

FAZLA VEYA YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN İADESİNDE FAİZ UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI BAĞLAMINDA ANAYASAYA UYGUNLUĞU SORUNU

IN THE CONTEXT OF PROPERTY RIGHT THE PROBLEM OF
CONSTITUTIONALITY OF INTEREST IN THE REIMBURSEMENT OF
EXCESSIVE OR IMPROPER TAX COLLECTION



Betül HAYRULLAHOĞLU*



Abdullah TEKBAŞ**

ÖZ

Mülkiyet hakkı kapsamında koruma altına alınmış olan haklardan biri de alacak hakkıdır. Alacağın geç ödenmesi durumunda doğacak değer kaybının karşılanması gerekir. Alacağın geç ödenmesi durumunda doğacak değer kaybının karşılanması hususu çalışmada fazla veya yersiz vergi tahsilatlarının iadesinde faiz uygulaması bakımından ele alınmıştır. Konuya ilişkin yasal düzenleme Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinde yapılmıştır. Önceki hali öteden beri eleştirilen hüküm 2011 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş, 2012 yılında yeniden düzenlenmiştir. Maddenin son halinin Anayasaya uygunluk bakımından tartışılması gerekmiştir. Bu kapsamda çalışma, ilgili maddenin Anayasaya uygunluğunu incelemeyi amaçlamaktadır. Sonuç olarak maddenin bugünkü halinin özellikle ölçü-

ABSTRACT

The right to claim is one of the rights protected under the property right. The loss in value due to late payment of the receivable must be compensated. In this study, the loss in value due to late payment of the receivable issue is discussed in terms of the reimbursement of excessive or improper tax collection. The legal regulation on the subject is made in Article 112 of the Tax Procedure Law. The provision, which was criticised for a long time, was annulled by the Constitutional Court in 2011 and rearranged in 2012. The final version of the article has to be discussed in terms of constitutionality. In this context, the study aims to examine the constitutionality of the relevant article. As a result, it is considered that the current state of the article is not at a level to justify the interference with the property right, especially in terms of proportionality.

* Araş. Gör. Dr., Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, betul.hayrullahoglu@usak.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-6881-8093.

** Dr., Anayasa Mahkemesi Raportörü, abduallah.tekbas@anayasa.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4831-1265.

Hayrullahoğlu, B., Tekbaş, A. (Ağustos 2021). Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulamasının Mülkiyet Hakkı Bağlamında Anayasaya Uygunluğu Sorunu, *Vergi Raporu*, 263, (95-117).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 14.06.2021 / M.K.T.: 29.07.2021

lülük kriteri bakımından mülkiyet hakkına müdahaleyi haklı çıkaracak düzeyde olmadığı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Mülkiyet Hakkı, Faiz, Bireysel Başvuru, Fazla veya Yersiz Vergi Tahsilatı.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, K34, K38.

GİRİŞ

Anayasanın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkı düzenlenmiş, mülkiyet hakkının kanunla sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna ek olarak, gerek 35'inci maddede ve gerekse 13'üncü maddedeki düzenlemelerden müdahalenin meşru sayılabilmesi için kamu yararı amacıyla yapılması ve ölçülü olması gerektiği, Anayasadan almış olduğu ölçütlerle Anayasa Mahkemesi kararları ile ortaya konulmuş olup Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinden aynı ölçütlere ulaşarak denetim yapmaktadır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiş olan fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadelerinde faiz uygulaması yıllardır Anayasaya uygunluk bakımından eleştirilmektedir.

Söz konusu maddenin 2011 senesinde Anayasa Mahkemesince iptali üzerine, 6322 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle 2012'de kanun koyucu tarafından yeniden düzenlenerek maddeye son şekli verilmiştir. Ancak özellikle ölçülülük kriteri bağlamında değerlendirildiğinde maddenin bugünkü halinin mülkiyet hakkına müdahaleyi haklı çıkaracak düzeyde olduğu düşünülmemektedir.

Çalışmada; 6322 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrası VUK'un 112/4'üncü maddesinin mülkiyet hakkı bağlamında Anayasaya uygunluğu tartışılmaktadır. Bu kapsamda öncelikle faiz kav-

Keywords: Property right, interest, individual application, excessive or improper tax collection

JEL Classification Codes: H20, K34, K38

ramı ile fazla veya yersiz tahsilatın kapsamı açıklanmakta, sonrasında ise maddenin tarihsel seyri ve yapılan düzenlemeler Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararları ele alınarak tartışılmaktadır.

1- MÜLKİYET HAKKININ BİR UNSURU OLARAK FAİZ ALACAĞI

Anayasanın 35'inci maddesinde herkesin mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu ve bu hakların, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan bireysel başvuru incelemelerinde kural olarak mülkiyet hakkı kapsamında sahibi olunan mal, mülk ve varlıkların koruma altında olduğu, hâlihazırda sahibi olunmayan bir mülk ya da ileride elde edileceği belirtilen kazançların bu hak kapsamında koruma altında olmadığı kabul edilmektedir. Bu kuralın bir istisnası olarak ise bir “ekonomik değer” ya da icrası mümkün bir “alacağı” elde etmeye yönelik “meşru bir beklentinin” de hak kapsamında olduğu belirtilmektedir¹.

VUK'un 112/4'üncü maddesinin iptalini öngören Anayasa Mahkemesi kararında vergi idaresince tahsil edilen vergilerin fazla veya yersiz olduğunun tespiti üzerine bu tahsilâtın artık mükellefler bakımından bir “alacak” haline geldiği belirtilmektedir. Alacak hakkı da kişilerin temel haklarından biri olarak mülkiyet hakkı kapsamında koruma altına alınmış bulunmaktadır².

¹ Anayasa Mahkemesi. “Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

² Anayasa Mahkemesi. “E.2008/58, K.2011/37”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

Asıl alacağı bağlı ferî bir hak olarak faiz alacağı da kişilere maddî bir yarar sağladığından mülkiyet hakkı kapsamında yer almaktadır³.

Bu bakımdan, kişilerin mülkiyet haklarına müdahale araçlarından biri olan vergiler aracılığıyla fazla veya yersiz tahsilat yapılması durumunda mülkiyet hakkına anayasaya aykırı müdahalenin sonuçlarının ortadan kaldırılabilmesi için verginin iadesinde faiz ödenmesi gerekmektedir.

1.1- Faiz Kavramı ve Türleri

Faiz; *“tasarruf sahibinin, tasarrufunu, ihtiyacı olana belirli süre için kullandırmasının karşılığı olarak aldığı bedel”* olarak tanımlanmaktadır⁴. Diğer bir ifadeyle paranın getirisi olan faiz, özellikle enflasyonist ekonomilerde, belirli bir süre elde tutulmayan paranın maruz kaldığı değer kaybının telafi aracı olma niteliği taşımaktadır⁵. O halde faiz, borçlu açısından parayı belirli bir süre kullanamamasının bedeli iken, alacaklı açısından anlamı ise paradan belirli bir süre faydalanmanın karşılığının alınması olmaktadır⁶.

Türk kamu ve vergi hukukunda değişik isimlendirmelerle olsa da esas olarak faiz niteliğine sahip çok sayıda düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, gecikme faizi (VUK md.112/3, 6), pişmanlık zammı (VUK md. 371/5), gecikme zammı (6183 sayılı Kanun md. 51), tecil faizi (6183 sayılı Kanun md. 48), vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecilinde faiz (6183 sayılı Kanun md. 48/A); faiz (VUK md. 112/4, 5; İdari

Yargılama Usulü Kanunu md. 28/6) adı altında faiz tanımında yer alan işleve sahip uygulamalar olarak ortaya çıkmaktadır⁷. Bu uygulamalardan da anlaşılacağı üzere ekonomi biliminde ve özel hukukta *“kullanılan paranın karşılığı”* olarak tanımlanan faiz, kamu hukukunda ve dolayısıyla vergi hukukunda *“zararı tazmin aracı”* olma niteliğine kavuşmaktadır. Faizin tazminattan farklı bir şey olmadığı yönündeki bu görüş, uygulamada önce Danıştayın 7’nci Dairesi, sonrasında ise 9’uncu ve 4’üncü Daireleri tarafından benimsenmiştir⁸.

Aslında burada da faizin paranın karşılığı olması söz konusudur. Ancak paranın başkalarınca kullanımı rızaya dayalı yani hukuka uygun olabileceği gibi, rızaya dayalı olmaksızın, hukuka aykırı bir biçimde de olabilmektedir. Her iki halde de başkasının parasını kullanma karşılığı faiz ödenmesi söz konusu olmaktadır. Ödemenin hukuki dayanağı ise sözleşme, kanun veya yargı kararı olabilmektedir.

Anayasa Mahkemesi, 2011 yılında vermiş olduğu kararında⁹; *“Faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır... Gerek kişi gerek devlet yönünden, alacağının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir”* demek suretiyle faizin hem ekonomik tanımını kabul etmiş, hem de hukukî anlamına uygun olarak faize tazmin etme görevi yüklemiştir. Danıştay da bu karara

³ Anayasa Mahkemesi. “Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

⁴ Mahfi EĞİLMEZ. “Ekonomi Sözlüğü”. (<http://www.mahfiegilmez.com/p/ekonomi-sozlugu.html>). Erişim Tarihi: 01 Haziran 2021.

⁵ Osman ERMUMCU. “Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulanması”. Terazi Hukuk Dergisi. Sayı 51. 2010. s. 150.

⁶ Ümit Süleyman ÜSTÜN. “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 105. 2013. ss. 174-175.

⁷ Cengizhan HATİPOĞLU. “Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz”. İÜHFM. Sayı 1. 2014. s. 436.

⁸ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”. Vergi Dünyası. Sayı 316. 2007. ss. 86-87.

