

FAZLA VE YERSİZ TAHSİLATA FAİZ ÖDEMESİ ALANINDAKİ SÜREÇ: YASAL DÜZENLEMELER, YARGI KARARLARI VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARI SONUCU YAPILAN YENİ DÜZENLEMELERİN ANALİZİ

*The Process in the Payment of Interest about the More and
Irrelevant Payments Received The Analysis of the New
Regulations as Results of the Legislation and Decision of the
Constitutional Court and Judicial Decisions*

Yrd. Doç Dr. Yusuf İLERİ*

ÖZET

Devletin de hata yapacağı ve bu hatasını telafi etmesi gerektiği olgusu günümüzde artık bütün kesimlerin kabul ettiği bir gerçekliktir. Devletimiz bugünlerde haksız ve yersiz alınan vergilere faiz işletmektedir. Ne var ki bu noktaya kolay gelinmemiştir. Mevcut düzenlemelerin eksik tarafları da olsa geline aşama önemlidir. Şu tespiti yapmak gerekir: Geline nokta büyük oranda yargı kararları şekillendirmiştir. Fazla ve yersiz alınmış vergilere faiz ödemesi mevzuu bu çalışmada yargı kararlarını da kapsayacak şekilde irdelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Haksız ve yersiz tahsilat, faiz ödemesi, tecil faizi.

ABSTRACT

The Government can make a mistake and that mistake has to correct by Government that the fact everyone agrees. Today, The Government pays the interest for the taxes unwarranted. It is not enough but this step is important because the point is not come easy. That determination of you needs to do. The Judicial decisions to shape of this situation. In this study, the subject of the interest payments over and unwarranted taxes, encompasses judicial decisions.

Keywords: Unwarranted collection, payment of interest, postponement interest.

* Yüzüyl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

1. Giriş

Vergi sistemimiz devletin mükellefteki alacağına faiz yürütülmesi ve tahsilinde oldukça başarılı düzenlemelerle donatılmıştır. Hatırlamak gerekirse kamu alacağı vadesinde ödenmediği zaman gecikme zammı alınır, oranları her zaman yüksek olan bu zamların gider yazılması kanun namına kabul edilmez. Mükellef, tecil talebinde bulunmuş ve bu talep kabul edilmiş ise gecikme zammı yerine tecil faizi öder. Henüz tahakkuk etmemiş vergi alacakları için normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi alınır. Vergi matrahının hesaplanmasında kanun namına gider kabul edilmeyen kalemlerden biri de bu gecikme faizleridir. İşletmenin bu vergileri finansman olarak kullandığı sanılır. Oysa bu faizlere, gider kabul edilmeyişinin getirdiği vergi yükleri de ilave edilirse, en ağır kredilerin bedelleri bunların yanında hayli hafif kalır. Bir dönem ise bu faiz işi öyle bir abartılmış ki gecikme faizleri takvim yılı sonlarında vergi aslına dönüştürülmüş yani mürekkep faiz bile alınmıştır⁴³⁶.

Bu ayrıcalığı, alacakların tahsilinde de görürüz. Vergi alacakları, kamu hizmeti ve kamu yararı ile özdeşleştirildiği için bu tür alacaklar özel alacaklarla kıyaslandığında daha öncelikli ve ayrıcalıklı alacaklar olarak koruma altına alınmış, takip ve tahsili de oldukça sıkı kurallara bağlanmıştır.

Ne var ki; mesele, mükellefin, devletteki vergi alacağına faiz işletilmesi ve bunun iadesine gelince vergi sistemimiz duyarsızdır. Hiç kuşku yok ki burada temel etken konunun hazineyle olan doğrudan ilgisidir. Mükellefin fazla ve yersiz ödediği vergiyi sıfır maliyetle kullanmak imkanı varken, faiz ödemeye razı olmak bu nedenledir ki kolay olmamıştır.

2. Mükellef Alacaklarının Faizlendirilmesinde Yasal Boşluk

TBMM'nin ilk yasası bir vergi yasasıdır⁴³⁷. Kesinleşmiş ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi borçlarına ötedenberi faiz yürütülmektedir. Henüz tahakkuk etmemiş ve/veya kesinleşmemiş vergi alacaklarına gecikme faizi uygulaması ilk olarak çeyrek asır önce 1986 başından başlamıştır⁴³⁸. Ne var ki, mükellefin, devletteki vergi alacaklarına faiz söz konusu olunca vergi sistemimiz sessiz kalmıştır. Bu alanla ilgili gösterilen ilk düzenleme aslında yargı kararlarının infazının gecikmesi sonrasında ödenecek tazminata ilişkindir. Yani bu hüküm, fazla ve haksız alınmış vergilere faiz ödemesini içeren bir düzenleme olarak gösterilemez. 2577 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin 6'nci fıkrası⁴³⁹, vergi davalarında kararın idareye tebliğinden sonra bir ay içinde gereğinin yapılmaması halinde, idarenin kanuni gecikme faizi ödemesini öngörmektedir. Ne var ki burada, öyle doğrudan idareden talep edilecek ve idarenin de hemen hesaplayıp ödeyeceği bir faiz yoktur. Tam tersine yasa, (faiz talebini, hükmolunacak faizin miktarı vb.) faizle ilgili tüm hususları mükellefin açacağı bir davaya ve bu davanın sonucuna bağlamış ki, bu husus bir başına bu

⁴³⁶ Mürekkep faiz, 3505 sayılı Kanunla 1.1.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş, 3946 yayılı Kanunla 1.1.1994 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır.

⁴³⁷ Agnam Resmi Kanunu isimli bu yasa 7.2.1337 tarih ve 1 no.lu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tarihte henüz Cumhuriyet kurulmamıştır.

⁴³⁸ 3239 sayılı Kanunla yapılan bu düzenleme 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴³⁹ 20.01.1982 tarih e 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hükmü işlevsiz kılmaktadır.

