

HAKSIZ VE YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİNİN İADESİNDE MÜKELLEFE GECİKME FAİZİ ÖDENMELİ MİDİR?

Sakıp ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir

I- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 112/3.maddesinde, devlet hazinesine geç intikal eden vergi alacağı için (ikmalen, re'sen veya idarece tarhedilen vergilerde normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçen süre için) mükelleften gecikme faizi alınmasına ilişkin hüküm bulunduğu halde, devletin haksız yere tahsil ettiği vergiyi daha sonra yargı kararına göre iade etmesi halinde mükellefin söz konusu parayı kullanımından yoksun kaldığı süre için faiz talep edip edemeyeceği **konusunda yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.**

VUK'nun 112.maddesinin 4.bendinde ise, fazla ve yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin ilgili mevzuat gereğince **mükellef tarafından tamamlanması gereken belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde** iade edilmemesi halinde üç aylık sürenin sonundan itibaren mükellefe **tecil faizi oranında faiz** ödenebileceği hükme bağlanmıştır.¹ Ancak, buradaki tecil faizi tutarı iade alacağının doğduğu tarihten sonra idarenin üç ayı aşan gecikmesi halinde ödenmesi gereken bir faiz olup, yukarıda belirtilen konuyla ilgili değildir.

Öte yandan, İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 28.maddesinin 4.fıkrasında, mahkeme kararlarının **otuz gün** içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili idare aleyhine dava açılabilirliği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilirliği, aynı maddenin 6.fıkrasında ise, tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece **kanuni gecikme faizi** ödeneceği hükme bağlanmıştır.²

Buna göre, mükellefin zamanında beyan etmediği vergi için devlete faiz ödemesi yasal zorunluluk olduğu halde, devletin haksız yere aldığı vergiyi daha sonra yargı kararına göre mükellefe iade etmesi halinde ayrıca faiz ödeyeceğine ilişkin açık yasal bir düzenleme bulunmaması, insan hakları ve mükellef hakları yönünden tartışılması gereken bir konudur.

II- BİR DANIŞTAY KARARI

Danıştay 7.Dairesi, **ihirazi kayıtla** verilen beyanname üzerine, **açıkça hukuka aykırı** olarak devletin haksız yere tahsil ettiği verginin (finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçak dolayısıyla taşıt alım vergisi tahsil edilmesinde) daha sonra yargı organı kararı ile mükellefe iade edilmesi halinde, tahsil tarihi ile iade tarihi arasındaki geçen süre için devletin de mükellefe gecikme faizi oranında faiz ödemesi gerektiği konusunda, "**mükellef hakları**" çerçevesinde değerlendirilmesi gereken çok önemli bir karar vermiştir.³

Danıştay 7.Dairesinin yukarıda belirtilen kararında; faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı, yani **tazminatıdır**, denildikten sonra, söz konusu kararın vergilendirme işlemlerinde 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 doğduğu, hukuk devletlerinde açıklanan nitelikte bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için açık yasa hükmü aranmasının düşünülemeyeceği, **aksi anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna**

¹ Tecil faizi oranı aylık %2, gecikme faizi oranı %2,5 olarak uygulanmaktadır.

² Kanuni gecikme faizi, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre hesaplanmakta olup, 1.1.2006 tarihinden itibaren 2005/9851 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre yıllık %9 olarak uygulanmaktadır.

³ Danıştay 7.Dairesininin 24.02.2005 tarih ve E:2002/28; K:2005/237 Sayılı Kararı (Oluş Mali Hukuk Bürosu, Sirküler XI/279)

götürür ki, böyle bir anlayış Anayasanın 125.maddesinin son fıkrasında yer alan idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür amir hükmüyle bağdaştırılamayacağı belirtilmiştir.

Kararda ayrıca, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin **hizmet kusuru** oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların idare tarafından **kusurlu sorumluluk** esaslarına göre tazmin edileceği hususunun Danıştay'ın öteden beri istikrarlı biçimde uygulana gelen içtihatı olduğu, vergi dairelerinin de kuruluş, görev ve yetkileri bakımından birer kamu idaresi olduğu, anılan içtihat karşısından hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararın, işlemi yapan vergi idareleri tarafından karşılanmasının açıklanan Anayasal kuralın ve hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu vurgulandıktan sonra; Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3. fıkrasında, İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergilerin normal vade tarihinde tahsil edilememiş olunması sebebiyle Devletin uğradığı zararı karşılamak amacıyla gecikme faizi adı altında ek ödeme öngördüğü, gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zararın hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında aynen mükellefler için de söz konusu olduğu, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminat miktarının da hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizi oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olmasının Anayasada öngörülen **eşitlik ve adalet ilkesinin** gereği olduğu vurgulanmıştır.