⁹ Anayasa Mahkemesi. “E.2008/58, K.2011/37”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

atf yaparak; “Faiz, Anayasa Mahkemesinin kararında da belirtildiği gibi, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. 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” demek suretiyle bu görüşü benimsemiştir¹⁰.

1.2- İdarece Mükellefe Faiz Ödenmesinin Ön Koşulu: Fazla veya Yersiz Vergi Tahsilatı

213 sayılı Kanunun “Özel Ödeme Zamanları” başlıklı 112/4’üncü maddesinde, devletin fazla veya yersiz tahsilatta ödediği faiz düzenlenmiştir. İlgili maddede, devletin fazla veya yersiz tahsilatta faiz ödeme yükümlülüğü, bu yükümlülüğün kapsamı, faiz ödeme koşulları ve faizin niteliği açıklığa kavuşturulmaktadır. Devletin fazla veya yersiz tahsilatta faiz ödemesinin gerekliliğinden önce, 6322 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen maddede sözü geçen fazla veya yersiz tahsilatın kapsamının anlaşılması önem taşımaktadır.

Söz konusu maddede yer alan ifadelerin, ilk bakışta her ne sebeple olursa olsun fazla ve yersiz tahsil edilen bütün vergileri kapsadığı izlenimi

ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi idaresi, bu ifadelerin daha sınırlı konularda uygulanması gerektiğini kabul etmektedir. Nitekim yapılan kanuni düzenlemenin hemen ardından yürürlüğe giren 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde hangi durumlarda mükellefe faiz verileceği açıkça ortaya konulmaktadır¹¹. Buna göre, 213 sayılı Kanun kapsamında yer alan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak hesaplanan gecikme faizi, gecikme zammı ve pişmanlık zammının, ayrıca vergi cezalarının¹² 112/4’üncü maddesine göre iadesi esnasında mükelleflere faiz ödenmesi söz konusu olmaktadır. 213 sayılı Kanun kapsamına girmeyip, 6183 sayılı Kanuna göre tahsili gerçekleşen diğer kamu alacaklarının iadesinde ise bu maddeye dayanılarak faiz ödemesi yapılamamaktadır¹³.

6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilen diğer kamu alacaklarının iadesinde VUK’un 112’nci maddesine göre faiz hesaplanamayacağı açıktır. Zira faiz ödenmesine ilişkin düzenleme VUK’da yer almaktadır. Kanunun kapsamı dolayısıyla yalnız VUK kapsamında yer alan alacaklar bakımından faiz ödenmesi söz konusu olmaktadır. Ancak burada asıl sorun VUK kapsamına giren alacaklarda faiz hesaplanacak durumların vergi hatalarından biriyle ortaya çıkması zorunluluğudur.

VUK’un 112’nci maddesinde yer verilen fazla veya yersiz tahsilat, 213 sayılı Kanunun 116’nci maddesinde açıklanan ve 117 ile 118’in-

¹⁰ Danıştay Dördüncü Dairesi. “E. 2011/5499, K. 2011/6892”. ([http://emsal.danistay.uyap.gov.tr /BilgiBankasistemciWeb/](http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasistemciWeb/)). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

¹¹ Cengizhan HATİPOĞLU. *a.g.m.* s. 437.

¹² Her ne kadar Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesinin 4. fıkrasının içeriğinin sadece vergi asıllarına yönelik olup, cezaları ve vergi borcunun fer’ilerini kapsamadığı (Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. “Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemelere İlişkin Değerlendirmeler”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. Sayı 56. 2011. s. 7; Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 183) ifade edilse de, 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Vergi Usul Kanununun 1. maddesinin 2. fıkrasında yer alan; “(birinci fıkrafta) yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir” ve 375’inci maddesinde yer alan “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir” hükümlerinden yola çıkarak 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 ödenmesinin söz konusu olacağını belirtmiştir (418 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021).

¹³ 418 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

ci maddelerinde sayılan vergi hataları nedeniyle kişilerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergileri kapsamaktadır. Burada, mükellefe iade edilecek vergilerin kapsamının belirlenmesinde, madde-
deki “*hesaplanan faiz, 120’nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*” hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu durumda, fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş vergilerin aynı zamanda “*Vergi Usul Kanununun 120. maddesi hükmüne göre red ve iadesi gereken*” bir vergi olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, faiz hesaplanmasını gerekli kılan işlemlerin, mutlaka vergi hatalarından biri ile meydana gelmesi gerekmektedir¹⁴. 418 Sıra No. lu Tebliğde de, sadece bu kapsama giren vergilerin iadesinde 112/4’e göre faiz hesaplanması gerektiği ifade edilmektedir¹⁵. Buna göre fazla veya yersiz tahsil ya matraha ya da ödenecek miktara yönelik yanlış bir hesaplama ya da mükerrerlik nedeniyle oluşan bir hesap hatasından veya hut konu, mükellef, mükellefiyet ya da vergilendirme dönemine ilişkin bir vergilendirme hatasından doğmuş olmalıdır.

Oysa vergi iadesinin farklı sebeplere dayalı olarak gerçekleştirilmesi hallerinde de mükellefin mülkiyet hakkının korunabilmesi için faiz ödenmesi gerekebilecektir. Bu kapsamda mükellef ya da idarenin uygulamalarından kaynaklanan vergi hataları dışında; kanuni düzenlemeler, uluslararası sözleşmelere aykırı haller ve yargı kararları nedeniyle de mükelleflere faiz ödenmesi gerekliliğinin kabulü gerekmektedir.

2- VERGİ İADESİNDE FAİZ UYGULAMASINA İLİŞKİN MEVCUT SİSTEM

Çalışmanın bu bölümünde fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmesinin gerekliliği ve bugüne dek bireylere fazla veya yersiz tahsilatta faiz ödenmesinde yapılan değişiklikler açıklanmaya çalışılmaktadır.

2.1- Vergi İadesinde Faiz Ödenmesinin Hukuki Dayanakları

Kamu hukukunda doğrudan faize yönelik bir düzenleme Anayasal düzeyde olmamakla birlikte, 35’inci maddede düzenlenen mülkiyet hakkı mükelleflere faiz ödenmesinin temel dayanağını oluşturmaktadır. Ayrıca Anayasanın 2’nci maddesindeki hukuk devleti de faizin anayasal dayanağını oluşturmaktadır¹⁶.

Kişilerin mülkiyetlerinde olması gereken bir miktarın fazla veya yersiz tahsile bağlı olarak belirli bir süre idarenin elinde olması nedeniyle devletin herhangi bir faiz ödememesi, doğrudan kişilerin mülkiyet haklarının ihlali anlamına gelecektir. Bu bakımdan gerek Anayasanın 35’inci maddesi gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) 1 No.lu Ek Protokolün 1’inci maddesi ile bir yandan kişilerin mal ve mülkleri devlet tarafından gerçekleştirilebilecek keyfi müdahalelere karşı korunurken, öte yandan belirli sınırlar dâhilinde kişileri mülkiyetlerden yoksun bırakmanın, diğer bir ifadeyle sınırlandırmanın sınırları çizilmeye çalışılmaktadır¹⁷.

Mülkiyet hakkını garanti altına alan AİHS 1 No. lu Ek Protokolün 1’inci maddesi şu şekildedir¹⁸:

¹⁴ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 184.

¹⁵ 418 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

¹⁶ Selami DEMİRKOL. “Haksız Olarak Ödendiği Tespitte İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının)\cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi-Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)\cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü-İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme”. Mali Çözüm. Sayı 107. 2011. s. 52.

¹⁷ Mine Nur BOZDOĞAN. “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”. Maliye Dergisi. Sayı 162. 2012. ss. 223-228.

¹⁸ Aida GRGİÇ ve diğerleri. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı*. Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Numara 10, (Çev). Ö.H. Çınar ve A.Kaya, Avrupa Konseyi. Strazburg. 2007. s. 5.

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. 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 harçların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.”

Bu maddeden yola çıkıldığında AİHM’in faizi mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirdiği ve uzun zaman mülkiyetten yoksun tutulmayı telafi etmek amacıyla faiz ödenmesine ilişkin ilkeler geliştirdiği anlaşılmaktadır¹⁹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin geliştirmiş olduğu ilkelerden biri kanunda faiz ödenmesine yönelik hüküm bulunmaması halinde de faiz ödenmesine yönelik bulunmaktadır. Bu noktada Eko-Elda AVEE/Yunanistan Davası önem taşımaktadır. Atina’da petrol ürünleri alanında faaliyet gösteren Eko-Elda AVEE Şirketi, 1997 yılına ilişkin yersiz olarak ödediği 123.387.306 drahmi (yaklaşık 362.105 euro)’nin kendisine iade edilmesi talebiyle 24 Haziran 1988’de Atina Vergi Dairesine başvurmuş, ancak talebi reddedilmiştir. Bunun üzerine şirket Atina İdare Mahkemesine başvurarak fazla ödenen kısmın iadesi ve faiz talebini yinelemiştir. Mahkemenin ulusal mevzuatta faiz ödenmesine yönelik herhangi bir düzenlemenin olmadığı gerekçesiyle, sadece

anaparanın iadesine hükmetmesinin ardından 12 Kasım 1993’te Atina Vergi Dairesi 123.387.306 drahmi anaparayı şirkete iade etmiştir. Yüksek İdari Mahkeme tarafından da faiz talebi reddedilen şirket Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmuştur. Mahkeme, peşin olarak tahsili gerçekleştirilen ve haksızlığı nedeniyle iadesi gereken tutardan yaklaşık beş yıl beş ay gibi uzun bir süre faydalanılamamanın, mükellefin mali durumunda büyük zararlar yol açtığı değerlendirilmesinde bulunmuştur. Devletin faiz ödemeyerek, 1 No.lu Protokol’ün 1’inci maddesi ile sağlanan güvenceyi ihlal etmesi sebebiyle, yararlar arasında gözetilmesi gereken dengeyi bozduğunun belirtildiği kararda; haksız olarak alınan vergiye karşılık gelen miktardan faydalanamamanın şirkete mâl olduğu tutarın Devlet tarafından tazminine karar verilmiştir²⁰.