Ancak, 1980'li yıllarda uygulamaya sokulan vergi politikalarının olumsuz etkilerini dengelemek için “mükellef hakları”nda söz edilmeye başlanmıştır. Fazla ve yersiz yapılan vergi tahsilatına faiz talebi bu temelde dillendirilmiştir. Devlet alacakları söz konusu olunca yüksek oranlı gecikme zammı ve faizler; hatta bunların gider kabul edilmemesi tamam anlaşılır şey de, mükellefin alacağı ne olacak? Faiz işlemeyince bu parayı bedelsiz kullanmanın dayanılmaz cazibesi mükellef alacağının daha uzun süre sürüncemede kalması sonucunu doğurmuyor mu? Vergi sistemimiz, 1990'ların sonlarına gelinceye kadar bu ve benzeri sorulara kapalı kalmıştır. Yasa düzeyinde bir düzenleme olmayınca; fazla ve yersiz tahsil edilen vergilere faiz yürütülmesi yönündeki talepler İdare tarafından reddolunmuştur.

3. Yasal Boşluğu İdarenin Sorumluluğu Temellinde Yargı Yoluyla Doldurma Arayışları

Vergi yasalarında mükellefin devletteki vergi alacaklarına faiz yürütülmesi ile bunun tahsiline ilişkin bir hüküm olmayınca, mağdurları, çözümünü genel hükümlerden hareketle yargı yoluyla aramaya çalışmışlardır. Buradaki mantık şu olmuştur; Hukuk devletinde, idarenin işlem ve eylemlerinden kaynaklanan zararın tazmini için açık bir kanun hükmüne ihtiyaç olamaz. Bu arayışta temel dayanak Anayasa olmuştur. Çünkü Anayasanın 2 inci maddesi, Hukuk Devleti ilkesini benimsemiştir. Anayasanın 40 inci maddenin 3 üncü fıkrasında “Resmi görevliler tarafından yapılan hukuka aykırı işlemler neticesi kişilere verilen zararların da, kanun hükümleri çerçevesinde, Devletçe tanzim edilmesi” öngörülmektedir. Bu hükümler yanı sıra Anayasamızın 129/5 inci maddesinde “Kamu görevlilerin yetkilerini kullanırken kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir” vurgusu yapılmıştır. Hukuk devleti ilkesiyle birlikte, İdarenin sorumluluğunun temel kaynağı olarak kabul edilen Anayasa 125/7'de ise “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” Bu konuda İdareye karşı dava açabilmenin koşulları ise İYUK 2, 12 ve 13 üncü maddelerine dayandırılmıştır⁴⁴⁰.

İdarenin haksız ve yersiz tahsil ettiği vergilere bu çerçevede faiz talep edilmiş, bu taleplerin İdarece reddi üzerine uyuşmazlıklar yargıya taşınmıştır. Ezcümle 1994 yılında açılan bir davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 06.03.1997 tarih ve E;1997/138, K:1995/138 sayılı kararıyla⁴⁴¹ “...Bir verginin hukuka aykırı tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığı” gerekçesiyle bu talebi reddetmiştir; ama bu kararda eksikliği dillendirilen yasal düzenleme, iki yıl içinde, 1999 yılında (4369 sayılı Kanunla VUK'ta yapılan değişikliklerle) gelmiştir⁴⁴². Gerçi bu da sınırlı bir düzenlemedir. İleride değinileceği üzere bu hükümler yürürlükte iken yargı makamları bunu yetersiz görerek, bu düzenlemelerle öngörülenden fazla faiz

⁴⁴⁰ YAVAŞLAR FUNDA Başaran, Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İdarelerinde Faiz, Vergi dünyası, Ocak-2008 S:317

⁴⁴¹ <http://www.danistay.gov.tr/>

⁴⁴² Bu uyuşmazlıkta Ankara 1. Vergi Mahkemesi, vergi dairesini kanuni faiz ödemeye hükmetmiş, bu kararın Danıştay Dokuzuncu Dairesince bozulması üzerine Vergi Mahkemesinin kararında ısrarı ile uyuşmazlık DVDDGK taşınmıştır.

ödenmesi yönünden kararlar vermiştir. Ortada konuya ilişkin özel düzenleme olmadığı sırada dahi, yargı kararlarının bu özel hükümlerle öngörülenin ilerisinde faiz ödenmesi yönünde kararlar verdiğini göz önüne alıp geriye baktığımızda, 4369 sayılı Kanunla gerçekleştirilen düzenlemenin durup dururken yapılmadığını, olası yargı kararlarına karşı bir pozisyon alındığını düşünürüz.

4. Yargı Sarmalında Yapılan Yasal Düzenleme

İlerleyen bölümlerden yapılan açıklamalardan daha net anlaşılacağı üzere, mükellefin devletteki alacaklarının faizlendirilmesi ile ilgili uyumsuzluklar yargı kararlarıyla şekilleneceği bir sırada, yasa koyucu (olayına mahsus olarak dileyenler Maliye Bakanlığı diyebilir) böylesine Devlet hazinesiyle yakın ilgisi olan nazik bir hususu sadece yargı kararlarına bağlı kalmasına rıza göstermemiş yani duruma müdahale etmiştir. İşte bu nedenlerdir ki 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 112 inci maddesine 4369 sayılı Kanunun 2 inci maddesiyle 4 no.lu fıkra eklenmiştir. 1.1.1989 tarihinde geçerli olmak üzere yürürlüğe giren bu hüküm şöyledir:

"Fazla ve yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuat 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 dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir."

Buna göre, mükelleflerden fazla ve yeriz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın üzerinde yıllar geçmiş olsa da istenilen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar işleyen tecil faizinin vergi aslı ile birlikte ödenecektir.

Belirtmek gerekir ki bu hüküm, mükellefin uğradığı kaybı telafi etmekten uzaktır. Nedenlerini ayrıntılarına girmeden şu başlıklar altında sayabiliriz: a)Faiz hesaplanmasına başlangıç olarak verginin Devlete ödendiği tarihi almaması, b) İadenin belge tamamlanmasına bağlı kılınması c)Tamamlanması istenilen belgelerin Maliye Bakanlığınca belirlenmesi ve bu belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iadenin yapılmaması halinde faizlendirmenin başlaması, d)Faiz oranlarının gecikme faizi değil daha düşük olan tecil faizine göre hesaplanması, e) Verginin mükellefçe tasarruf edildiği tarihte değil de, düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile birlikte faizlendirme takviminin durması. Gerçekten de bu ölçülere göre mükellef ya uğradığı zararın çok altında faiz alacaktır ya da hiç alamayacaktır.

