından fazla veya yersiz tahsilin kaynağına ilişkin (mükelleften kaynaklanma ve diğer haller şeklindeki)

ayrımdan vazgeçilmesi ve faiz türü olarak tecil faizi yerine gecikme zammı oranında gecikme faizinin tercih edilmesi (Diğer bir ifadeyle devletin ve mükellefin alacakları için aynı faiz oranının tatbik edilmesi) ve bahsi geçen faiz oranlarının tespitinde ekonomik gerçeklerin doğru kavranarak buna göre oranlar belirlenmesi; Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devleti ve 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve bir temel hak ve özgürlük olarak Anayasa'nın 35'inci maddesinde vücut bulan mülkiyet hakkının korunması bakımından gerekli görünmektedir.

SONUÇ

İdarenin bir vergiyi fazla veya yersiz olarak tahsil etmesi, mükelleflerin mamelekinden normalde ödemekle yükümlü olmadıkları yahut yükümlü olduklarından daha fazla bir meblağın çıkması sonucunu doğurmaktadır. Mamelekten çıkan bir miktar paranın kullanımı ile bu paranın getirilerinden yararlanma imkanını kaybeden mükellefin, kesin ve gerçekleşmiş bir zararı olduğu ortadadır. Dahası bu paranın değerinde zaman içinde enflasyon gibi faktörler nedeniyle değer kaybı da yaşanmaktadır. Dolayısıyla mükellefin, iadenin yanı sıra fazla veya yersiz tahsil işlemi sonucu uğradığı bu zararın tazmin edilmesi gerekmektedir.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde başvurulabilecek yöntemlerden biri, şayet VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde düzenlenen bir vergi hatası mevcutsa, hata düzeltme yoludur. Bu kapsamda mükellefler ilgili vergi idaresine başvurarak bu hatanın düzeltilmesini talep edebilirler. Bunun dışında dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilen mükellefler Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunabilirler. Bu iki durumda talebi kabul edilen mükelleflere, kendilerinden fazladan veya yersiz şekilde tahsil edilen vergiler iade edilmekte;

ayrıca VUK 112/4 madde hükmü uyarınca 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak miktarda faiz ödenmektedir. Söz konusu faizin hesaplanmasında, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklandığı haller ile diğer haller olmak üzere ikili bir ayrım yapılmış ve ilk halde başlangıç tarihi olarak düzeltme başvurusunda bulunulan tarihin esas alınmasına karşın, ikinci halde tahsil tarihi başlangıç tarihi olarak düzenlenmiştir. Burada %24 oranındaki tecil faizi uygulaması da gayri adildir. Zira mükellefin vergiyi ödememesi veya geç ödemesi yahut verginin geç tahakkuk ettirilmesi hallerinde devlet lehine işletilen gecikme zammının/gecikme zammı oranında hesaplanan gecikme faizinin oranı %30'dur. Benzer durumlar için, karşı tarafın mamelekinde kalan paranın değerindeki azalma ve bu paradan mahrum kalma sonucunda oluşan zararın giderilmesi için öngörülen faiz kurumu, devletin alacaklı olduğu durumda daha yüksek oranlı olarak uygulanmaktadır. Faiz oranları arasındaki bu farklılık, mükellef açısından haksızlık yaratmaktadır. Hukuk devletinde, bir miktar paradan yoksun kalmaktan doğan zararın giderilmesinde, zarar görenin mükellef veya devlet olmasının herhangi bir ayrım yaratmaması gerekir.

Verginin fazla veya yersiz tahsili işlemine karşı başvurulabilecek diğer bir yol ise vergi mahkemesinde dava açma yoludur. Mükellefler tahsil işlemine karşı, süresi içinde vergi mahkemesinde doğrudan dava açmayı seçebilirler. Bunun dışında dava açma süresi geçmeden yaptıkları hata düzeltme taleplerinin reddi üzerine de kalan süre içerisinde dava açabilirler. Eğer dava açma süresi geçmişse, bu durumda fazla veya yersiz tahsil işlemine karşı ancak hata düzeltme ve ardından işletilecek şikayet yollarının tüketilmesi halinde dava açılabilecektir. Bu kapsamda, fazla veya yersiz tahsil yapılması ya da hata düzeltme/şikayet başvurusunun reddi yönündeki idari işlemin iptali ile birlikte fazla veya yersiz tahsil edilen meblağın mükellefe iadesine hükmedilmesi de mümkün olmaktadır. Ancak iadenin mahkeme kararı neticesinde gerçekleştiği

