

VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEF ALEYHİNE UYGULANAN GECİKME FAİZİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İbrahim Nihat BAYAR*

GİRİŞ

Vergilendirme, devlet ile birey arasında tarafları eşit olmayan, temel iktisadi ilişkidir. İlişkinin dikey (devlet-birey arasında oluşu) ve akçalı niteliği, taraflardan birisinin kamu adına alacaklı olan devlet; diğerinin ise kamu hizmetlerini finanse eden mükellef olmasından kaynaklanır. Vergilendirme ilişkisinin dikey ve akçalı niteliği, özel hukuktakinden farklı düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir.

Kural olarak, devlet ile birey arasındaki her türlü ilişki kamu hukukunun düzenleme alanına girmekle beraber, bu alanda özel hukuk kuralları tamamen terk edilmemiştir. Vergilendirme ilişkisinin iktisadi boyutu nedeniyle, özel hukuk kurum ve kurallarına, kamu hukukunun diğer alanlarında olduğundan daha fazla başvurulur. Bu kapsamda faiz de bir özel hukuk kurumu olmasına rağmen, vergi hukuku açısından da sıkça tartışılan bir konudur.

Vergilendirmenin doğası gereği, devlet bireyden alacaklıdır. Ancak bazı durumlarda bireyin de devletten alacaklı olması sonucu ortaya çıkabilir. Mevcut sistemde devlet, mükellefin ödemeyi geç yapması halinde faize hak kazanmaktadır. Buna karşın **mükellefin devletten olan alacağı için faiz işletilmemektedir**. Bu çalışmada devlet ile mükellef arasında yaratılan bu eşitsizlik, gecikme faizinin hukuksal niteliği çerçevesinde tartışılacaktır.

* Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi

1. GECİKME FAİZİNİN MEVCUT UYGULAMASI

Gecikme faizi Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ' özel ödeme zamanları ' başlıklı 112. maddesinde düzenlenmiştir. 112. maddenin 3. fıkrası, idarenin hangi hallerde faiz alabileceğini düzenlemektedir.

VUK m. 112/3 ihtilafli vergilere ilişkin gecikme faizi konusunu üç ayrı duruma göre düzenlemiştir.

1.a. VERGİ İDARESİ AÇISINDAN

1.a.1. DAVA KONUSU YAPILAMADAN KESİNLEŞEN VERGİLERDE

Burada bahsi geçen faiz, idarece tarhiyatı yapılan ancak vadesinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için ödenecek gecikme faizidir. Gecikme faizinin uygulanacağı süre, ilgili verginin normal vade tarihinden, idarece, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süredir.

Bu hüküm ile korunan menfaat, kamu alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan zararı gidermeye yöneliktir.

1.a.2. DAVA KONUSU YAPILAN VERGİLERDE

VUK m. 112/3-b uyarınca; dava konusu yapılmış vergilerde, verginin ödenmemiş kısmına kendi vergi kanunda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı kararının tebliğine kadar geçen süre için gecikme faizi işletilecektir.

Burada korunan menfaat yine kamu alacağının dava açmak suretiyle ödenmesinin geciktirilmesine ilişkindir. Kanun koyucunun verginin dava konusu yapılması halinde gecikme faizi ödenmesine ilişkin özel düzenleme yapmasının nedeni, vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durmasından kaynaklanmaktadır.¹

1.a.3. UZLAŞMADA GECİKME FAİZİ

VUK m. 112/b-2 uyarınca; uzlaşılan verginin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır. Ancak bu durum tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsamamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin gecikme faizi, VUK ek madde 11'de düzenlenmiştir.

¹ Türk vergi yargısı sisteminde, Fransız sisteminden farklı olarak dava açıldığı an yürütme kendiliğinden durmakta ve idari işlem hukuka uygunluk karinesinden faydalanamamaktadır.