Açıklanan nedenlerle bu özel amaçlı düzenleme çare olmaktan uzak kalınca uyumsuzlukların yargıya taşınma işi sürmüştür. Mükelleflerden gelen faiz talepli davalarda; bir kısım uyumsuzluklar bu madde hükümleri kapsamında çözüme bağlanırken, ilginçtir bu madde daha yürürlükte iken bir kısım yargı kararları açık açık bu maddeyi dikkate almayacaklarını vurgulayarak, idarenin genel sorumluluğu kapsamında hüküm ihdas etmişlerdir. Bir bakıma yasa yokmuş gibi yargılamaya kalınan yerde devam edilmiştir. Bu ise parçalı ve ikili bir hukuk oluşmuştur.

5. Yargı Kararları Yasal Düzenlemeyi Yetersiz Görüyor

Yargı kararları incelendiğinden özellikle Danıştay Yedinci Dairesi, önüne gelen uyuşmazlıkları istikrarlı bir şekilde yürürlükteki özel düzenleme olan VUK'nun 112 maddesinin 4. üncü bendine göre değil, hukuka aykırı ödenen verginin hazineye girişinden iadesine kadar geçen zaman aralığını karşılayacak kadar bir faizle mükellefe ödenmesi yönünde kararlar vermiştir.

Danıştay Yedinci Dairesi bu kararlarında⁴⁴³, 112'inci maddenin Devletin vergi alacakları için gecikme faizi öngören 3'üncü fıkrasıyla⁴⁴⁴, mükellefin devletteki alacaklarına tecil faizi öngören 4'üncü fıkrasını karşılaştırmış ve bu karşılaştırma sonucunda faizin 4'üncü fıkra göre değil, 3'üncü fıkra göre ödenmesine hükmetmiştir. Kararlarda, özel düzenleme olan yürürlükteki 112 maddenin 4 üncü fıkrasının uyuşmazlığa uygulanamayacağı belirtilirken gerekçeleri açıklanmamış, hatta "Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması düşünülemez" diyerek md.112 fıkra 4'ü özel düzenleme olarak kabul etmemiştir. Mükellefin faiz kaybı 3'üncü fıkra göre belirlenirken Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" hükmü dayanak kılınmıştır. Buradan hareketle zararın hizmet kusurundan kaynaklandığı, "İdarenin sorumluluğu" ile ilgili kurallara ve kusurlu sorumluluk esasına göre tazmin edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu kararların hüküm bölümünde faizden mahrum kalmanın sonuçları üzerine oldukça detaylı ve derin analizler yapılmıştır. Belirtmek gerekir ki faizin, mükellefe ödenecek faizi öngören 112 maddenin 4 üncü fıkrasına göre değil de, İdareye ödenecek gecikme faizini düzenleyen ve faiz tutarını yükselten 3 üncü fıkra göre belirlenmesi, faizden yoksun kalmanın yarattığı ağır sonuçlar üzerine yapılan tahlillere bağlı kılınmıştır. Bu arada Danıştay dairelerinin konuyla ilgili kararlarında farklı gerekçelerde okumaktayız. Örneğin, Danıştay Yedinci Dairesinin 27.01.2009 tarih ve E:2005/340, K:2009/498 sayılı kararında yukarıda yapılan açıklamalara yer verilmekle birlikte ayrıca "İdarenin verginin haksız alındığını kabul etmediği ve dolayısıyla sözü edilen 112'inci maddenin 4'fıkrasının, artık uyuşmazlığa uygulanmasının hukuken olanaklı bulunmadığı" vurgusunu yapmıştır⁴⁴⁵. Danıştay Yedinci Dairesi 30.06.2005 tarih ve E:2005/1507, K:200174650 sayılı kararında ise yasal faiz ödenmesine karar vermiş ancak yasal faizin ne olduğunu açıklamamıştır⁴⁴⁶.

Buna karşılık, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, konuya ilişkin uyuşmazlıklar hakkında farklı kararlar vermekle birlikte ağırlıklı olarak, "İdarenin genel sorumluluğu kapsamındaki faiz taleplerini, 112. maddenin 4. fıkrasıyla irtibatlandırmış ve yasada bu yönde düzenleme olmadığı" gerekçesiyle reddetmiştir⁴⁴⁷.

O halde şu soruya da cevap aranmalıdır. İdare tarafından verilen zararın tazmini için açık bir kanuni düzenleme varken, yani VUK'nun 112/4 üncü maddesi

⁴⁴³ Danıştay Yedinci Dairesinin, 29.11.2005 tarih ve E:2002/2002, K:2005/2955 kararı ile 24.02.2005 tarih ve E:2001/1208, K:2005/239 sayılı kararı

⁴⁴⁴ İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda (...) Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

⁴⁴⁵ www.kararevi.com/karars/805469 alınış tarihi 28.09.2012

⁴⁴⁶ www.danistay.gov.tr

⁴⁴⁷ Yavaşlar, agm.