Karardan anlaşıldığı üzere mükelleflere faiz ödenmemesi ve mülkiyet haklarının ihlali kanundan kaynaklanmaktadır. AİHM kanun boşluğu bulunması halinde faizden mahrum kalınmasını mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirmektedir. Anayasa Mahkemesinin de benzer yönde bireysel başvuru kararları bulunmaktadır. İlerleyen kısımda detaylı açıklanacağı üzere, Gümrük Kanununda mevcut olan iade edilecek vergilerde faiz ödenmemesine yönelik hüküm nedeniyle faiz taleplerinin reddedilmesi üzerine 2013 yılında Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurularda mahkeme Anayasanın 35’inci maddesiyle korunan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir²¹.

¹⁹ Selami DEMİRKOL. *a.g.m.* s. 49.

²⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “Eko-Elda AVEE/Yunanistan, 10162/02”. (<https://hudoc.echr.coe.int/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko Elda Avee/ Yunanistan Kararı”. (Çev. Turgut CANDAN. Danıştay Dergisi. Sayı 114. 2007. s. 114.

²¹ Anayasa Mahkemesi. “Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021; Anayasa Mahkemesi. “Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021; Anayasa Mahkemesi. “Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/1993”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

AIHM tarafından mülkiyetten yoksun bırakılmayı telafi etmek amacıyla faiz ödenmesine ilişkin geliştirilen ilkelerden bir diğeri müspet zararın dikkate alınmasına yönelik bulunmaktadır. Buffalo SRL/ İtalya Davasında; merkezi 2001 senesine dek İtalya'da olan Buffalo Srl Limited Şirketi, tasfiyeye girerek 1985-1992 yılları için fazla ödediği kurumlar vergisinin iadesi talebiyle başvuruda bulunmuştur. Fazla ödenen verginin iadesi vergi idaresi tarafından 1997 yılında yapılmaya başlanmıştır. Ancak şirket, vergi iadesinin uzun sürmesi dolayısıyla finansman sıkıntısına girerek banka ve gerçek kişilere başvurarak idarenin vergi iadelerinde ödediği faiz oranının üzerinde bir faizle kredi alma ve benzeri şekillerde borçlanmak zorunda kalmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, şirketin ödediği fazla verginin iadesinde vergi idaresinden kaynaklanan haksız gecikme nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine oybirliğiyle karar vererek tazminata hükmetmiştir²².

Görüldüğü gibi AIHM vergi iadesinde salt yazılı faizin ödenmesini yeterli görmeyerek, ayrıca fazla veya yersiz tahsil edilen vergi nedeniyle ortaya çıkan finansman sıkıntısını gidermek amacıyla başvurulmuş kaynaklar dolayısıyla katlanılan maliyetlerin de dikkate alınmasını öngörmektedir.

S. A. Dangeville/Fransa Davasında da mahkemeye başvuran şirket, fazla ödediği katma değer vergisinin iade edilmemesi nedeniyle fazla ödediği tutardan mahrum kaldığını belirterek Ek 1 No.lu Protokol'ün 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre şikâyetçi olmuştur. AIHM ise gerek başvuran firmanın devlete karşı iddiaları gerekse iç hukuk yollarının genel yarar ile kişilerin temel

hakları arasındaki adil dengeyi koruyamamış olmasını belirterek, mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiş ve tazminata hükmetmiştir²³.

Özetle kişilerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesi dolayısıyla mülkiyet hakkı ihlallerine ilişkin olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin önemli kararları bulunmaktadır. Kustannus Oy Vapaa Ajatteli-ja AB ve Diğerleri/Finlandiya davasında ve daha birçok davada da fazla veya yersiz olarak alınan vergilerin iade edilmemesi mülkiyet hakkının ihlali kapsamında değerlendirmiştir²⁴.

Gerek Anayasanın 35'inci maddesi gerekse AIHS Ek 1 No.lu Protokol'ün 1'inci maddesi gereği fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde mükelleflere faiz ödenmesi gerektiği açıktır. Bugün geline nokta mükelleflere iadede faiz ödenmekle birlikte bu faizin niteliği ve koşulları tartışmalıdır. Bu bakımdan VUK'un 112/4'üncü fıkrasının yeterliliğini tartışmadan önce, maddenin uğradığı değişikliklerin ve gerekçelerinin incelenmesi önem taşımaktadır.

2.2- Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenmesine Yönelik Vergi Usul Kanununun 112'nci Maddesinin Seyri

Türk vergi sisteminin tarihsel seyri incelendiğinde, devletin kendisinin borçlu olduğu durumlarda ya da mükelleflerce fazla veya yersiz ödenmiş olan vergilerin iadesinde faiz ödeme konusunda isteksiz olduğu, buna karşın devletin alacaklı olduğu durumlarda ise mükelleflerden faiz tahsil ettiği bilinmektedir²⁵.

Bu kapsamda alınan gecikme zammı ve ge-

²² Mine Nur BOZDOĞAN. *a.g.m.* s. 229.

²³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. "S.A. Dangeville/Fransa, 36677/97". (<https://hudoc.echr.coe.int/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

²⁴ Suat ŞİMŞEK. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi". *Sayıştay Dergisi*. Sayı 88. 2013. s. 38.

²⁵ Mehmet YÜCEL. "Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı". *Mali Çözüm*. Sayı 107. 2011. s. 183.

cikme faizi; devletin egemenlik gücüne bağlı olarak zamanında tahsil edilemeyen veya mükelleflerin görevlerini zamanında yerine getirmemeleri sonucunda oluşan geç ödeme nedeniyle devletin uğramış olduğu ekonomik kaybın telafisi ve zamanında ödenmeyen kamu alacağı nedeniyle oluşan maddi yararın borçlunun yanına kalmasının önlenmesine yönelik olarak uygulanan tedbirlerdendir²⁶.

Öte yandan bireylerin olduğu gibi, devletin de borçlu konumunda olduğu, mükelleflerden fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde de mükelleflerin uğramış olduğu ekonomik kaybın telafisi ve zamanında iade yapılmamasına bağlı olarak oluşan maddi yararın idarenin yanına kalmasının önlenmesi amacıyla faiz ödemesi gerekmektedir.

Çalışmanın bu kısmında devletin fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde faiz ödemesini öngören VUK'un 112/4'üncü maddesinin tarihsel seyri 4369 ve 6322 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler bağlamında ele alınmaktadır.

2.2.1- 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesi vergi iadelerinde mükelleflere faiz ödemesi yapılmamıştır. Mükelleflerin geç vergi ödemelerine bağlı olarak faiz ödemelerine karşın, Devletin iadelerde faiz yükümlülüğünün bulunmamasının Anayasaya aykırılığı nedeniyle yapılan başvuruda Anayasa Mahkemesi, eksik bir düzenlemenin mevcut olduğunu ancak (ihmal yoluyla Anaya-

saya aykırılığın incelenmesi mümkün olmadığından) bu eksikliğin denetlenemeyeceğini belirtmiştir. Ayrıca bu eksikliğin kanun yapıcılarca istenildiği zaman giderilebileceğini de belirterek başvuruyu reddetmiştir²⁷. 1999 yılına dek mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilerek sonraki dönemlerde iadesi gereken vergiler için mükelleflerin faiz talepleriyle açmış oldukları davalar, bu konuda bir kanun hükmü olmadığı gerekçeyle Anayasa Mahkemesinin kararına uygun olarak Danıştay tarafından da reddedilmiştir²⁸. Oysa idarenin kişilerden geç tahsil ettiği vergiler için gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklarla zararını karşıladığı şekilde haksız olarak aldığı vergiler için kendisinin de bir ödemede bulunması gerekmektedir²⁹.

Bu örnek göstermektedir ki, bireysel başvuru yolu ile norm denetimi ile sağlanan güvencenin ötesinde bir güvence sağlanmaktadır. Zira aynı hususun bireysel başvuru yoluyla mahkeme önüne getirilmesi halinde mülkiyet hakkı ihlali sonucuna varılarak bireysel zararın karşılanması söz konusu olabilecektir.

Nihayet enflasyonun olmadığı bir durumda bile, haksız bir şekilde mükellefin parasını idarenin kullanması tepki görürken, enflasyonun olduğu bir ortamda, mükellefe ait olan bir paranın idarece kullanımı suretiyle mükelleflerin uğradıkları zarar tepki çekmiş ve bu zararın tazmini amacıyla³⁰ 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 112'nci maddesine devlete, kendi alacaklarına faiz almasına yönelik yapmış olduğu düzenlemeden yaklaşık 13 yıl sonra faiz ödeme yükümlülüğü getiren yeni fıkra eklenmiştir³¹. "*Fazla veya yersiz*

²⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI. *Vergi Yargılama Hukuku*. Celepler Matbaacılık. Afyonkarahisar. 2013. s. 36.

²⁷ Abdullah TEKBAŞ. *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396. Ankara. 2009. ss. 393-394.

²⁸ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 182.

²⁹ Abdullah TEKBAŞ. *a.g.e.* s. 295.

³⁰ Elif SONSUZÖĞÜ. *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zamlar*. Türkmen Kitabevi. İstanbul 2013. s. 152.

³¹ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 178.

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, ... red ve iadesi gereken vergi ile mükellefe ödenir” hükmü ile kişilerin geçerli bir nedene dayanmadan verilmeyen alacaklarına faiz ödenmesine yönelik olarak ilk kez vergi idelerinden kaynaklanan alacaklar bakımından idareye yükümlülük getirilmiştir³².

