

VERGİ DAVALARINDA UYGULANAN GECİKME FAİZİ HAKKINDA DÜŞÜNCELER*

Doç.Dr. Ahmet Kumrulu

I- KONUNUN SUNULUŞU

Vergi Usul Kanununun altıncı kısmının, vergi borcunda ödemeyi düzenleyen birinci bölümünde yer alan 112 nci maddesinde, 21.1.1983 tarih ve 2791 sayılı kanunla eklenen bir hüküm ile, dava açılması nedeniyle tahsili geciken alacakları ve dolayısıyla vergiler alanında yargılama usulünü ilgilendiren yeni bir uygulama yürürlüğe konulmuştur. Buna göre yükümlüler, tarh edilen vergilere (ve kesilen cezalara) karşı açtıkları davaları kaybettikleri takdirde, "tecil faizi" kadar faiz ödemek zorunluluğu ile karşı karşıya bırakılmışlardır. 2791 sayılı kanunla anılan maddenin üçüncü bendinde yapılan değişikliğin bizi ilgilendiren hükmü şöyledir: "... açtıkları dava sonucunda haksız çıkan mükellefler, ihtilâflı kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından itibaren, 6183 sayılı Kanuna göre tesbit edilen tecil faizi oranında bir faizi de aynı süre içinde ödemek mecburiyetindedirler. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergiler mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir".

2791 sayılı kanunla getirilen düzenlemenin özellikleri şöyle belirtilebilir: İlk, öngörülen malî yükümlü ile ilgili olarak, kanunda belli bir terim kullanılmadığı, düzenlemenin tecil faizine atıfla yapıldığı gözlemlenebilir. Nitekim aslında niteliği itibariyle bir başka hukukî ve teknik kavram olan tecil faizi kavramı uygulamada bu yükümlü için de kullanılmıştır. Buna karşılık, kanunda adlandırılmamakla birlikte, ilgili hükmün uygulanmasına ilişkin olan 149 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bu yükümlü, doğru bir şekilde,

* Bu makale, Anayasa Mahkemesinin, gecikme faizinin Anayasa aykırılığının itiraz yolu ile iddia edilmesi üzerine 27.9.1988 tarihinde verdiği E.1988/7, K. 1988/27; E. 1988/9, K. 1988/28 ve E. 1988/16, K. 1988/29 sayılı red kararları 26.12.1988 gün ve 20031 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmadan önce kaleme alınmıştır.

gecikme faizi olarak nitelendirilmiştir (1). 2791 sayılı kanunda öngörülen şekliyle faize ilişkin düzenlemenin önemli özelliklerinden biri, dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından vergi mahkemesi kararının tebliği tarihine kadar bu ek yükümlüğün işletilmesi idi. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin üçüncü bendinde “ihtilâflı kısmın ödenmemiş miktarı”ndan söz edilmesinin sonucu olarak, dava konusu yapılmış vergi cezaları da aynı yükümlüğe tâbî tutulabilmekteydi (2). Hüküm kapsamına cezaların da girmesi eleştiriye konu olmuştur (3). 149 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği tecil faizi kadar faiz alınması yolundaki hükmün, kanunun yayınlanması tarihinden sonra açtıkları davalarda haksız çıkan yükümlülere uygulanması gerektiğine işaret etmiştir.

4.XII.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun ile, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin ilgili hükmünde değişiklik yapılmıştır. Hükümün halen yürürlükte olan ve konumuz ile ilişkili kısmı şöyledir: “.. ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda... dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vâde tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tesbit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır”. Yeni şekline göre düzenlemenin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz: 3239 sayılı kanun, uygulama konusu ek malî yükümü, teorik niteliğine uygun olarak, “gecikme faizi” şeklinde açıkça adlandırmaktadır. Bu faiz, 6183 sayılı kanunda düzenlenen gecikme zammı oranlarına göre hesaplanacaktır. Cezalar gecikme faizi kapsamı dışında tutulmuştur. İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler dava konusu yapıp da dava kaybedildiği takdirde ödenecek gecikme faizi, normal vâde tarihlerinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar tahakkuk ettirilecektir. 112 nci maddeye eklenen yeni bir fıkra uyarınca, uzlaşılan vergiler bakımından da aynı gecikme faizinin geçerli olacağı hükme bağlanmaktadır. Öte yandan 172 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, hükmün yürürlüğe giriş tarihi olan 1.1.1986 ön-

(1) R.G. No. 17940, 26.1.1983.