Bu düzenlemenin VUK m. 112'de yapılmamış olması eleştirilere neden olmuştur.²

1.b.MÜKELLEF AÇISINDAN

Görüldüğü üzere, kanun koyucu 3 halde vergi alacağını zamana karşı korumayı özel olarak düzenlemiştir. Bu düzenlemenin yaratacağı olası bazı sorunlar da göz önünde bulundurulmuştur.

VUK 112/3-son uyarınca mükellef dava konusu vergiyi yargılama sürerken kısmen veya tamamen ödeyebilecektir. Böylece mükellef davayı kaybetme olasılığını gözönünde bulundurarak, gecikme faizi ödeme riskini bertaraf edecektir. Buna karşın mükellef davayı kazanırsa ödediği paranın sadece aslını geri alabilecektir.

Benzer bir düzenlemeye VUK 112/5'de de rastlamaktayız. İhtirazi kayıtla ödenip yargı kararıyla geri alınan vergiler, tekrar yargı kararıyla ödenmesi gereken bir hale gelirse (Temyiz, karar düzeltme ve tashihi karar yolu kastedilmektedir) iade tarihinden son yargı kararının vergi dairesine tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi işletilecektir. Bu fıkra ile kanun koyucu hazineyi ilk derece mahkemesi dışındaki kanun yollarında dahi korumakta, ancak mükellefin haklarını görmezden gelmektedir. Zira, ihtirazi kayıtla beyanname vermek suretiyle vergisini ödeyen mükellef, açtığı davayı kaybeder; buna karşın temyiz aşamasında haklı bulunursa verginin iadesinde bir gecikme faizi sözkonusu olmayacaktır.

Bu durumun yaratacağı sakıncaları kısmen gidermek amacıyla VUK m. 112/4, 4369 sayılı yasa ile yeniden düzenlenmiştir. Buna göre; mükellefe iadesi gereken bir vergi sözkonusu olduğunda (Bu iade hatadan veya yargı kararından kaynaklanabilir) mükellef, verginin ilgili mevzuatı gereği tamamlaması gereken belgeleri tamamladığı anadan itibaren, 3 ay sonra tecil faizine hak kazanacaktır.

Bu fıkra vergi idaresinin, iade etmesi gereken vergiyi iade etmesi gereken tarihten 3 ay geçmiş olmasına karşın halen iade etmemişse devreye girecektir. Herşeye rağmen olumlu bir adım olarak kabul edebileceğimiz bu düzenleme, yargı kararı ile verginin iadesi konusunda yeterli netliğe sahip değildir. Bilindiği üzere İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu) m. 28 idare ve vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarını düzenlemektedir. İYUK m. 28/5 uyarınca, yargı kararlarının idare tarafından, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yerine getirilmemesi halinde hem idarenin, hem de ilgili kamu görevlisinin sorumluluğu gündeme gelebilecektir. Buna karşın yukarıda ifade edilen VUK m. 112/4 idareye yargı kararının tebliğinden itibaren 3 aylık süre tanımakta, bu süreden sonrası

² Elif Sonsuzoğlu, ' Türk Vergi Hukukunda Feri Alacak ve Borç Olarak Faiz ', s. 82, Filiz Kitabevi, İst 2001.

için ise tecil faizi öngörmektedir. VUK ile İYUK arasındaki bu çelişki, özel kanun-genel kanun (lex postiarı-lex specialist) kuralları uyrınca çözümlü sanıldığı kadar kolay değildir.

Sonuçta VUK m. 112/4'de vergi mevzuatı bütünsel olarak incelenmeden bir yenilik yapılmıştır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; m. 112/4'ün korumaya çalıştığı menfaat vergi aslının zamanında ödenmemesine ilişkin bir menfaattir. Verginin yargılama sürecinde kaybettiği değere ilişkin bir telafi sözkonusu değildir. 112/4'ün İYUK'la çeliştiği bir diğer nokta da ödenecek faizin nev'ine ilişkindir. İYUK m. 28/6 uyarınca vergi mahkemesi kararlarının idare tarafından zamanında yerine getirilmemesi halinde kanuni faiz ödenecektir. Oysa VUK bu durumda tecil faizi ödenmesi gerektiğine işaret etmektedir.