bu hallerde faiz işletilip işletilmeyeceğine ve işletilecek olan faizin türüne ilişkin uygulamada bu zamana değin farklı görüşler gündeme gelmiştir. Bu kapsamda Danıştay, önceleri iadenin mahkeme kararı ile gerçekleştiği durumları VUK 112/4 madde hükmü kapsamında görmeyerek 3095 sayılı Kanun'da düzenlenen kanuni faizin uygulanacağını kabul etmekte iken, 2018 yılı sonrasında bu halde de tecil faizi oranında hesaplanacak faizin uygulanacağı yönünde içtihat oluşturmuştur. Hatta VDDK nihai olarak, kanuni dayanağı belirtilmeyen kanuni faiz taleplerinden VUK 112/4 kapsamında tecil faizi oranında hesaplanacak faizin anlaşılması gerektiğine hükmetmiştir. Bu şekilde, hukuki belirlilik ve mükelleflerin mülkiyet hakları noktasında sorun oluşturan çelişkili içtihat da son bulmuştur.

Tüm bu tablo incelendiğinde görülmektedir ki Danıştay, dava açma yolunu tercih eden ya da hata düzeltme/şikayet başvuruları reddedilerek dava açmak zorunda kalan mükelleflere iadenin, -idare eliyle yapılan iadelerde uygulanan %24 oranındaki tecil faizinden daha düşük olan- %9 oranındaki kanuni faiz işletilmek suretiyle yapılması yönünde olan ve gayri adil sonuç doğuran içtihadından vazgeçmiştir. Günümüzde VDDK ve Danıştay Daireleri, mahkeme kararı gereğince yapılan iadelerde de tecil faizi oranında hesaplanan uygulanacağı yönünde kararlar vermektedir. Bu kararlar, güncel maddenin anlamı ve yorumu ile örtüşmektedir.

Öte yandan VUK 112/4 maddesinde yer alan tecil faizi oranının, verginin ödenmemesi veya geç ödenmesi yahut geç tahakkuk ettirilmesi durumlarında devlet hazinesinin zararını gidermek için uygulanan gecikme zammı oranından az olması gayri adil bir durum yaratmaktadır. Diğer bir ifadeyle, devletin mükelleften olan alacağı ile mükellefe olan borcuna, aynı koşullar söz konusu iken farklı muamelelerde bulunulması adil değildir. Zira, burada bireyin de devletin de uhdesinde olması gereken bir paradan belli bir süre mahrum

kalması olarak özetlenebilecek aynı nitelikte iki durum vardır ve hakkaniyet gereği her iki durum için de aynı oranda faiz uygulanmalıdır.

Öte yandan fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin tecil faizi oranı dikkate alınarak iade edilmesi, paranın güncel (reel) tutarından daha az bir meblağa tekabül etmekte olup bu durumda gerçekte eksik ödenen kısım gizli bir vergilendirmeye sebebiyet vermekte olup bunun da anayasal bir ilke olan mali güç ilkesi ile bağdaşmadığı açıktır. Mali güç ilkesine aykırılığa bağlı olarak da mülkiyet hakkına haksız bir müdahale oluşmaktadır. Dolayısıyla paranın gerçek değerine ulaşmaya diğerlerine göre en elverişli olan faiz türünün tercih edilmesi, Anayasa'nın hukuk devleti ilkesinin sağlanması ile mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinden olan mülkiyet hakkının korunması açısından elzemdir.

Belirtmek gerekir ki fazla veya yersiz tahsil edilen verginin tecil faizi oranına göre hesaplanan faizi ile birlikte ödenmesine rağmen zararı tam olarak giderilemeyen mükelleflerin, ayrıca bu zararların giderilmeyen kısımlarının ispatlanabilmesi halinde, tam yargı davası açabilmeleri teorik olarak mümkündür; ancak bu yolun, fazlaya ilişkin zararın ispatının her zaman kolay olmaması ve mahkeme kararlarında sadece faiz ödenmesiyle yetinilmesi yönünde bir uygulamanın müstakar hale gelmesinden dolayı işlevselliği tartışmalıdır. Ayrıca genel anlamda bir tam yargı davası açma imkanının var olması, yasal düzenlemelerle yaratılmış bu sorunun çözümü için yeterli değildir. Hukuk devletinde, hukuka aykırı bir hüküm ile mülkiyet hakları ihlal edilmiş olan mükellefleri, zararlarını gidermek için yeni bir dava açmak zorunda bırakmak yerine, sorunu kalıcı olarak çözecek yeni bir kanuni düzenlemenin yapılması/var olan kanuni düzenlemenin değiştirilmesi daha uygun olacaktır. Bu bakımdan VUK 112/4 madde hükmünün değiştirilmesi hukuka daha uygun bir yaklaşım teşkil edecektir. Bu kapsamda yeni hükümde,