Devlete faiz ödeme yükümlülüğü getiren 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; söz konusu kanun ile vergi sisteminde reform oluşturan önemli değişiklikler yapıldığı, bu değişikliklerin yapılmasında vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışılıkla mücadele, vergi sisteminin daha basit ve anlaşılır hale getirilmesi ve ekonomiye uyum gibi amaçların yanı sıra vergi adaletinin sağlanması arzusunun da etkili olduğu, nitekim yapılan değişikliklerin, vergi sisteminin mükellefler açısından “*içinde yaşanılabilir bir sistem*” haline getirilmesine yönelik önemli bir adım olduğu ifade edilmiştir³³.

4369 sayılı Kanunun madde gerekçelerinde ise; fazla ve yersiz tahsil edilen ya da kanun gereği iadesi gereken vergilerin kişilere ret ve

iadesinde mükellef hukukunun korunması, enflasyon gerekçesiyle kişilerin alacaklarında meydana gelebilecek değer kayıplarının önlenmesi ve vergi idaresinin haklı ve yasal iadelerinde zaman israfının önüne geçilmesi gibi gerekçelerle düzenlemeler yapıldığı ifade edilmiştir³⁴. Ancak her ne kadar düzenleme, doktrinde mükellef haklarının gözetilmesi açısından olumlu bir başlangıç olarak kabul edilse de; gerçekte kişilerin zararlarının küçük bir kısmını giderebilecek nitelikte olduğu³⁵, olması gerekeni yansıtmadığı ve hukuka aykırılıkların kısmen önüne geçebildiği³⁶ ifade edilmiş ve gerek doktrin, gerekse yargı sürecinde uzun süre tartışılmıştır.

4369 sayılı Kanuna yönelik eleştirilerin esas olarak adil dengenin sağlanması yani ölçülülük kriteri bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Her şeyden önce yapılan düzenlemeyle mükelleflerin zararlarının ancak bir kısmının telafisi mümkün olabilmektedir³⁷. Zira düzenlemede faizin işleyeceği sürenin alacağın devletin kasasına intikal ettiği andan değil, mükellefin tamamlaması gereken belgeleri tamamlamasının ardından, iade yapılması gereken üç aydan sonraki süre için işleyeceğine hükmedilmekte, bu da işleyen sürenin bir kısmı için faiz ödenmesi anlamına gelmektedir. Oysa mükellefin gerçek zararı vergiyi ödediği tarihle, geri aldığı tarih arasında geçen sürenin tamamını kapsamaktadır. Burada idarenin belgelerin kendisine teslim tarihinden itibaren üç ay içinde ödeme yapması halinde

³² Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Gerekçesi. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0500.pdf>). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.

³³ Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Gerekçesi. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0500.pdf>). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.

³⁴ 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi. (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss135m.htm>). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.

³⁵ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 5.

³⁶ Mine Nur BOZDOĞAN. *a.g.m.* s. 222.

³⁷ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* ss. 218-219.

idarenin bir faiz ödemesi söz konusu olmamaktadır³⁸. Bu durum, kişilerin haklarının korunmasından ziyade, idarenin iade işlemlerindeki zaman kaybının önüne geçilmesinin amaçlandığını göstermekte ve gerekçede ifade edilen amaçlardan kişiler aleyhine sapmalara yol açmaktadır³⁹. Ayrıca idarenin mükellefin iadesi gereken vergiye ilişkin tamamlanması gereken evrakların tesliminden önce hiçbir işlem yapmamasının önünü de açılmış olmaktadır⁴⁰. Bu bakımdan, faizin hesaplanmasında sürenin başlangıcının, verginin haksız olarak alındığı tarih olarak uygulanması gerekmektedir⁴¹.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde idarenin faiz yükümlülüğünün başlaması için mükelleflerin belge teslimini zorunlu tutmanın, diğer bir ifadeyle faizi *"iadedeki gecikmeye bağlamanın"*, sürenin belirli bir kısmı için faiz ödenmesi sonucunu ortaya çıkardığı gerekçesiyle eleştirilmektedir. Zira düzenlemenin, mükellef hakları ihlallerinin giderilmesinden ziyade idarenin iade işlemlerindeki zaman kaybının önlenmesi amacını taşıdığı ifade edilmekte ve bu durumun mükellef ve idare arasındaki adil dengeyi bozacağı belirtilmektedir⁴². Ayrıca faiz ödenmesi gereken sürenin bitiş tarihinin düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihi olması da eleştirilmektedir. Zira tebliğ ile ödeme arasında bir zaman diliminin daha geçmesi halinde mükellefin zararı daha da büyüyecektir⁴³.

Düzenlemeye yönelik bir diğer eleştiri de, vergi iadelerinde, *"gecikme zammı"* uygulanması yerine, görece düşük oranlarda uygulanan *"tecil*

faizi" uygulanmasıdır⁴⁴. Uygulanan tecil faizi ile gecikme zam ve faiz oranları tarihsel seyri incelendiğinde çoğunlukla tecil faizinin, diğerlerinin üçte ikisi kadar olduğu görülmektedir⁴⁵. Bu bakımdan gerekçede belirtilmiş olan idarenin de külfete katlanacağı söyleminin aslında çok da gerçekçi olmadığı ifade edilmektedir. Düzenleme tam olarak bir gecikme faizi öngörmediği, yalnızca iadenin aşırı gecikmesinin önüne geçilmesi amacıyla tecil faizi uygulamasına yer verildiği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁴⁶.

Hükmün bu haline yönelik diğer eleştiri ise 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin yalnız vergi hatalarına ilişkin iadeleri öngörmesine yöneliktir. Düzenlemenin hukuka aykırı bir işleme karşı dava açılarak iade hakkı kazanılan vergilerde yetersiz kaldığı ifade edilmektedir. Bu nedenle dava sonucu mükellefe yapılan iadelerde faiz ödenememiştir⁴⁷. Hükmün hukuka aykırı bir işleme karşı dava açılarak iade hakkı kazanılan vergileri kapsamadığı Danıştay tarafından verilen kararlarda da görülmektedir. Bu kararlarda Danıştay, 213 sayılı Kanunun ilgili hükmünün yargı kararları üzerine yapılacak iadelerle bir ilişkisinin bulunmadığı, düzenlemeyi içeren tasarının Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunulması esnasında da, düzenlemenin yargı kararları neticesinde yapılacak iadelerle bir ilgisinin olmadığı, kesinleşen yargı kararları neticesinde yapılacak vergi iadelerine ilişkin usul ve esasların 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda

³⁸ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 5.

³⁹ Mine Nur BOZDOĞAN. *a.g.m.* s. 222.

⁴⁰ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* ss. 218-219.

⁴¹ Abdullah TEKBAŞ. *a.g.e.* s. 295.

⁴² Mine Nur BOZDOĞAN. *a.g.m.* s. 222.

⁴³ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 5.

⁴⁴ Mine Nur BOZDOĞAN. *a.g.m.* s. 222.

⁴⁵ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 5.

⁴⁶ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 179.

⁴⁷ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 219.

mevcut olduğu ve uygulamanın bu düzenleme doğrultusunda yapılmakta olduğunun belirtildiğini ifade etmiştir⁴⁸.

Doktrinde eleştirilen hususlarda gerek yasama gerekse yürütme herhangi bir düzeltme yoluna gitmemiş, gerekli düzenleme Aydın Bölge İdare Mahkemesinin iptal başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesince hükmün iptal edilmesinden sonra gerçekleştirilmiştir.

2.2.2- 6322 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler

VUK'un ilgili hükmünün iptal edilmesi neticesinde 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun" 14'üncü maddesi ile VUK'da düzenlemeye gidilmiştir. Bu kapsamda 112'nci maddeye "vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenmesine"

yönelik olarak 5 numaralı fıkra eklenmiş ve son olarak değişiklik öncesinde 5 numaralı olan fıkra ise 6 numaralı fıkra olarak düzenlenmiştir.

Bugün geline nokta vergi hukukunda faiz uygulaması Tablo 1'de yer almaktadır. Çalışmanın konusu açısından önemli olan VUK'un 112/4'üncü fıkrası fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesini ve faiz ödenmesini; "fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için" öngörmüştür. Uygulanacak faizin oranı ise, "aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında" hesaplanacak faizden ibarettir.

Tablo 1: Vergi Hukukunda Faiz Uygulaması

Vergi Alacağının Tahsilinde Faiz Uygulaması	Gecikme Faizi	Faiz Sebebi	Faizin Hesaplanacağı Süre	Faiz Oranı
		İkmalen, re'sen veya hut idarece tarhiyatlar, uzlaşma ve kanun yolundan vazgeçme	Dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere, normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine dek; Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına normal vadeden mahkeme kararının tebliğ tarihine dek; Uzlaşma durumunda normal vade tarihinden; uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe dek; Kanun yolundan vazgeçme durumunda ise, normal vadeden, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi idaresine verildiği tarihe dek	Gecikme zammı oranında

⁴⁸ Danıştay Üçüncü Dairesi. "E. 2004/912, K. 2005/295". (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasistemciWeb/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. "E. 2006/182, K. 2007/3". (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasistemciWeb/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

		Faiz Sebebi	Faizin Hesaplanacağı Süre	Faiz Oranı
Vergi Alacağının Tahsilinde Faiz Uygulaması	Gecikme Zammı	Kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi	Vadenin bitiminden itibaren her ay için ayrı ayrı	% 4 (30/12/2019 tarihli, 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %1,6)
	Tecil Faizi	Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması ya da hacizli malların paraya çevrilmesinin borçluyu çok zor duruma düşürecek olması	Müracaat tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe dek (bu süreler dâhil)	Yürürlükteki tecil faiz oranı (30.12.2019'dan itibaren yıllık %15)
	Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecilinde Faiz	Amme borcunun vadesinde Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması ya da hacizli malların paraya çevrilmesinin borçluyu çok zor duruma düşürecek olması	Müracaat tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe dek (bu süreler dâhil)	Azami tecil süresi ile yürürlükteki tecil faiz oranının belirli bir yüzdesi alınmak suretiyle belirlenen oranda
	Pişmanlık Zammı	Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyenlerle işlenişe iştirak edenlerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden dilekçeyle bildirmeleri	Geç ödemenin söz konusu olduğu her ay ve kesri için ayrı ayrı	Gecikme zammı oranında
Vergi İadesinde Faiz Uygulaması	Fazla veya Yersiz Vergi Tahsilatı	213 sayılı Kanunun 116'ncı maddesinde açıklanıp, 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen vergi hataları	Fazla veya yersiz tahsilatın mükellef kaynaklı olması durumunda düzeltmeye müracaat tarihi, diğer durumlarda ise tahsilin gerçekleştiği tarihten, mükellefe düzeltme fişinin tebliği tarihine dek	Tecil faizi oranında