2.MÜKELLEF ALEYHİNE UYGULAMANIN GİDERİLMESİ ZARURETİ

2.a. GECİKME FAİZİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

2.a.1. GENEL OLARAK

Gecikme faizinin hukuki niteliği saptanırken yapılması gereken; amaçsal yorumdur. Konuya bu açıdan bakıldığında gecikme faizinin bir ceza olmadığı görülmektedir. VUK m. 112'nin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere³ gecikme faizinin temel amacı kamu alacağını enflasyona karşı korumaktır. Yasanın gerekçesinde, gecikme faizinin ikinci amacı olarak, devlet parasının haksız şekilde elde tutulması sebebiyle menfaat elde edilmesinin önlenmesi olarak saptanmıştır. Dolayısıyla gecikme faizini özel hukuktaki tamerrüt faizi veya cezai şart ile karşılaştırmak yanlış olacaktır.

2.a.2. ANAYASAL BAĞLAMDA GECİKME FAİZİ

Türkiye'de yargı sisteminin hantallığı herkesin şikayet ettiği bir konudur. Bu hantallık karşısında vergi idaresini enflasyona karşı koruyan yasa koyucu, mükellefi korumamaktadır. Bu konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi VUK m. 112 çerçevesinde verdiği bir kararında herhangi bir hukuka aykırılık saptamamıştır.⁴

Bizce de enflasyonist bir ortamda, uzun yargı sürecinin yarattığı maddi kaybın telafisinde bir Anayasa'ya aykırılık yoktur. Ancak, bu amaçla getirilen bir gecikme faizinin amacının gerçekten enflasyonun etkisini bertaraf etmek olması

³ Şükrü Kızılot, 'Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması', s. 928-929, Savaş Yayınevi, Ank. 1991.

⁴ Any. Mah. E. 1988/16, K. 1988/26, Karar günü 27. 9. 1988.

gerekmektedir. Bu amaç dışında gecikme faizi kullanılarak, bir mükellefiyet tesisi Anayasa'ya aykırılık oluşturabilecektir.

2.a.3. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ AÇISINDAN

Anayasa Mahkemesi düzenlemenin 'hak arama özgürlüğü'ne aykırı olduğuna ilişkin iddiayı da haklı görmemiştir. Bizce de kamu alacağının enflasyona karşı korunması amacıyla getirilen gecikme faizi düzenlemesi, Anayasa'nın 36. maddesinde ifadesini bulan hak arama özgürlüğüne aykırı bir durum oluşturmaz. Zaten, VUK yargılama sürerken ödeme yapma olanağını 112. maddede mükellefe tanımıştır. Eğer dava konusu yapılan vergiler için bir gecikme faizi istenmeseydi, mükelleflerin istismarına açık bir durum ortaya çıkardı. İdarenin tarh ettiği her vergiye karşı açılacak davalarda yürütme kendiliğinden duracak ve mükellef lehine parayı elinde daha uzun süre tutmaktan kaynaklanan bir kâr ortaya çıkacaktı.

Ayrıca Anayasa Mahkemesi'ne gecikme faizinin, Anayasa'nın 73. maddesindeki 'verginin adaletli ve dengeli dağılımı' ilkesine aykırı olduğuna ilişkin itirazda da bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi bizce de isabetli görünen değerlendirmesinde gecikme faizinin amacını, kamu alacağını kusurlu mükelleften ve enflasyondan korunması olarak kabul etmiştir.