yürürlükte ve üstelik henüz Anayasa Mahkemesince iptal edilmemişken bu yasaya rağmen başka bir kıstasa göre faiz ödenmesi mümkün müdür? Yavaşlar, Alman Hukuku'nda ister devletin mükellefe, isterse mükellefin devlete faiz ödeyebilmesi için açık bir kanun hükmünün şart" olduğunun tespitini yaparak, Türk Hukukuna dönmekte; eğer VUK'nun 112 maddesinin 4 üncü bendi olmasaydı, o zaman sadece anayasal düzenlemelerden hareketle faiz ödenmesinin mümkün olup olmadığı tartışması yapılabilirdi ki, Türk Hukuku'nda VUK 112/4'de faizle ilgili bir düzenleme olduğundan, bu madde yürürlükte olduğu sürece, İdarenin, Anayasa'dan kaynaklanmakta olan genel sorumluluk kurallarına başvurması mümkün değildir" demektedir. Yazara göre iptal edilene ya da kanun koyucu tarafından kaldırılana kadar VUK md.112 b.4'e uyulması şarttır. İlgililere, idarenin hukuka aykırı işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru imkanını düzenleyen –Anayasa'ya dayalı- genel hükümlerden (İYUK md.2, md.12 ve md.13) hareketle de VUK md. 112 b.4 uygulanması yoluna gidilemez. Çünkü özel bir düzenleme (lex specialis) olan VUK md. 112 b.4, İYUK md.2, md.12 ve md 13 karşısında uygulanması önceliğine sahiptir. Farklı bir uygulama, ancak VUK md.112 b.4'e rağmen, "mükellefe iadesi gereken vergi aslıyla birlikte, fazla vergi tahsilinden iadesine kadar geçen sürenin tamamı için faiz verilmesinin VUK'da açıkça öngörülmemiş olması"nın, kanunda boşluk değerlendirilmesi halinde mümkün olabilir demektedir.

Yazar, böyle bir değerlendirmenin yapılmasının mümkün olmadığını da ifade etmektedir. Çünkü "Kanunda uygulanabilir hüküm bulunmadığını kabul edebilmek için, bir olayın, sadece düz anlam itibarıyla hiçbir hükmün kapsamına girmemesi yetmez, zıt anlam itibarıyla de bir hükmün kapsamına girmemesi gerekir. Diğer bir ifade ile kanun koyucu bir hükmü koyarken hükmün düz anlamı dışında kalan unsurları kanunun himayesi dışında bırakmışsa, düz anlamın kapsamı dışında kalan unsurlar için kanun boşluğu bulunduğu söylenemez. Kanun bir meseleyi olumsuz şekilde çözmüştür ve böylece Kanun hükmünün zıt anlamının uygulanması (argumentum a contrario) söz konusu olur"⁴⁴⁸.

6. Uyuşmazlık Anayasa Mahkemesinin Önüne Geliyor

Danıştay Dava Daireleri tarafından verilen farklı kararlar ve ortaya çıkan ikili hukuk İdare ve Yasama Organı üzerinde bir etki yaratmamıştır. İdarece yapılan iadelerde üç aydan sonrasına faiz ödenmeye devam edilmiştir. Herkes dava açmadığı ve açılan her dava idarenin genel sorumluluğu temelinde karara bağlanmayınca mevcut durumu korumak ve sürdürmek İdarenin işine gelmiştir. Dolayısıyla Devlet hazinesine yük getirmemek için bu hükmü değiştirecek adımlar atılmamıştır. Ama kanunların Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesi, itiraz yolu işletilerek harekete geçirilmiş ve bu hükmün iptali sağlanmıştır. İtiraz başvurusu Aydın Bölge İdaresi Mahkemesince, hükmün Anayasanın 2, 10 ve 35. Maddelerine aykırı olduğu gerekçeleriyle yapılmıştır. Yüksek Mahkeme talebi Anayasanın 2 ve 35 inci maddeleri yönünden kabul etmiş, 10. maddeyle ilgisini görmemiştir"⁴⁴⁹.

⁴⁴⁸ Yavaşlar, agm.

⁴⁴⁹ 10.02.2011 tarih ve E:2008/58, K:2011/37 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

A. Eşitlik İlkesi Geçerli Değil

Yüksek Mahkeme, itirazın 10. maddeyle ilgisi yok derken her ne kadar gerekçesini yazmamış ise de, bu uyuşmazlıkta teraziye oturtulan taraflarından biri devlettir. Anayasa'nın 10 maddesi bireyler kanun önünde eşittir demektedir ve hangi sebeplerle eşit olacağının koşullarını düzenlemektedir. Diğer bir ifade ile Anayasa'nın 10. Maddesinde, "devlet ve birey kanun önünde eşittir" şeklinde bir ifade yer almamıştır. Kuşkusuz, birey ile devleti yasa karşısında eşitleyen anayasal bir norm düşünülemez. Diğer bir ifadeyle özel çıkar ile genel yararın yasa karşısında eşitlenemeyeceği tabiidir. Burada mesele, devlet ve bireylerin eşit kurallara tabi tutulması değil, bu iki kesimin temsil ettiği menfaat arasında adil bir dengenin kurulmasıdır. Bu denge ise, Anayasanın 10'uncu maddesinde açıklanan "kanun önünde eşitlik" ilkesinin devlet ve bireye eşit uygulanmasıyla değil, Anayasanın 13'üncü maddesinde vurgulanan ölçülülük ilkesinde hareketle kurulabilir. Yüksek Mahkemenin kararında geçen, genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulduğu yönündeki değerlendirmeyi bu bağlamda okumak gerekir.

B. Hükümün Somut İptal Nedeni

Anayasa Mahkemesinin iptali istenen hükme somut eleştirisi fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, faizin, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlatılmasına ilişkin kısımdır. Hükümün eleştirilen diğer kısımları ezcümle iadenin belge tamamlanmasına bağlı kılınması, tamamlanması istenilen belgelerin Maliye Bakanlığınca belirlenmesi, gecikme faizi yerine tecil faizi oranlarının uygulanması, faizlendirmeyi sonlandıran nedenler iptal gerekçesi olamamıştır. Bu nokta önemlidir. Zira bu ölçüler, iptal edilen hüküm yerine ikame edilen hükümün analizinde gerekli olacaktır. Hemen belirtelim ki Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nin itiraz talebine; faizin başvuru tarihinden sonraki üç ay içinde başlatılması ile gecikme faizi yerine tecil faizinin uygulanması hususları gerekçe olmuştur. Şu halde Yüksek Mahkeme bu taleplerden gecikme faizi yerine tecil faizi uygulanmasını reddetmiş, sadece faizin başvuru tarihinden sonraki üç ay sonra başlatılması yönündeki talebi haklı görmüştür.