Vergi İadesinde Faiz Uygulaması	Vergi Kanunlarına Göre İadesi Gereken Vergi	Vergi kanunları uyarınca tahsil edilmiş bulunan vergilerin şartları gerçekleştiği için iade edilmesi	Mükellefin gerekli bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihi izleyen üç ay içinde iadenin gerçekleşmemesi durumunda, üç aylık sürenin bitiminden mükellefe düzeltme fişinin tebliği tarihine dek	Tecil faizi oranında
	İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilip Ödendikten Sonra Yargı Kararına Göre İade Edilip, Yine Yargı Kararı Uyarınca Tahsili Gereken Vergi	Yargı kararı nedeniyle yeniden tahsilatın gerekli olması	İade tarihinden, yargı kararının vergi idaresine tebliğ edildiği güne kadar	Tecil faizi oranında

Kaynak: 213 ve 6183 sayılı Kanunların ilgili maddelerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

VUK'un 112'nci maddesinin düzenleme sonrası hali incelendiğinde, 6322 sayılı Kanundan beklentilerin tam olarak karşılandığını söylemek mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle VUK'un 112'nci maddesinin gerek vergi hukuku yazınının, gerekse iptal gerekçeleri göz önünde bulundurulduğunda Anayasa Mahkemesinin beklentilerini karşılayacak değişiklikler içermediği görülmektedir.

3- VERGİ İADESİNDE FAİZ UYGULAMASININ ANAYASAYA UYGUNLUĞU

Her ne sebeple olursa olsun, hukuken öngörülme ya da öngörülenden fazla miktarda bir verginin tahsil edilmiş olması mükellef bakımından malvarlığında hukuka aykırı bir azalma anlamına gelecektir. Bu sebeple, mükellefin tahsil edilen hukuka aykırı vergi miktarınca bir parayı kullanarak, mevcut varlıklarını artırma ya da zararını azaltma imkânının elinden alınmasının,

ayrıca bu borcu ödemek amacıyla borçlanmış olması durumunda borçlanma maliyetinin ve paranın satın alma gücünde ortaya çıkan kayıplarının tazmini amacıyla kendisine faiz ödenmesi söz konusu olmaktadır⁴⁹.

3.1- Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Meşru Olabilmesinin Ölçütleri

Anayasa ile kişilere tanınan temel hak ve özgürlüklerin en önemlilerinden biri mülkiyet hakkıdır. Kişilerin hak ve özgürlükleri Anayasa ile koruma altına alınmış bulunmaktadır. Anayasanın 13'üncü maddesi temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmanın sınırlarını çizmektedir. Buna göre; *"temel hak ve özgürlükler özlerine dokunulmaksızın, yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve kanunla"* sınırlanabilmektedir. Maddede ayrıca getirilen sınırlamaların *"Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı ola-*

⁴⁹ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. ss. 85-86.

mayacağı" da ifade edilmektedir. Bu bakımdan mülkiyet hakkına vergileme yoluyla yapılacak müdahalenin meşru olabilmesi için düzenlemenin hukuk kurallarına uygun ve kamu yararına yönelik olarak yapılmış olmasının yanı sıra ölçülü olması şartı da aranmaktadır.

3.1.1- Hukukilik

Hukukilik, *"bir hukuk kuralını diğer sosyal davranış kurallarından ayıran özellik"* şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle hukukilik, *"bir norma 'hukuki' olma vasfını veren şeydir"*⁵⁰.

Bir müdahalenin AİHS 1 No.lu Ek Protokolün 1'inci maddesine uygun olması için aranan koşulların başında hukukilik kriteri yer almaktadır⁵¹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin çeşitli kararlarında da belirtildiği gibi⁵² 1 No.lu Ek Protokolün 1'inci maddesinin ilk ve en önemli gerekliliği, kamu otoritesince mülkiyet hakkına yapılacak herhangi bir müdahalenin hukuki olmasıdır. Burada vurgulanması gereken husus, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin amaçladığı hukukiliğin, salt iç hukuka uygunluk olarak değerlendirilmediği, uluslararası hukuk kuralları ve evrensel hukuk devleti ilkesinin de gözetilmesini gerekli kıldığıdır⁵³.

Bu bakımdan vergilendirme yoluyla kişilerin mülkiyet haklarına yapılacak müdahalenin meşruluğu, müdahalenin gerek ulusal mevzuata,

gerekse uluslararası hukuk kuralları ve hukukun genel ilkelerine uygun olmasına bağlı olmaktadır.

3.1.2- Kamu Yararı

Anayasanın mülkiyet hakkını düzenleyen 35'inci maddesinde herkesin mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu belirtildikten sonra bu hakların yalnız kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği belirtilmiştir. Bu bakımdan mülkiyet hakkına vergileme yoluyla yapılacak müdahalenin meşru olabilmesinin koşullarından biri vergilendirmeyi öngören kanun kuralının kamu yararına yönelik olmasıdır.

Her ne kadar kamu yararı kavramı yaygın olarak kullanılıyor olsa da bugün kavramın belirsizliği, *"özel"* ve *"bulanık"* olması dikkat çekmektedir. Bu bakımdan kamu yararının ne ifade ettiği hususunda Türk hukuk yazını ve içtihadında söz söyleme sorumluluğunu Anayasa Mahkemesi üstlenmiş bulunmaktadır⁵⁴. Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında belirtildiği üzere⁵⁵, kanunla temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasının topluma sağlayacağı faydanın, kişilerin uğrayacağı zarara kıyasla daha üstün olması durumunda, kamu yararının varlığı kabul edilmekte ve kişi yararıyla kamu yararının çatışması halinde kamu yararı üstün tutulmaktadır.

Yasama organının çıkarmış olduğu her kanun ile amaçlanan kamu yararı olduğu kabul edilmektedir⁵⁶. Kamu yararı amacını taşımaksızın,

⁵⁰ Kemal GÖZLER. *Hukukun Genel Teorisine Giriş Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu*. US-A Yayıncılık. Ankara. 1998. s. 42.

⁵¹ H. Burak GEMALMAZ. *"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılmasında Hukukilik İlkesi"*. İstanbul Barosu Dergisi. Sayı 3. 2011. s. 8.

⁵² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. "IATRİDIS/ Yunanistan, 31107/96". (<https://hudoc.echr.coe.int/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. "The Former King of Greece and Others/ Yunanistan". (<https://hudoc.echr.coe.int/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

⁵³ Şebnem AKİPEK ÖCAL. "Mülkiyet Hakkı ve Toplumsal Etkisi". (https://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/bd57c6a7b62b7f4_ek.pdf). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.

⁵⁴ Osman SARAÇ. *"Kamu Yararı Kavramı"*. Maliye Dergisi. Sayı 139. 2002. ss. 1, 5.

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi. "E. 1978/54, K. 1979/9". (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021; Anayasa Mahkemesi. "E. 1992/13, K. 1992/50". (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

⁵⁶ Osman SARAÇ. *a.g.m.* s. 1.

diğer bir ifadeyle salt özel fayda ya da yalnızca belirli kişilerin faydasına yönelik herhangi bir kanuni düzenleme yapılamayacaktır. Buna göre çıkarılmasında kamu yararına yönelik olmayan bir hukuk kuralı, Anayasanın 2'nci maddesine aykırı olacağından, dava açıldığında iptali gerekecektir⁵⁷. Ancak Anayasa Mahkemesinin kanunları amaç unsuru bakımından denetiminde, kanunun kamu yararı dışında bir amaç taşıdığı net olarak anlaşılmadıkça amaç unsuru bakımından iptal etmemesi gerektiği vurgulanmaktadır. Zira kamu yararı kavramı, belirsiz ve siyasal nitelik taşıyan bir kavramdır. Bu nitelikte bir kavram esas alınarak yapılacak bir denetim “yerindelik denetimi” niteliği taşıyacaktır. Anayasa Mahkemesinin görevi ise “yerindelik denetimi” değil, “hukukilik denetimi” yapmakla sınırlıdır⁵⁸.

3.1.3- Ölçülülük

Temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmanın sınırlarını çizen Anayasanın 13'üncü maddesi getirilen sınırlamaların “Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine” aykırı olamayacağını ifade etmektedir. Bu bakımdan vergilendirme yoluyla bireylerin mülkiyet haklarına yapılacak müdahalenin meşru olması, kanuni düzenlemelerin ölçülülük ilkesine uygun olmasını gerekli kılmaktadır.