Bu noktada enflasyon oranının çok üzerinde belirlenen, bir gecikme faizi oranının hukuki niteliği belirlenmelidir. Kanımızca bu şekilde belirlenen bir gecikme faizinin enflasyon oranı üzerindeki kısmı, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen 'ek mali yükümlülük' sınırları içine girmektedir. Konuyu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz:

100 birim para, %50 faizle bir yıl sonra 150 birim olacaktır. Buna karşın aynı zaman içerisinde enflasyonun %40 olarak gerçekleştiğini düşünecek olursak, 100 birimin dönem sonu karşılığı 140 birim olmalıdır ki, değer kaybı olmasın. İki örnek arasında oluşan 10 birimlik fark (150-140=10) enflasyondan arındırılmış reel faiz olacaktır. Gecikme faizi oranı, 2002 yılı için aylık %7 uygulanmıştır. Yani yıllık bazda %84 bir faiz ortaya çıkmıştır. Buna karşın 2002 yılında enflasyon %35-40 civarında gerçekleşmiştir. Arada oluşan yaklaşık 50-55 birimlik fark Hazine lehine oluşan enflasyondan arındırılmış reel faizdir. Yıllık %84 olan gecikme faizi oranının ilk %40'lık kısmı VUK'nun 112. maddesindeki gecikme faizidir. Çünkü bu kısım kamu alacağını enflasyondan korumaya yetmektedir. Ancak geriye kalan yaklaşık %50'lik fark, karşılığı olmayan bir ek mali yükümlülük olarak ortaya çıkmaktadır. Kanımızca hak arama özgürlüğü açısından, enflasyon oranını karşılayan gecikme faizinin oranı, Anayasa'ya aykırılık teşkil etmemesine rağmen; gecikme faizinin enflasyon oranını aşan kısmı hak arama özgürlüğünün ihlali anlamına gelebilecektir. Çünkü bu şekilde ödeyeceği veya ödediği vergiyi dava konusu yapan mükellef, ek mali yükümlü-

lülle tehdit edilmektedir. Gecikme faizi, amacına uygun bir şekilde enflasyon oranına tekabül eden bir miktar olduğu takdirde; ödeyeceği vergi borcu için dava açmayı düşünen bir mükellefin hak arama özgürlüğünün engellendiğini söylemek olanaksızdır. Ancak gecikme faizinin enflasyon oranının çok üstünde olduğu hallerde bunu söylemek güçtür.

2.a.4. EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN

Konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin tartıştığı bir diğer nokta da gecikme faizinin bu şekliyle Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddiasıdır.

Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanmış içtihadları uyarınca⁵, eşitlik ilkesi ile kastedilen eşit seviyedekilere eşit muamele yapılmasıdır. Ancak vergi ilişkisinin eşitler arası olmayan bir dikey ilişki olduğu da bilinmektedir. Yani mükellef ile devlet bir özel hukuk ilişkisinin tarafları konumunda değildir. Dolayısıyla davayı kaybeden mükellefin gecikme faizi öderken; davayı kaybeden idarenin gecikme faizi ödememesi Anayasa'nın 10. maddesine aykırılık oluşturmaz. VUK'nun 112. maddesinin Hazine lehine bir avantaj yarattığı kesindir. Bu durum demokratik bir vergi sistemiyle bağdaşmayan sonuçlar doğurmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin de işaret ettiği üzere sorun, yasa koyucunun düzeltmesi gereken bir 'yerindelik' sorunudur. Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda karar vermesi, yetkisini parlamenter yetkiyle ikame etmesi anlamına gelecektir.

Buraya kadar ifade edilmeye çalışılanlar ışığında; hazine lehine makul oranlı bir gecikme faizi uygulamasının, hukuka aykırı olmadığını söyleyebiliriz. İdeal olan yasa koyucunun davayı kaybeden mükellef aleyhine işlettiği faiz oranını, davayı kazanan mükellef lehine de işletecek bir düzenleme yapmasıdır.

2.b. MÜKELLEFİN FAİZ KAYBİNİ TELAFİ EDEBİLMESİ ÇİN BİR ÖNERİ

Bize göre, mükellef ödediği vergiyi yargı kararıyla geri alırken, faiz ödememesi neticesinde ortaya çıkacak kaybını geri alma konusunda bir olanağa sahiptir.