C. İptal Nedenleri Hukuk Devleti İlkesi, Mülkiyet Hakkı Ve Ölçülülük İlkesi Olmuştur

Yüksek mahkeme fazla ve yersiz tahsil edilen vergiye, tahsilatın yapıldığı tarihten itibaren faiz işletilmemesini, alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vereceğini belirtmiş ve bunu hukuk devleti ilkesine aykırı görmüştür. Yüksek Mahkeme bu uygulamanın kamu kurumlarını borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olduğunu da tespit etmiş ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmasına yol açacak bu kuralı da hukuk devleti ilkesine aykırı görmüştür.

Yüksek Mahkemenin alacak hakkını faizle ilişkilendirerek mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel hakları arasında kabul etmesi önemlidir. Yanlış veya yersiz vergi tahsilatının, kişileri mülkiyet haklarından mahrum edeceği de Anayasanın 35 inci maddesine aykırı bir kural olarak tespit edilmiştir. Hülasa, Anayasa Mahkemesi haksız ve yersiz tahsil edilen bir verginin devlette kaldığı zaman dilimi kadar faizle ilişkilendirilmeden iadesini; hem hukuk devleti ilkesine, hem mülkiyet hakkına hem de ölçülülük ilkesine aykırı bulmuştur.

D. Ulusüstü Hukukun Gerekçe Yapılması

Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1. Maddesindeki şu hüküm Yüksek Mahkemenin Kararına gerekçe olmuştur.

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para Cevzalarının ödenmesini sağlama için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâle getirmez.”

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, bu kural uyarınca Eko-Elda Eveci/Yunanistan davasında(9.3.2006 günlü, Başvuru No:10162/02) verdiği şu kararda, karara gerekçe kılınmıştır.

“Haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet akının ihlali olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.”

Anayasa Mahkemesi'nin kararında alıntılıdığımız bu satırlar Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nin itiraz talebinde de aynen yer almıştır. Öncesi de var: Yukarıda incelediğimiz Danıştay Yedinci Dairesi kararlarına da, Ek Protokol'ün 1. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko-Elda Eveci/Yunanistan davasındaki kararı kaynak olarak geçmiş ve hükme gerekçe yapılmıştır. Fazla ve yersiz tahsilata faiz ödenmesini öngören VUK'nun 112/4 üncü maddesi yürürlükte olduğu ve henüz iptal edilmediği halde, bu yasaya göre değil de idarenin sorumluluğu temelinde kanuni faiz ödenmesi yönündeki Danıştay kararları, Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararı ışığında anlam kazanmaktadır.

7. Yeni Bir Yasal Düzenleme Yapılıyor.

Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 tarihinde verdiği iptal kararı 14.05.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu karar, iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesi yönünde olduğu halde, yasa koyucu bu süreyi beklemeden, üç ay içinde 6322 sayılı Kanun'un⁴⁵⁰ 14'üncü maddesi ile iptal edilen (4) numaralı fıkrasını yeniden düzenlemiş, maddeye (5) numaralı bir fıkra eklemiş ve önceki (5) numaralı fıkra (6) numaralı fıkra olarak teselsül ettirilmiştir. Ayrıca VUK'a bir geçici madde ekleyerek yeniden düzenlenen (4) numaralı fıkranın yürürlük tarihini özel olarak belirlemiştir.

6322 sayılı Kanunla VUK'un 112. maddesine eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar şöyledir:

“4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mü-

⁴⁵⁰ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kelleften 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 Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir."

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

Belirtmek gerekir ki bu düzenlemelerle, hukuken öngörülmemiş ya da öngörülenden fazla tahsil edilen bir verginin mükellefe iadesinde faizlendirme üç guruba ayrılmış ve her bir gurup için ayrı kriterler konmuştur: (a)Mükelleften kaynaklanan nedenler, (b)Vergi idaresinden kaynaklanan nedenler, (c)Vergi kanunlarından kaynaklanan nedenler. Bunlardan mükelleften kaynaklanan nedenlerle vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle fazla ve yersiz tahsilata yapılacak faiz ödemesi (4) numaralı fıkra, vergi kanunlarından kaynaklanan nedenlerle yapılacak faiz ödemesi ise (5) numaralı fıkra düzenlenmiştir. Şimdi de yeni düzenlemeyi bu başlıklar altında açıklamaya çalışalım

A. Mükelleften Kaynaklanan Nedenler

VUK'un 112. İnci maddesinin (4) üncü bendine göre eğer fazla veya yersiz tahsilat mükelleften kaynaklanıyorsa faiz, mükellefin düzeltme için başvuru yaptığı tarihten işlemeye başlayacaktır. İptal edilen düzenlemede, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi durumunda faiz başlıyordu. Anayasa Mahkemesi hükmü iptal ederken hatanın kimin tarafından işlendiğine bakmaksızın, faizin, tahsilatın yapıldığı tarih yerine, başvuru tarihinden üç ay sonra başlatılmasını yanlış görmüştü. Ancak yasa koyucu faiz başlangıcını hatayı kimin işlediğine bakarak her durum için farklı saptamıştır. İlk bakışta bu bakış açısının Yüksek Mahkemenin kararına aykırı olduğu düşünülebilir. Ancak mükellef bizzat kendi hatasıyla fazla ve yersiz vergi ödemiş ise, faiz başlangıcının talep tarihine bağlı kılınması işin doğasına uygundur. Nitekim VUK'un 123 üncü maddesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları için düzeltme yasağı getirmiştir. Uzun yıllardır yürürlükte olan bu kuralın genel bir kabul gördüğü aşıkardır. Demek ki faiz bir yana vergi aslının geri alınması dahi her zaman ve koşulda mümkün olmayabilir. Bu mantıkla, mükellef hatasıyla ödenen vergiye talep tarihinden başlanarak faiz hesaplanması anlaşılır bir durumdur.