Kavram olarak ölçülülük; bir fiilin taşıdığı amaçla orantılı olmasını, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmaları noktasında ise amaçla ulaşmada zorunlu ve gerekli olanın ötesine geçilmemesini ifade etmektedir⁵⁹. Bugünkü an-

lamıyla ilk kez 19'uncu yüzyılda Prusya Yüksek İdare Mahkemesince kullanılmış olan ölçülülük ilkesinin önemi son yıllarda sürekli olarak artmış ve hukukun hemen hemen tüm alanlarında uygulanmaya başlanmıştır⁶⁰.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesine “özgürlüklere getirilen sınırlamaların zorunlu olup olmadığı, korunmak istenen kamu yararı ve kamu düzeni ile sınırlandırmanın orantılı olup olmadığı ve bu sınırlandırmayla kamu düzeninin korunup korunmayacağını denetlemek” amacıyla başvurmakta⁶¹. Bu bakımdan kamu yararı amacıyla yapılan düzenleme ile sağlanan faydanın, kamu için öncelikli, genel çıkarları gözetilen, kamu hizmetlerinin devamı için zorunlu bir durum olmayıp, yalnız Devlete kişilerin mülkleri üzerinde sebepsiz ve karşılıksız olarak tasarruf hakkını vermesi halinde düzenleme ölçülülük ilkesine aykırı görülerek iptal edilmektedir⁶².

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde ölçülülük kriterinin değerlendirilmesinde, kamu yararı- bireysel yük kriterinden ziyade devlet lehine faiz- devlet aleyhine faiz kriteri daha elverişli bulunmaktadır. Zira bu yolla müdahale eden ile hakkına müdahale edilen tarafların karşılıklı çıkarlarının, aynı somut olayda farklı konumda bulunmaları durumunda ne kadar gözetildiği ya da zarara uğradığının tespiti mümkün olmaktadır. Bu bakımdan devletin alacaklı olduğu durumda yüksek faiz uygulanırken, borçlu olduğu durumlarda faiz ödenmemesi ya da devlet alacaklarına kıyasla düşük faiz ödenmesinin ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturduğu açıktır.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi. “E. 1972/14, K. 1972/34”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

⁵⁸ Kemal GÖZLER. *Türk Anayasa Hukuku*. Ekin Kitabevi. Bursa. 2000. (<http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm>). Erişim tarihi: 24 Mayıs 2016.

⁵⁹ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa. 2013. s. 53.

⁶⁰ Yüksel METİN. *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2002. s. 19.

⁶¹ Mehmet YÜCE. *a.g.e.* s. 53.

⁶² Anayasa Mahkemesi. “E. 2013/104, K. 2014/96”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

3.2- Anayasa Uygunluğuna İlişkin Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı

Anayasaya uygunluk “norm denetimi” ve “bi-reysel başvuru denetimi” olmak üzere iki yolla denetlenmektedir. Her iki yolun farklı ilkeleri bulunduğundan, ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekmektedir.

3.2.1- Norm Denetimi Kararlarındaki Yaklaşım

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmesine yönelik başlıca düzenlemeler olan VUK’un 112’nci ve Gümrük Kanunu’nun 216’ncı maddeleri Anayasa Mahkemesince norm denetimine tabi tutulmuş ve Anayasanın 2’nci ve 35’inci maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesince norm denetimine tabi tutulan ilk düzenleme Aydın Bölge İdare Mahkemesinin başvurusu üzerine VUK’un 112/4’üncü fıkrası olmuştur. Mahkeme, mükellefin vergi idaresinin hukuka aykırı bir işlemiyle zarara uğramış olmasına bağlı olarak, zararın karşılanması gerektiği düşüncesiyle yaptığı⁶³ iptal başvurusunda kanun önünde eşitlik ilkesi gereği, idare ve mükellefin aynı hukuki koşullarda olmaları ve eşit külfete katlanmaları gerektiğini ileri sürerek⁶⁴, 213 sayılı Kanunun 112’nci maddesine 4369 sayılı Kanun ile eklenen VUK’un 112’nci maddesine 4369 sayılı Kanun ile eklenen 4’üncü fıkranın Anayasanın 2, 10 ve 35’inci maddelerine aykırı olduğunu belirtmiş ve iptalini istemiştir⁶⁵.

Aydın Bölge İdare Mahkemesi gerekçesinde, devlet alacağına vade tarihi itibarıyla faiz öngörülürken, kamunun borcu durumunda mükellefin belge ibrazını izleyen 3 ay sonrasına faiz işletildiğine vurgu yapmıştır. Ayrıca kamunun alacağında gecikme zammı oranında faiz söz ko-

nusu olmasına rağmen kamunun borcunda tecil faizi oranında faiz verildiğini, yargı kararıyla hukuka aykırılığı kesinleşmesine rağmen kişilerin iyi niyetle ödedikleri verginin iadesi durumunda faiz öngörülmemesinin de hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığını savunmuştur.

Aydın Bölge İdare Mahkemesi gerekçesinde kanun önünde eşitlik ilkesine de yer vermiş, devlet alacağına vade tarihinden itibaren uygulanan faizin mükellef alacağına uygulanmamasının gerek hukuki gerekse ekonomik bakımından makul bir açıklaması olmadığını belirtmiştir. Bu durumun, ekonomik bakımdan aynı durumda olan iki kişiye farklı muamele yapılması anlamına geldiğini, bu nedenle kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık oluştuğunu ifade etmiştir.

Gerekçesinde Anayasanın 35’inci maddesine de göndermede bulunan mahkeme, mükellefe uzun zaman sonra iade edilen vergiler için faiz öngörülmemesinin ya da vade tarihinden sonraki dönemler için bir faiz öngörülmesinin mükellefin mülkiyet hakkının ihlaline yol açtığını belirtmiştir. Gerekçede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 9 Mart 2006 gün ve 100162/02 sayılı Eko-Elda Avee/Yunanistan kararına da atıf yapılmıştır. Söz konusu kararda AİHM tarafından haksız olarak tahsil edilen ve beş yıl beş ay sonra iade edilen tutardan faydalanma hakkından uzun bir süre mahrum kalınmasının, kişinin mali durumunda önemli ve kesin zararlara sebep olduğu değerlendirilmesinde bulunduğu belirtilmiştir. Bu durumun da mülkiyet hakkının ihlali anlamına geldiğinin AİHM tarafından kabul edildiği ve mahkemenin söz konusu kararında zararın tazminine karar vererek, tazminatın hesabında gecikme faizi oranı temel aldığı ifade edilmiştir.

4369 sayılı Kanunla VUK’un 112’nci maddesine eklenen ve alacağın gerek alıkonulduğu süreden daha kısa bir zaman için gerekse daha

⁶³ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 205.

⁶⁴ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 10.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi. “E.2008/58, K.2011/37”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

düşük bir oranda faiz uygulanarak mükellefe iade edilmesini öngören 4'üncü fıkra⁶⁶ Anayasanın 2 ve 35'inci maddelerine aykırı görülerek oybirliği ile iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesince yapılan değerlendirmede, söz konusu düzenlemenin idare-mükellef arasında korunması gereken adil dengenin borçlu olan idare lehine bozulmasına sebep olduğu, bu durumun kamu kurumlarının borçlarını ödemelerini geciktirmelerini teşvik ettiği ve mükelleflerin devlete olan güvenlerini sarstığı, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin kişilerin kullanma, tasarruf etme ve harcarma imkânlarından yoksun kalmaları nedeniyle ve enflasyona bağlı olarak alacaklarının gerçek değerlerinde meydana gelen azalma nedeniyle mülkiyet haklarından mahrum bırakıldıkları belirtilmiştir⁶⁷.

VUK'un söz konusu maddesinin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi Gümrük Kanunu uyarınca tahsil edilen fazla veya yersiz vergilerin iadesinde faiz ödenmesini imkânsız kılan 216'ncı maddenin birinci cümlesine yönelik iptal beklentilerini artırmıştır.

VUK'un ilgili maddesinin iptalini de gerekçesine ekleyen Mersin 2'nci Vergi Mahkemesi, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 216'ncı maddesinin birinci cümlesinin Anayasanın 2, 10 ve 35'inci maddelerine aykırılığı gerekçesiyle iptalini istemiş ve Anayasa Mahkemesi de itiraz konusu kuralı Anayasanın 2 ve 35'inci maddelerine aykırı görerek 22.05.2014 tarihinde iptaline karar vermiştir.

Mersin 2'nci Vergi Mahkemesi başvuru gerekçesinde, kamu görevini yürütecek makamların hukuk düzenine bağlı olması gerektiğine vurgu yaparak, kişilerin ödemiş oldukları ve yargı kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan vergilerin iadesinde faiz ödenmemesinin sakıncalarını ortaya koymuştur. Gümrük vergilerinin eksik

tahsili söz konusu olduğunda beyannamenin tescil tarihinden itibaren gecikme faizi ya da zammı alınmasına rağmen, haksız tahsil edilen gümrük vergilerinin iadesinde faiz ödenmemesinin eşitlik ilkesine aykırılığına vurgu yapılmıştır. Sonuç olarak mahkeme, idare tarafından yapılacak iadelerde faiz ödenmemesi ya da vadeden sonraki dönemler için ödenmesinin kişiler bakımından mülkiyet hakkının ihlali doğuracağı gerekçesiyle kuralın, Anayasanın 2, 10 ve 35'inci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

Başvuru üzerine ilgili hükmü inceleyen Anayasa Mahkemesi, düzenleme ile elde edilen kamusal yararın, kamu hizmetlerinin devamında zorunlu bir durum olmayıp, yalnızca Devlete kişilerin mülkleri üzerinde sebepsiz ve karşılıksız olarak tasarruf hakkı verdiğine vurgu yapmıştır. Bu bakımdan Mahkeme, iptali istenilen kuralın kamu idareleri ile kişiler arasında kamu idarelerinin hatalı işlemlerine bağlı olarak oluşan borç-alacak ilişkilerinin alacaklı olan kişiler aleyhine bozulmasına yol açtığını belirtmiştir. Mahkeme ayrıca düzenlemenin, kamu idarelerinin borçlarının ödemesinde geç ödemeye teşvik edici bir durum yarattığına ve kişilerin Devlete olan güvenlerinin de zarar gördüğüne de dikkat çekmiştir. Sonuç olarak Mahkeme, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine yönelik düzenlemenin, kamusal yarar ile kişisel yarar arasındaki dengenin kişiler aleyhine olacak şekilde bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlali nedeniyle neden olduğuna ve bu nedenle Anayasanın 2'nci ve 35'inci maddelerine aykırı görülerek iptaline karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin norm denetimi yoluyla iki hükmü iptali, kamu yararı ile kişisel yarar arasında dengenin ve bireylerin mülkiyet haklarının korunması noktasında büyük önem

⁶⁶ Mehmet YÜCEL. *a.g.m.* s. 186.