Bu olanak, kamu alacağının aslının geri alınmasını sağlayan yargı kararına istinaden bir tam yargı davası açmaktır.

Bilindiği üzere uygulamada iki tip idari yargı davası mevcuttur. İptal davaları ve tam yargı davaları.

İYUK m. 2/1-a uyarınca iptal davası, idari işlemin yetki, şekil, konu, sebep veya maksat öğelerinin hukuka aykırı olduğu iddiası ile açılan davalardır. Amaç idari işlemin maddi alemde yarattığı sonuçları ortadan kaldırmaktır. Tam yargı

⁵ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 113.

davası ise İYUK m. 2/1-c uyarınca idari işlem ve eylemlerden dolayı uğranılan zararların giderilmesi amacıyla açılan davalardır. Tam yargı davası temelde özel hukuktaki tazminat davalarının kamu hukukuna uyarlanmış şeklidir.

Tam yargı davalarının gelişimi yargı içtihadları ile sağlanmış olup, idarenin mali sorumluluğunun iki esas kaynağı olacağı temeli üzerine kuruludur. İdarenin mali sorumluluğu; kusurlu sorumluluktan veya kusursuz sorumluluktan kaynaklanmaktadır. Bizim konumuzu ilgilendiren kusurlu sorumluluk durumunun ortaya çıkması 3 koşulu gerekli kılmaktadır:

1. İdari davranış 2. Zarar 3. İlliyet bağı

Bu üç unsur somut olayda mevcut ise, idarenin kusurlu sorumluluğuna hükmedilebilir. Yine yargı içtihadları uyarınca, idarenin kusurlu sorumluluğunun üç nedeni olabilmektedir:

İşlemesi gereken bir hizmetin hiç işlememesi (Örneğin, üniversiteden mezun olmaya hak kazanan bir öğrenciye diplomasının verilmemesi nedeniyle, iş sınavına katılamaması)

İşlemesi gereken bir hizmetin geç işlemesi (Örneğin, Üniversiteden mezun olmaya hak kazanan bir öğrenciye diplomasının geç verilmesi neticesinde iş sınavlarına katılamaması)

İşlemesi gereken bir hizmetin kötü işlemesi (Örneğin, üniversiteden mezun olmaya hak kazanan bir öğrencinin diplomasına isminin yazılmaması neticesinde iş sınavlarına katılamaması)

Aslında bu üç halin herhangi birisinin ortaya çıkmasının hükmedilecek tazminat miktarına etkisi yoktur. Önemli olan ortada bir idari davranışın olması (bu davranış idari işlem veya eylem olabileceği gibi, hizmetin hiç işlememesi örneğinde olduğu gibi ihmali bir idari davranış da olabilir) ve bu idari davranış nedeniyle (illiyet bağı) bir zararın ortaya çıkmasıdır.

Kamudan alacaklı olan bir kişinin, parasının faizsiz olarak iadesi veya mahsubunun bir gelir kaybı yaratacağına yukarıda işaret etmiştik. Bu noktada ortaya çıkan zarar, kanımızca, idarenin kusurlu sorumluluğunun ortaya çıkması için aranan zarardır. Vergi idaresinin tek taraflı gerçekleştirdiği tarh işlemi bir idari davranıştır. İdarenin belki de en çok gerçekleştirdiği tek taraflı idari işlem (idari karar) olan tarhiyatın, kusurlu sorumluluk için aranan idari davranış olduğu kabul edilmelidir. İlliyet bağı ise daha açık bir şekilde görülmektedir. Vergi idaresinin hukuka aykırı tarhiyatı olmasaydı, mükellef bu tarhiyatı dava konusu yapmayacaktı ve bir gelir kaybı da olmayacaktı. Yani idari fiil, zararı kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkarmaktadır.