Burada esas sorun fazla ve yersiz tahsilatın kimden kaynaklandığının nasıl belirleneceğidir? Vergi yasalarında, fazla ve yersiz tahsilatın hangi durumlarda mükelleften, hangi durumlarda vergi idaresinden ve hangi durumlarda vergi yasalarından kaynaklandığına ilişkin bir tarif ve saptama yoktur, 6322 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde de bu hususa bir açıklık getirilmemiştir. Kimi zaman fazla ve yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklandığını tespit etmek mümkün olsa da çoğu zaman İdare ile mükellef arasında bu noktada görüş farklılığı oluşacaktır.

İdare, kendinden kaynaklanan nedenlerle mükelleften fazla ve yersiz vergi aldığı durumlarda, bu çok açık olsa dahi faiz ödememek için bu gerçeği kabul etmeyecektir. Nitekim, konuya açıklık getirmek amacıyla yayımlanan 418 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁴⁵¹ de bu kriterler saptanmamış, bundan kaçınılmış; son derece önemli olan bir konu sadece örnek bir olay üzerinde açıklanmıştır. Burada verilen örnekte ise, mükellefin daha evvel vermiş olduğu gayrimenkul sermaye ilişkin gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği vergiyi ödediği ve bilahare vergi hatası sebebiyle düzeltme beyannamesi verip iadesini talep ettiği yazılmış, ancak hatanın mahiyeti ile niçin mükelleften kaynaklandığı gibi temel hususlara bir açıklık getirilmemiştir.

Öte yandan VUK'un 20'inci maddesi, verginin tarhi, vergi dairesinin işidir demektir. Buna göre, vergi dairesi kanunlarında gösterilen matraha yine kanunlarında gösterilen nispeti uygulayarak vergi alacağını tespit edecektir. Eğer idarenin böyle bir görevi varsa, görevini yerine getirmediği gerekçesiyle olayda hizmet kusuru olduğunu ileri sürmek mümkün olacaktır⁴⁵². Yani düzenlemenin bu bölümü önceki VUK md.112/4'de olduğu gibi işlevsiz kalacaktır. Diğer bir ifade ile vergi tarhının her şart ve zeminde vergi dairesinin görevi olduğu kabul edilecek ise o zaman fazla ve yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanma durumu neredeyse sıfırlanacaktır. Şayet geniş kitlelerle uğraşan idareye bütün beyanları anında inceleme ve çıkacak sonuca göre tarhiyatı yapma yükü getirmek, vergi idaresinin günümüzde sahip olduğu personel ve teknik imkanlar çerçevesinde en azından şimdilik fiilen mümkün değilse o vakit VUK'un 20 inci maddesindeki hükme yeni bir yasal düzenleme ile bir açıklık getirmek gerekecektir.

Yeni düzenlemeye göre de, mükellef kendisinden kaynaklanan nedenlerle yersiz vergi ödemiş ise verilmesi gereken belgeleri tamamlayacaktır; ancak faiz, belgelerin tamamlandığı tarihte değil, talep tarihinden itibaren işlenecektir ki, bu da belgelerin tamamlanması gibi faiz talebini zora sokan ve hatta bazen yok eden bir kuralın aranmaması demektir ki önemlidir.

B. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler

Konuya ilişkin yasa metni olduğu gibi yukarıya alınmıştır; burada mükelleften kaynaklanması halinde denildikten sonra diğer hallerde denilmiştir. Diğer bir ifade ile yukarıdaki başlık bu yazının yazarına aittir. Yasa metninde “vergi idaresinden kaynaklanan” nedenlerle fazla ve yersiz vergi tahsilatı gibi bir ifade yoktur. Oysa biliyoruz ki, vergi ilişkisinin iki tarafı vardır; bunlardan bir mükellef diğeri vergi idaresi olduğuna göre şu halde burada diğer hallerde ibaresinden anlaşılabilecek olan vergi idaresidir. Dikkat edilirse bu kadar açık olduğu halde yine de hassasiyet gösterilmiş “vergi idaresi” demekten kaçınılmıştır. Kanun koyucunun gösterdiği bu yüksek hassasiyet dikkate alınırsa, haydi haydi ilkesinden hareketle vergi idaresinin daha ileri hassasiyet göstereceğini, kendisinden kaynaklanan nedenlerle düzeltme yapsa dahi yine de çok istisnai haller dışında bunun kendi hatası olduğunu kabul etmeyeceğini konunun yargıya havale edilmesini bekleyeceğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Ancak yine de şayet vergi dairesi büyüklük yapar fazla ve yersiz tahsilatın kendisinden kaynaklandığını kabul ederse, işte o vakit verginin tahsil tarihinden

⁴⁵¹ 08.09.2012 tarih ve 28405 sayılı Resmi gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵² Yavaşlar, agm.

düzeltilme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında bir faiz mükellefe ödeyecektir

Fazla ve yersiz tahsilata vergi dairesi neden olmuşsa, faiz hesaplanması verginin tahsil edildiği tarihte başlayacaktır. Düzenleme bu yönüyle Anayasa Mahkemesi'nin iptal hükmüyle uyumu olduğu gibi yukarıda incelemeye çalıştığımız idarenin sorumluluğu temellindeki yargı kararlarıyla da örtüşmektedir.

C. Vergi Kanunlarından Kaynaklanan Nedenler

Vergi yasaları; kaynaktan kesinti, geçici vergi uygulamalarında olduğu gibi çeşitli nedenlerle genel kuralın dışına çıkarak sonradan iade edilmek üzere önceden daha fazla vergi ödemesini öngörmüş olabilir. Maliye Bakanlığının 418 sıra no.lu VUK Tebliğinde KDV iadeleri bu tertipten sayılmıştır. Bu durumlarda, fazla tahsil edilen vergi, (iptal edilen hükümde olduğu gibi) mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamladığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren faiz işletilecektir. İptal edilen düzenlemede tamamlanması istenilen belgeleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmış idi, yeni düzenlemede bu çıkarılmış, yerinde bir belirleme ile ilgili mevzuatın öngördüğü belgeler denilmiştir. Burada faiz başlangıcının, ilgili mevzuat gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlanmasına bırakılması mükellefe haksız bir iade yapılmasını engellemek açısından bir tedbir olarak anlaşılabilir. Ancak belgelerin tamamlanmış olması halinde de, idareye üç ay süre vererek, faizi bu sürenin sonundan başlatmak hem anlaşılır bir durum değildir, hem bu uzun bir süredir, hem de Anayasa Mahkemesinin somut iptal nedenine bakılırsa, düzenlemenin bu bölümü iptal gerekçelerine aykırı olmuştur.