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi. "E.2008/58, K.2011/37". (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01.06.2021.

taşımaktadır. Ancak bugün tartışılan ve çalışmanın esas konusunu oluşturan sorun, iptal edilen hükümler yerine VUK'da 6322 sayılı Kanunla yapılan düzenlenin Anayasaya uygunluğun sağlanması noktasında yeterli olup olmadığıdır.

3.2.2- Bireysel Başvuru Kararlarındaki Yaklaşım

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesiyle zarar gören mülkiyet hakkı Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurularla da güvence altında tutulup, korunmaktadır. Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvuruda^{68, 69}; başvurunun, ihtirazi kayıtlı verdiği gümrük beyannamelerine dayanılarak fazladan gümrük ve katma değer vergileri tahakkuk ettirilmiş, başvuru da bu fazla ödenen vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle Mersin Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi, fazla ödenen vergiledin iadesine, *“faiz istemlerinin ise 4458 sayılı Gümrük Kanununun 216’ncı maddesine göre yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği”* düzenlemesi nedeniyle talebin reddine karar vermiştir. Davacı şirketinin temyiz talebinin de Danıştay tarafından reddedilmesi üzerine şirket, açmış olduğu davalarda, mahkeme tarafından fazla tahsil edilen verginin iadesine karar verilmesine karşın faiz talebinin reddi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla 20.12.2012 tarihinde Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararında; Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin ortak koruması altında bulunan mülkiyet hakkının, hâli-

hazırda olan mal, mülk ve varlıkları koruyan bir güvence olduğunu belirtmiştir. Mahkeme incelemesinde başvurunun mahrum bırakıldığına dikkat çekmiştir. Buna göre, fazla veya yersiz tahsilâtın gerçekleştirildiği tarihler ile lehine sonuçlanan davalardan sonra iadenin gerçekleştirildiği tarihler arasında geçen zamanda başvurunun mülkünde enflasyonist etkilere bağlı olarak değer kaybı yaşamasının yanı sıra, bu geçen zaman boyunca kendisinden haksız olarak alınan miktarı kullanma, tasarruf etme ya da yatırıma dönüştürerek getirisinden faydalanma şansından da yoksun kaldığına vurgu yapılmıştır. İlgili kuralın, kamu-kişiler arasında gözetilmesi gereken adil dengenin kamu idarelerinin lehine bozulmasına yol açtığı gerekçeleriyle mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir.

Görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesi norm denetiminin yanı sıra bireysel başvuru denetiminde de fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesini Anayasaya aykırı görerek bireylerin mülkiyet haklarını korumaktadır.

3.3- 6322 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi

VUK’un 112’nci maddesinde değişiklik yapacak 6322 sayılı Kanundan en önemli beklenti; fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin kişilere iadesinde kamunun kendi alacağına uyguladığı oran ve şartlarda, faiz ödenecek süreye bir sınır konulmayarak, tahsil tarihinden itibaren gecikme faizi ödenmesine imkân tanınması olmuştur⁷⁰. Oysa 6322 sayılı Kanun her ne kadar çok önemli değişiklikler öngörerek VUK’un 112/4’üncü maddesini yeniden düzenlese de, ontolojik olarak temel

⁶⁸ Anayasa Mahkemesi. “Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01.06.2021.

⁶⁹ Aynı yönde karar için bkz. Anayasa Mahkemesi. “Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/1993”. (<https://www.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

⁷⁰ Mehmet YÜCEL. *a.g.m.* ss. 188-189.

felsefesinden uzaklaşmadığı görülmektedir⁷¹. Bu bakımdan halen hukuka aykırılıklar içermekte olan maddenin yeni hali yeni bir iptale gebedir⁷².

Öncelikle 6322 sayılı Kanunun getirdiği olumlu değişiklikler değerlendirilecek olduğunda her şeyden önce fazla veya yersiz tahsilatın idarenin hatası neticesinde ortaya çıkması halinde, devletin artık tahsilatın gerçekleştirildiği tarihten başlayarak faiz ödemek zorunda kalmasının, Anayasa Mahkemesinin kararına uygun, olumlu bir düzenleme olduğu kolaylıkla söylenebilmektedir⁷³. Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasının da idarenin *"hizmet kusurunun"* bulunması halinde verginin bilgi ve belgelerin tamamlanmasını izleyen üç aylık sürenin sonundan değil, verginin devletin kasasında kaldığı zaman süresince faiz işletilmesini gerektirdiği anlaşılmaktadır. Buna doğrultuda, yapılan düzenlemede fazla veya yersiz tahsilatın vergi idaresi kaynaklı olması durumunun, *"hizmet kusuru"* kapsamında değerlendirilerek başlangıç tarihinin verginin *"tahsil tarihi"* olacak şekilde belirlendiği düşünülmektedir. Zira bireylerin, mülkiyet hakkı kapsamındaki alacak hakkından mahrum kaldıkları zaman için katlandıkları zarar nedeniyle *"idarenin sorumluluğu ilkesi"* gereği faiz talebinde bulunma imkânları bulunmaktadır. Dolayısıyla, Fazla veya yersiz tahsilatın idareden kaynaklanması halinde faizin *"verginin tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar"* geçen süre için hesaplanarak mükellefe ret ve iadesi idarenin sorumluluğu ilkesinin gereğidir⁷⁴.

Düzenlemenin getirdiği bir diğer olumlu gelişme fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması durumunda faiz ödenecek olan

sürenin başlangıcında esas alınan *"mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen 3 aylık sürenin"* VUK'un 112/4'üncü maddesinin yeni hali itibarıyla son bulmuş olmasıdır. Her ne kadar yeni düzenlemede hatanın mükelleften kaynaklanması halinde sürenin başlangıcının tahsil tarihi mi yoksa müracaat tarihi mi olacağı konusu doktrinde tartışılmakta olsa da her iki durumun da maddenin eski hali göz önünde bulundurulduğunda mükellef yararına olduğu tartışmasızdır.

6322 sayılı Kanuna yönelik eleştirileri ise başlıca dört noktada toplamak mümkündür. Her şeyden önce 6322 sayılı Kanun genel olarak, kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Kanunun yayım tarihi, iptal kararının yürürlük tarihi olan 14.05.2012 tarihine yetişmemiş, 14.05.2012 ile Kanunun Resmi Gazetede yayımı tarihi olan 15 Haziran 2012 arasında yani yaklaşık bir ay kadar kanun boşluğu oluşmuştur. Eski kanun yürürlükte iken en azından başvuru tarihinden itibaren mükellefe faiz verilmekte iken, yeni kanun nedeniyle oluşan boşluk diliminde mükellef aleyhine faiz ödenmeyen bir dönem yaratılmıştır⁷⁵. Ayrıca ödenecek faize ilişkin zaman dilimini kusurla ilişkilendirmenin hukuk devleti ilkesiyle çeliştiği ifade edilmektedir. Zira burada önemli olanın fazla veya yersiz tahsilatın kimin kusurundan kaynaklandığı değil, mükellefe ait bir paranın haksız yere devlete geçmesi sonucu mükellefin zarar görmüş olması olduğu savunulmaktadır. Buna göre mükellefin haklı ya da haksız olduğuna bakılmaksızın, kendisine ait olan paranın haksız şekilde tahsili söz konusu olduğunda kusurla ilişkilendirilmeksizin tahsil ve

⁷¹ Cengizhan HATİPOĞLU. a.g.m. s. 437.

⁷² Elif SONSUZOĞLU. a.g.e. ss. 152-153.

⁷³ Ümit Süleyman ÜSTÜN. a.g.m. s. 215.

⁷⁴ Mine Nur BOZDOĞAN. a.g.m. ss. 233-234.

⁷⁵ Elif SONSUZOĞLU. a.g.e. s. 55.

iade arasında geçen süre için⁷⁶ faizi ile iade edilmesi gerekmektedir⁷⁷. Anayasa mahkemesinin VUK'un 112/4 maddesinin iptal gerekçesinde de fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde mükelleften kaynaklanan ya da kaynaklanmayan biçiminde bir ayırım öngörülmemiştir. Bu bakımdan 6322 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede bu ayırım yapılarak, faizin başlangıç tarihi olarak mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihin esas alınmasının Anayasa Mahkemesinin iptal kararında vurgulanan mülkiyet hakkıyla çeliştiği ifade edilmektedir⁷⁸.

Maddeye yöneltilen bir diğer eleştiri faiz ödemesine ilişkin sürenin bitiş tarihine yöneliktir. Vergi iadelerinde faiz işleminin duracağı süre bakımından bir değişiklik yapılmamış olmasının olumsuz bir durum olduğu, bu haliyle düzenlemenin, adaleti tam olarak sağlayamadığı ifade edilmektedir. Zira mükellefe düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten sonra da iadede gecikmeler olabileceği belirtilerek mükellefe iade edilecek vergilerde faizin, fiilen iade yapılan tarihe dek hesaplanmasına yönelik bir düzenleme yapılmasının gerekliliğine vurgu yapılmaktadır⁷⁹.