Karardaki azlık oyunda, Borçlar Kanunu'nun 103 ve sonraki maddelerinde düzenlenen, Türk Ticaret Kanununda yer alan **geri alma (istirdat) davalarıyla**, sair alacak davalarında **kanuni faize** de hükmolunmasını öngören hükümlerin, kamu hukuku alanında yer alan vergilere uygulama olanağının bulunmadığı, ayrıca 2577 sayılı Kanunun 28. maddesinin 6. fıkrasında yer alan tazminat ve vergi dalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceğine ilişkin hüküm davadan sonraki safhaya ilişkin bulunduğu, bu itibarla niteliği gereği alacak davası olmayıp bir idari işlemin iptali işlemine yönelik davada kanuni gecikme faizinin uygulanma olanağının bulunmadığı, eşitlik, adalet gibi kavramlar savunulurken kanunların **kamu yararının** sağlanması amacının zaafa uğratılması ihtimalinin bulunduğu da göz ardı edilmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca, Kararda Tetkik Hakimi de "düşüncesi"ni çoğunluk görüşü doğrultusunda belirtmiştir.

Danıştay 7.Dairesinin bu kararını benzer kararların izleyip izlemeyeceğini zaman gösterecektir.

III- KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kanuna ve süre gelen yargı içtihatlarına açıkça aykırı işlemler nedeniyle tahsil edilen vergilerin yargı kararı sonucunda mükellefe iade edilmesi halinde haksız yere tahsil edilen verginin tahsil edildiği tarih ile mükellefe iade edildiği tarih arasında geçen süre için VUK'nun 112/3. maddesinde belirtilen çerçevede mükellefe gecikme faizi ödenmesi eşitlik ve adalet ilkelerinin gereği olduğu açıktır. Ancak vergi mahkemesi kararına göre tahakkuk ettirilen vergilerin daha sonra vergi mahkemesi kararının bir üst mahkeme (Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay) tarafından bozulması halinde idarece yapılan işlemin **açıkça hukuka** aykırı olduğu söylenemeyebilecektir. Keza, yargı organları arasında da yorum farkları olabilmektedir.

Tartışılması gereken diğer bir konu da, idareye yüklenecek sorumluluğun **sadece hukuka açıkça aykırı işlemlerle** sınırlı tutulup tutulamayacağıdır. Diğer bir ifade ile hukuka açıkça aykırı olmayan, ancak hukuka aykırı olması nedeni ile üst yargı mercilerinin bozma kararı üzerine verilecek kararlara göre yapılacak vergi iadelerinde de idarenin mükellefe gecikme faizi ödemesi gerekir mi? Hukuk devletinde zayıf olan bireyin haklarının güçlü olan Devlet tarafından güvenceye bağlanmasını temin etmek için her ne sebeple olursa olsun haksız veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellefe gerek düzeltme hükümleri gerekse yargı organı kararına göre iade edilmesi halinde, Devlet de haksız tahsil edilen verginin tahsil edildiği tarih ile iade edildiği tarih arasında geçen süre için kendi

aldığı faiz oranında bir faizi mükellefe ödemelidir. Ancak böyle bir düzenlemeye sahip olan ve buna uyan Devlet **Hukuk Devleti** olmayı hak eden Devlettir.⁴

Danıştay'ın yukarıda belirtilen Kararı genelinde insan hakları, özelinde **mükellef hakları** çerçevesinde değerlendirilmeli; bu husus vergi kanunlarının yeniden yazılması sırasında göz önünde bulundurularak devletin **hukuka aykırı** eylem ve işlemleri sonucunda tahsil ettiği vergilerin yargı organı kararıyla iadesinde mükelleflere eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde gecikme faizi oranında bir faiz ödenmesi yasa hükmü olarak düzenlenmelidir. Böyle bir düzenleme vergi idaresini keyfiliklerden ve kolaylıktan uzaklaştıracak, daha adaletli vergi tahsil etme yöntemlerini geliştirecektir. Umarız, Danıştay'ın bu Kararındaki eşitlik ve adalet anlayışı TBMM'ne de ışık tutar.

⁴ Anayasa Mahkemesi bir Kararında hukuk devletini şu şekilde tanımlamıştır. “Hukuk Devleti demek, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimlerine bağlı olan Devlet demektir.(25.05.1976 gün ve E:1976/2 K:1976/28)