Vergi kanunlarından kaynaklanan fazla ve yersiz vergi iadelerine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı VUK'un 112 maddesinin (5) no.lu fıkrasıyla ilgili özel bir yürürlük kuralı getirilmemiştir. Bu da anlaşılır bir şeydir. Zira (4) no.lu fıkra ile ilgili yapıldığı gibi burada da yeni hükmün geçmişe uygulanmasına yasak getirilseydi; KDV, geçici vergi ve stopaj gibi iadelerin tamamı sekteye uğradı ki, bunun katlanılacak bir sonuç olmayacağı açıktır.

Anayasa Mahkemesi somut iptal nedeninin "fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, faizin, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlatılmasına" ilişkin kural olduğunu; hükmün gerek doktrinde ve gerekse yargıda eleştirilen diğer kısımlarına bu bağlamda faizlendirmeyi sonlandıran nedenlere; daha açık bir ifadeyle, düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile iadenin sonlandırılmasına ilişkin hükmüne yönelik bir eleştiri yapmadığına yukarıda değinmiştik. Bu nedenle olmalı ki, yeni düzenlemede de; ister mükelleften, ister vergi idaresinden kaynaklansın isterse vergi kanunlarından kaynaklansın öncekinden olduğu gibi düzeltme fişinin tebliği ile faizlendirmenin duracağına ilişkin kural korunmuştur.

8. Yeni Düzenlemeyle Yaratılan Hukuksal Boşluk

6322 sayılı Kanunun 16'inci maddesiyle VUK'a eklenen Geçici 29'inci maddede “Bu Kanunun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu madde, Kanunun yayımlandığı 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 6322 sayılı Kanunla VUK'un 112 maddesinde yapılan düzenlemelerden (4) numaralı fıkra, sadece 15.06.2012 tarihinden sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacaktır. Bu hükmün mevhum-u muhalifi diyor ki, bu yeni düzenleme 15.06.2012 tarihinde önce fazla ve yersiz tahsil edilen vergilere uygulanmayacaktır. Yani 15.06.2012 tarihinden önce hatalı olarak ödenen vergilerin iadesi sırasında faiz ödenip ödenmeyeceği ile ödenecek ise hangi kurallara göre yapılacağı konusu belirsiz hale gelmiştir. Oysa bu hükümler iptal edilen bir hüküm yerine, bu hükmün iptali ile doğan yasal boşluğu doldurmak üzere kanunlaşmıştır. Geriye dönüp Anayasa Mahkemesi kararını okuduğumuzda bunu net olarak görüyoruz.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. Maddesinin dördüncü fıkrası fazla ve yersiz alınan vergilerin iadesinde başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere sınırlı da olsa faiz ödenmesine imkan tanımaktadır. Fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bir hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğundan (...) iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine (...) karar verilmiştir.

Ortaya ilginç bir durum çıkmıştır. Yüksek Mahkeme, doğacak hukuksal boşluğun mülkiyet haklarını kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte ihlal edeceği tespitini yaptığı halde; kamu düzenini sağlamak ve kamu yararını korumakla yükümlü olanlar böyle bir tehlike görmemişlerdir. 6322 sayılı Kanunla yeniden düzenledikleri VUK'un 112. Maddesinin (4) fıkrasını yürürlüğe girdiği 15.06.2012 tarihi öncesine bağını keserek Yüksek Mahkemenin öngörüsünün ilerisinde bir hukuksal boşluk yaratmışlardır. Hatırlamak gerekirse (4) no.lu fıkra ile mükelleften ve vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle fazla ve yersiz tahsilata yapılacak faiz ödemesine ilişkin hükümleri düzenlenmiştir.

Peki, 15.06.2012 tarihinde önce hukuka aykırı olarak bir şekilde tahsil edilen vergilere hangi yasa uygulanacaktır? Bir an için bu taleplerin o tarihlerde yürürlükte olan VUK'un iptal edilen 112/4 hükmüne göre neticelendirileceği düşünülebilir. Ancak kanaatimizce bu mümkün değildir. Çünkü o tarihlerde yürürlükte olan hüküm iptal edilmiş, iptal edilenin yerine yapılan düzenleme ise 15.06.2012 sonrasından fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinden uygulanır denilmiştir. Şu halde mükelleften ve vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle fazla ve yersiz tahsilata faiz ödenmesi hususunda, yukarıda IV bölümünde belirtilen 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1989 tarihi öncesine dönmüştür. VUK'un iptal edilen 112/4 fıkrası yürürlükte iken bile yargı mercilerince dikkate alınmamış, bu konudaki uyuşmazlıklar idarenin sorumluluğu temelinde çözüme bağlanmıştır.

Buradan bakılırsa 15.06.2012 tarihinden önce hukuka aykırı bir şekilde tahsil edilen vergilerle ilgili faiz taleplerine ilişkin uyuşmazlıkların idarenin sorumluluğu temelinde Danıştay 7. Dairesinin yukarıda V. bölümde belirtilen kararları doğrultusunda çözüleceğini bekleyebiliriz. Ancak, Aydın Bölge İdaresi Mahkemesi'nin 112/4 ilişkin itiraz talepleri arasında somut hükmün gecikme faizi oranında değil de tecil faizi oranında faiz içerdiği yer almış, ne var ki bu talep, Yüksek Mahkeme tarafından iptal nedenleri arasında sayılmamıştır. Şu halde bu önemli argüman dikkate alınırsa bundan sonraki yargı kararlarında faiz oranının, gecikme faizi oranında değil de, tecil faizi oranında gerçekleşeceğini beklemek daha da makul ve mantıklı görülmektedir.