6322 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere ilişkin son eleştiri devletin fazla veya yersiz tahsil edilen vergilere ödediği faizin niteliğine yöneliktir. Devletin vergi alacağı için uyguladığı gecikme zammı oranı yerine, tecil faizi uygulamasının Anayasal yönden sıkıntı yaratacak nitelikte⁸⁰ olduğu belirtilmektedir⁸¹. Zira tecil faizi oranının düşük olarak uygulanması söz konusu olabilecektir. Bu ihtimal de mükellefin zararının tamamen karşılanamayacağı anlamına gelmektedir. AİHM kararları incelendiğinde, mükellefe iadede faiz uygulanmaması ya da düşük faiz uygulanmasının, mükelleflerin hukuki durumlarını zedeleyerek, mülkiyet hakkına aykırılık teşkil ettiğinin belirtildiği anlaşılmaktadır⁸². Örneğin Aka Türkiye'ye karşı açtığı davada, kamulaştırılan mülkü için tazminatın artırılması talebinde haklı bulunmuştur⁸³. Olayda yetkili otoritelerce hükmedilen tazminat miktarları %30 oranında bir faiz öngörürken, dönemin enflasyon oranı yıllık %70'lerin üzerindedir. Mahkeme başvurusunun mülkünün kamulaştırıldığı dönemdeki tazminat miktarı ile kamulaştırma bedelinin ödendiği zamandaki tazminat miktarında mevcut olan farkın kısmen yasal prosedürün uzunluğundan doğduğunu be-

⁷⁶ Aksi yönde görüş için bkz. Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* ss. 214, 223. Mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde, mükellef hata yapsa dahi idarenin vergileri kanuna uygun olarak tahsil etmesinin anayasal bir zorunluluk olduğu, bu nedenle fazla veya yersiz tahsilden itibaren faizin işlemeye başlaması gerektiği ileri sürülebilirse de, faizin müracaat tarihinden itibaren işleminin, mükellefin kendi hatasının sonucuna da katlanması suretiyle kamu yararı ile bireysel yarar arasında olması gereken dengeye uygun olduğu, mükellefin beyanına itibar eden ve tarhiyatı beyana göre gerçekleştiren bir sistemde bütün beyannamelerin verilir verilmez kontrol edilmesi ve varsa hataların tespiti mümkün olmadığı, bu bakımdan söz konusu düzenlemenin olumlu olduğu ifade edilmektedir.

⁷⁷ Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.e.* ss. 153-154.

⁷⁸ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 14.

⁷⁹ Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* ss. 216-224.

⁸⁰ Aksi yönde görüş için bkz. Mine Nur BOZDOĞAN. *a.g.m.* s. 235. "Vergi ilişkisinde taraflar arasında adaleti gözetken dengenin, devlet kavramının üstün anlamı temelinde eşitlik ilkesini esas alan bir yaklaşımla, yani, devletin, kusur aranmaksızın mükelleften alacaklarına uygulanan faizin, aynı koşullarda ve oranda mükellefin devletten olan vergi alacaklarına da uygulanması beklentisi yerine, kamu alacaklarının imtiyazlı, üstün ve ayrıcalıklı alacaklar olduğu dikkate alınarak, sosyal hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde kurulması rasyoneldir".

⁸¹ Yasemin TAŞKIN ve Elif SONSUZÖĞLU. *a.g.m.* s. 14.

⁸² Ümit Süleyman ÜSTÜN. *a.g.m.* s. 225.

⁸³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. "Aka/Türkiye, 19639/92". (<https://hudoc.echr.coe.int/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

lirtmiştir. Bu bakımdan Mahkeme, bu farkın yol açtığı zararın arazinin kaybıyla iki katına çıkmış olması ve başvurunun mülkiyet hakkı ve genel yararın gerekleri arasında korunması beklenen adil dengenin zarar gördüğünden hareketle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini belirtmiştir⁸⁴.

SONUÇ

VUK'un fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde mükellefe ödenecek faizi düzenleyen 112/4'üncü maddesi 2011 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından mükellef aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir. Ardından 6322 sayılı Kanunla madde yeniden düzenlenerek uygulamaya konulmuştur. Ancak maddenin son şeklinin de mükelleflerin mağduriyetini gidermekten uzak olduğu ve yeni bir başvuruda iptalinin kaçınılmaz olduğu düşünülmektedir.

Her şeyden önce yeniden düzenlemeden beklenti faiz uygulamasında oran ve süre uygulamasının mükellef ve idare nezdinde eşit olmasıdır. Oysa düzenleme her iki açıdan da mükellef aleyhinde bir durum yaratmaktadır. Düzenlemeye göre idarenin ödeyeceği faizin niteliğinin, gecikme faizi ve zammına göre daha düşük olan tecil faizi olarak belirlenmiştir. Yine faizin işleyeceği sürenin başlangıcı kusur unsuruna bağlanarak, kusurun idare ya da mükellef tarafından gerçekleşmiş olmasına bağlı olarak farklılaştırılmıştır. Oysa mükellefin kusurlu olması durumunda dahi, faizin başlayacağı sürenin verginin tahsil tarihi olması gerektiği düşünülmektedir.

Yapılan düzenleme ile ilgili bir diğer eleştiri konusu sürenin bitiş zamanına ilişkindir. Kanunda sürenin bitiş zamanı düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan doğru olanın faizin mükellefe geri ödeme yapılan tarihe kadar hesaplanması olduğu ifade edil-

mektedir. Ancak düzenlemenin mevcut halinin mülkiyet hakkına müdahalede genel olarak ölçülü olduğu düşünülmektedir. Zira gecikme faizi uygulamasında da süre; "son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadardır". Mükellefe ödeme yaptığı tarihe kadar bir faiz uygulanması söz konusu değildir.

Tüm bu değerlendirmeler neticesinde beklenen, mükellef ile idare arasında faiz uygulaması nedeniyle hâlâ bozuk olan dengenin biran evvel tesisidir. Bu sayede mülkiyet hakkına faiz uygulaması ile yapılan müdahale, ölçülülük bağlamında meşru kılınmış olacaktır. Bunun için Anayasa Mahkemesi tarafından verilecek olan olası bir iptal ya da ihlal kararı beklenmeden yasal düzenlemelerin yapılması arzu edilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKİPEK ÖCAL. Ş. "Mülkiyet Hakkı ve Toplumsal Etkisi". (https://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/bd57c6a7b62b7f4_ek.pdf). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. "E. 1972/14, K. 1972/34". (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. "E. 1978/54, K. 1979/9". (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. "E. 1992/13, K. 1992/50". (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. "E. 2008/58, K. 2011/37". (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.

⁸⁴ Aida GRGİC ve diğerleri. a.g.e. s. 18.

- Anayasa Mahkemesi. “Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636”. (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. “E. 2013/104, K. 2014/96”. (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. “Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28”. (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Anayasa Mahkemesi. “Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/1993”. (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “Aka/ Türkiye, 19639/92”. ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “IATRIDIS/ Yunanistan, 31107/96”. ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “The Former King of Greece and Others/ Yunanistan”. ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “S.A. Dangeville/Fransa, 36677/97”. ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. “Eko-El-da AVEE/Yunanistan, 10162/02”. ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2007). “İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko Elda Avey/ Yunanistan Kararı”. (Çev). Turgut CANDAN. Danıştay Dergisi. Sayı 114.
- BAŞARAN YAVAŞLAR. F. (2007). “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”. Vergi Dünyası. Sayı 316.
- BAYRAKLI. H. H. (2013). Vergi Yargılama Hukuku. Celepler Matbaacılık. Afyonkarahisar.
- BOZDOĞAN. M. N. (2012). “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”. Maliye Dergisi. Sayı 162.
- Danıştay Dördüncü Dairesi. “E. 2011/5499, K. 2011/6892” (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasilstemciWeb/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Danıştay Üçüncü Dairesi. “E. 2004/912, K. 2005/295”. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasilstemciWeb/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. “E. 2006/182, K. 2007/3”. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasilstemciWeb/>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- DEMİRKOL. S. (2011). “Haksız Olarak Ödendiği Tespitile İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının)\cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi-Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)\cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü-İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılmazlığı Üzerine Bir Deneme”. Mali Çözüm. Sayı 107.

- EĞİLMEZ. M. “*Ekonomi Sözlüğü*”. (<http://www.mahfiegilmez.com/p/ekonomi-soz-lugu.html>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- ERMUMCU. O. (2010). “*Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması*”. Terazi Hukuk Dergisi. Sayı 51.
- Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Gerekçesi. (<http://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0500.pdf>). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.
- GEMALMAZ. H.B. (2011). “*Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında Hukukilik İlkesi*”. İstanbul Barosu Dergisi. Sayı 3.
- GÖZLER. K. (1998). *Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu*. US-A Yayıncılık. Ankara.
- GÖZLER. K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*. Ekin Kitabevi. Bursa. (<http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm>). Erişim tarihi: 24 Mayıs 2016.
- GRGIĆ A., MATAGA Z., LONGAR M., VILFAN, A. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı*. Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Numara 10, (Çev). Ö.H. ÇİNAR ve A. KAYA, Avrupa Konseyi. Strazburg.
- HATİPOĞLU. C. (2014). “*Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz*”. İÜHF. Sayı 1.
- METİN. Y. (2002). *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- SARAÇ. O. (2002). “*Kamu Yararı Kavramı*”. Maliye Dergisi. Sayı 139.
- SONSUZÖĞLU. E. (2013). *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zamlar*. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- ŞİMŞEK. S. (2013). “*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi*”. Sayıştay Dergisi. Sayı 88.
- TAŞKIN. Y. ve SONSUZÖĞLU. E. (2011). “*Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemelere İlişkin Değerlendirmeler*”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. Sayı 56.
- TEKBAŞ. A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396. Ankara.
- ÜSTÜN. Ü.S. (2013). “*Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması*”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 105.
- YÜCE. M. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- YÜCEL. M. (2011). “*Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı*”. Mali Çözüm. Sayı 107.
- 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/09/20120908-28.htm>). Erişim tarihi: 01 Haziran 2021.
- 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi. (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss135m.htm>). Erişim tarihi: 05 Haziran 2021.