faizin hesaplanacağı süre bakımından fazla veya yersiz tahsilin kaynağına ilişkin (mükelleften kaynaklanma ve diğer haller şeklindeki) ayrımdan vazgeçilmesi ve faiz türü olarak tecil faizi yerine gecikme zammı/gecikme zammı oranında gecikme faizinin tercih edilmesi (Diğer bir ifadeyle devletin ve mükellefin alacakları için aynı faiz oranının tatbik edilmesi) ve bahsi geçen faiz oranlarının tespitinde ekonomik gerçeklerin doğru kavranarak buna göre oranlar belirlenmesi; Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devleti ve 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve bir temel hak ve özgürlük olarak Anayasa'nın 35'inci maddesinde vücut bulan mülkiyet hakkının korunması bakımından elzem görünmektedir.

KAYNAKLAR

Ateşağaoğlu, Erdem (2007) "Verginin Hukuka Aykırı Tahsil Edildiğine İlişkin Verilen Yargı Kararları Üzerine İade Edilecek Vergilerde Mükellefin Uğradığı Zararın Giderilmesi ve Bu Konuya İlişkin Bir Danıştay Kararı", İÜHFM, C: 65, S: 1, s. 353-374.

Bahtiyar, Mustafa (2017) "Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin Dava Yoluyla İadesinde Faiz ve Bu Konudaki Yargı Kararları", Yaklaşım, S: 298, s. 237-241.

Başaran Yavaşlar, Funda (2007) "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", Vergi Dünyası, S: 316, s. 84-101.

Bilici, Nurettin (2020) Vergi Hukuku, 50. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

Candan, Turgut (2013) "Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz, Mali Çözüm, S: 118, s. 161-186.

Çağan, Nami (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.

Gerçek, Adnan (2017) Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.

Güneş, Gülsen (1998) "Vergisel Uyuşmazlıkların Genel Görünümü ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, Otuz Sekizinci Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 4099, İstanbul, s. 256-286.

Hatipoğlu, Cengizhan (2014) "Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz", İÜHFM, C: 72, S: 1, s. 435-448.

İleri, Yusuf (2013) "Fazla ve Yersiz Tahsilata Faiz Ödemesi Alanındaki Süreç: Yasal Düzenlemeler, Yargı Kararları ve Anayasa Mahkemesi Kararı Sonucu Yapılan Yeni Düzenlemelerin Analizi". Yeni Yüzyıl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 2, s. 137-151.

İpek, Nilgün (2017) "Vergilendirmede Kamu Yararı – Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları", Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu 149. Yıl-11 Mayıs 2017, Ankara, Danıştay Matbaası, s. 172-222.

Karakoç, Yusuf (2011) Genel Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

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

Kaşıkcı, Mahmut (2017) "Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütününü Hukukla Okumak)". Journal of Istanbul University Law Faculty, 75(2), 535-553.

Mutluer, M. Kamil (2011) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Organ, İbrahim/Sevinç Ceyhan, Cansu (2020) "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği ve Uygulaması", Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi, C: 7, S: 1, s. 120-134.

Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Öner, Erdoğan (2013) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.

Saban, Nihal (2021) Vergi Hukuku, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

Sonsuzoğlu, Elif (2013) Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Taşkan, Yusuf Ziya (2019) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Taylar, Yıldırım/Gök, Özgecan/Demirbaş Aksüt, Burcu/Artun, Emine Sevcan (2020) Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Taylar, Yıldırım (2015) "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 16, s. 4943-4987.

Tosun, M. Umur/Canyaş, Oytun/Tosun, Nil (2012) "Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının Belirlenmesinde İdarenin Takdir Yetkisi Sorunu: İktisadi ve Hukuki Bir Analiz", Maliye Dergisi, S: 163, s. 204-222.

Üstün, Ümit Süleyman (2013) "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması", TBB Dergisi, Y: 25, S: 105, s. 171-228.

Yaltı, Billur (2008) "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl -11 Mayıs 2007, Ankara, Danıştay Matbaası, s. 167-192.

Yaltı, Billur (2011) "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat", Vergi Sorunları Dergisi, S: 276, s. 7-17.

Yegen, Baki (2019) "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (GAUN-JSS), C: 18, S: 4, s. 1461-1476.

Yılmaz, Güneş (2013) "İadesi Gereken Vergilere Ödenen Faize İlişkin Eski ve Yeni Yasa Hükmünün Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi", Mali Hukuk Dergisi, C: 9, S: 103, s. 26-41.

Yücel, Mehmet (2011) "Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı", Mali Çözüm, S: 107, s. 183-190.

ELEKTRONİK KAYNAKÇA

https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani

https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-72757

https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536

https://kararara ma.danistay.gov.tr/

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1993

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/28

https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=39631&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055104.pdf

Legalbank Elektronik Hukuk Bankası