SONUÇ

1. İnisiyatif alanda olunca: haksız da alınmış olsa, alınanın geri verilmesi elbette kolay olmayacaktır. Fazla ve yersiz tahsilata faiz ödenmesi sürecinde bugüne kadar yaşanmışlar bu tarihsel gerçeği bir kez daha doğrulamıştır.

2. Devlet hazinesine yük getirdiği gerekçesiyle kamu tarafı, fazla ve yersiz tahsilata faiz ödenmesine hep soğuk bakmıştır. Mağdurları ise konuyu yargıya taşımışlardır. Bu alandaki ilk düzenleme olan VUK'un 112/4 üncü fıkrasının, böyle bir sarmal sırasında, yargı kararlarının idare aleyhine çıkacağı endişesiyle yasalaştırıldığı anlaşılmaktadır. Bunun mükellefin uğradığı kaybı telafi etmekten uzak sınırlı bir düzenleme olduğunu kaydedelim.

3. Muhatabına uğradığı zararın çok altında bazen ise hiç faiz ödenmemesi sonucunu doğuran hükümler içeren 4369 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemeler daha yürürlükte iken Danıştay'ın bazı dava daireleri kararlarında açıkça bu hükümleri dikkate almayacaklarını vurgulayarak, faiz taleplerini idarenin genel sorumluluğu kapsamında karara bağlamışlardır.

Yargı kararları incelendiğinden özellikle Danıştay Yedinci Dairesi, önüne gelen uyuşmazlıkları istikrarlı bir şekilde yürürlükteki özel düzenleme olan VUK'nun 112 maddesinin 4 üncü bendine göre değil, hukuka aykırı ödenen verginin hazineye girişinden iadesine kadar geçen zaman aralığını karşılayacak kadar bir faizle mükellefe ödenmesi yönünde sonuçlandırmıştır. Bu kararların bize göre en önemli tarafı mükellefe ödenecek faiz tutarının, devlete ödenecek gecikme faizini belirleyen VUK'un 112'inci maddenin 3'üncü fıkrasına göre belirlenmesidir. Özel düzenleme Hazine yararına olduğu halde, bu değil de; bireysel çıkarla, kamu yararını eş tutan kararlar verilmiştir.

4. İncelememize konu olan VUK'un 112/4 fıkrasını Aydın Bölge İdare Mahkemesi itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesine götürmüştür. Anayasa Mahkemesi hükmü iptal ederken Anayasanın 2'inci maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırı görmüş, ayrıca Anayasa'nın 35'inci maddesindeki mülkiyet hakkını ihlal eden özellikler taşıdığına karar vermiştir. İtiraz talebinde dillendirildiği halde, Yüksek Mahkeme konunun Anayasa'nın 10. maddesinde sözü edilen "kanun önünde eşitlik" ilkesiyle ilgisini görmemiştir.

Somut hüküm üzerinde yargılamayı analiz edersek; iptal talebinde, faizin başvuru tarihinden sonraki üç ay içinde başlatılması ile gecikme faizi yerine tecil faizinin uygulanması hususları gerekçe olduğu ve bu nedenlerle hükmün iptali istendiği halde; Yüksek Mahkeme bunlardan, faizin, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden sonraki üç ay sonra başlatılması yönündeki talebi iptal gerekçesi yapmıştır. Şu halde mükellefe ödenecek faizin devlete ödenecek faize eş olması yönündeki yargı kararlarındaki görüşün Yüksek Mahkeme tarafından benimsenmediğini söyleyebiliriz.

5. Yeni düzenlemede de fazla ve yersiz tahsilata ödenecek faiz, devlete ödenecek faize eşit gelecek şekilde değil, daha düşük olan tecil faizine bağlanmıştır. Düzenlemede, fazla tahsil edilen bir verginin mükellefe iadesinde, faizlendirme; mükelleften, vergi idaresinden ve vergi kanunlarından kaynaklanan nedenler olarak üç guruba ayrılmış ve her bir gurup için ayrı kriterler konmuştur. Buna göre hata, mükelleften kaynaklanmışsa, talep tarihinden; vergi idaresinden kaynaklanmışsa,

tahsilat tarihi itibarıyla faiz işlemeye başlayacaktır. Böyle bir ayırımın haklı bir mantığı olmakla birlikte, işin içinde faiz olunca, vergi idaresinin kendisinden kaynaklanan hataları kabulleneneğini söylemek zordur. Yasa koyucunun bu hususta net ve açık tarif ve tespitler yapmaması, mükellefle idare arasında yeni bir uyumsuzluk alanı yaratacaktır.

6. Yeni düzenlemeye göre, fazla ve yersiz tahsilat vergi kanunlarından kaynaklanmışsa, mevzuat gereği tamamlanması gereken beyannamelerin vergi dairesine verilmesinden sonra üç içinde iade yapılmamış ise, faiz bu tarihten sonra başlayacaktır. Eğer belgeler noksatsız verilmiş ise faizlendirme için üç ay bekleminin haklı bir mantığı olamaz. Anayasa Mahkemesinin somut iptal nedenine bakılırsa, düzenlemenin bu bölümü iptal gerekçelerine aykırı olmuştur.

7. VUK'a eklenen Geçici 29'inci madde ile "Bu Kanunun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile yapılan düzenlemenin yürürlük tarihinden sonraki tahsilata uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm fazla ve yersiz iadenin mükellef ve vergi dairesinden kaynaklandığına ilişkin hususları düzenlemektedir. Kanun, 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girdiğine göre bu tarihten önce fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin faizlendirmesinde söz sahibi olmayacaktır. Bu durumda 15.06.2012 tarihinde önce hukuka aykırı olarak bir tahsil edilen vergilere uygulanacak bir yasa kuralı kalmamıştır. Çünkü o tarihlerde yürürlükte olan hüküm Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir. Şu halde yaratılan hukuki boşluğun eskiden olduğu gibi yine yargı kararlarıyla doldurulacağını söyleyebiliriz.