Yargılama neticesinde haklı görülerek ödediği vergiyi geri alma olanağı olan mükellef, yukarıdaki şartlar çerçevesinde açacağı bir tam yargı davasıyla ödemiş

olduğu verginin enflasyon oranındaki faizini de alabilmelidir. Zira ortada bir maddi kayıp söz konusudur ve bu kayıp idarenin davranışı neticesinde ortaya çıkmaktadır. Aynı yonteme, beyan üzerine tarh edilen vergiler için de başvurulabilir. İhtirazi kayıt içeren bir beyanma vererek vergisini ödeyen mükellef, açtığı davayı kazandıktan sonra tekrar bir tam yargı davası açabilmelidir.

Tam yargı davasının ne zaman açılacağı konusu da açıklığa kavuşturulmalıdır. Vergi mahkemelerinde açılan davalar, aslında iptal davasının özel bir çeşidi olarak kabul edilebilir. Haksız ödenen verginin geri alınması için açılan davada faize de hükmedilmesinin güç olduğu görülmektedir. Çünkü faiz, bilindiği üzere sözleşmeden veya kanundan doğan tali bir borç ilişkisidir. Mükellefle idare arasındaki ilişki bir borç ilişkisi olmadığı gibi; Kanun da böyle bir faiz ödenmesini öngörmemektedir. Mükellef İYUK'un 12. maddesi hükmünden yararlanarak vergi mahkemesinde açacağı davanın yanı sıra bir tam yargı davası da açabilir, ancak mahkeme haksız ödenen verginin iadesine karar vermeden, faize hükmedemeyeceğinden bu şekilde sonuç almak zor görünmektedir.

Mükellefin elindeki bir diğer olanak da; haksız olarak ödediği vergiyi mahkeme kararı ile almasına ilişkin ilamın tebliğinden sonra, ilgili vergi dairesine bir idari başvuru yaparak faiz talebinde bulunmaktır. Vergi idaresi bu talebi reddeder veya 60 gün içerisinde yanıt vermezse, mükellef süresi içerisinde bir tam yargı davası açabilir.

Mükellef vergi dairesine ve mahkemeye yapacağı başvuruda idarenin hizmetinin kötü işlediğini iddia edecektir. İdarenin yaptığı hatalı tarhiyat neticesinde, haksız bir vergiyi ödemek durumunda kalan mükellef, daha sonra geri aldığı paranın enflasyon nedeniyle değer kaybettiğini ve bu kaybın hesaplanarak kendisine ödenmesini isteyecektir.

SONUÇ

Kanımızca bu yöntem kullanılarak haksız ödenen vergilerin faizinin iadesi olanaklı kılınabilmelidir.

Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi ideal düzenleme, idarenin haksız olarak tahsil ettiği vergileri iade ederken faiz ödemesini öngören yasal değişikliğin, bir an önce yapılmasıdır. Bu değişiklik yapılmaz veya yukarıda bahsi geçen alternatif çözüm yolu sonuç vermez ise, idareye kötüye kullanılacak bir olanak tanınmış olacaktır. İdare hiçbir hukuki dayanağı olmayan tarhiyatları bilinçli olarak yapabilecek ve daha sonra bu şekilde tahsil ettiği paraları iade ederken faiz ödemeyerek haksız kazançlar elde edebilecektir.

Bu sakıncanın giderilmesi demokratik bir vergi sisteminin gereğidir. Mükellefin vergisini öderken, gerçekten adil bir muameleye tabi tutulduğunu bilmesi, vergi psikolojisi açısından da olumlu neticeler doğuracaktır.

Daha önce de belirttiğimiz üzere vergilendirme ilişkisinde taraflar eşit konumda değildir. Ancak eşit olmayan taraflar arasındaki bir ilişki, haksızlıklara yol açacak şekilde oluşturulmamalıdır. Devletin vergilendirmeye ilişkin üstün ve ayrıcalıklı yetkilerinin kapsamı, verginin bir ödev olması ile ilgilidir. Üstün ve ayrıcalıklı yetkiler, haksız kazançlara dayanak olmamalıdır.