(2) **Vedat D. Özgören**, “Vergi Mükellefine Açtığı Davayı Kazanamaması Halinde Müeyyide”, Vergi Dünyası, S. 41 (Ocak 1985), s. 21; **Yılmaz Özbacı**, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1985, s. 177; **Tolga Yıldırım**, “Vergi Usul Kanunundaki Özel Ödeme Zamanları ile İlgili 112’nci Maddenin Açıklanması, Yorum ve Kritiği”, Vergi Dünyası, S. 82, (Haziran 1988), s. 42.

(3) **Özgören**, ibid.

cesi dönemlere ilişkin tarhiyata da bu tarihten itibaren gecikme faizi tahakkuk ettirilmesi gereğine işaret edilmiştir (4).

Vergi Usul Kanununda inceleme konumuzla ilgili son değişiklik 10.XII.1988 tarih ve 3505 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanunun 10 uncu maddesiyle, Vergi Usul Kanununun tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin Ek II inci maddesine şu hüküm ilâve edilmiştir: "Uzlaşılacak vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır". Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı kanunla getirilen yeni bir uyumsuzluk çözüm yolu olan tarhiyat öncesi uzlaşma yolu da gecikme faizi kapsamına açıkça alınmak suretiyle, önceki düzenleme nedeniyle bu konuda uygulamada çıkan tartışmalara son verilmiş olmaktadır.

Açılan vergi davalarının kaybedilmesi durumunda yükümlülerin mâruz kaldıkları ek malî yüküme ilişkin düzenlemenin altı yıllık gelişimini böylece gözden geçirmiş bulunuyoruz. Bu ek yüküm bir ceza niteliği taşımaz. Öte yandan, gecikme zammından da farklıdır. Gecikme zammı muaccel hale gelmiş kamu alacaklarına, muacceliyet tarihinden itibaren uygulanır; gecikme faizi ise sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk aşamasındaki gecikme karşılığı alınmaktadır (5). Bu düzenleme iki açıdan tartışmaya konu yapılmaktadır: İlk olarak ileri sürülen husus, açılan vergi davasının kaybedilmesi durumunda gecikme faizi yükümüne mâruz kalma riskinin, dava açma yoluna gitme bakımından yükümlüler üzerinde caydırıcı etki yaratmak suretiyle bir Anayasal ilke olan hak arama özgürlüğünü kısıtladığıdır. İkinci olarak, gecikme faizine ilişkin hüküm yürürlüğe girmeden önce doğmuş vergi borçları bakımından da bu hükmün uygulanmasının kanunun geriye yürütülmesi suretiyle kazanılmış hakları ihlâl ettiği iddia edilmektedir.

Bu incelememizde gecikme faizinin Anayasaya uygunluğunun tartışılması asıl amaç olmakla birlikte, tartışmanın yürütülmesinde yararlı olacağı düşüncesiyle düzenlemenin getiriliş nedeni, vergi hukukunun temel işlevi olarak devlet ile birey arasında kurulmağa çalışılan çıkarlar dengesi ve genel hatlarıyla vergilendirme süreci üzerinde de durulacaktır. Son olarak, hukukî çözümlenmeleri tamamlamak üzere, Anayasaya aykırı görmediğimizi şimdiden ifade edebileceğimiz gecikme faizi vesilesiyle ortaya çıkan bir düzenleme eksikliğine de işaret edeceğiz.

(4) R.G. 19031, 26.II.1986.

(5) **Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu**, Vergi Hukuku C.I. Genel Kısım, 3. B., Ankara 1987, s. 159.

II- EKONOMİK AÇIDAN GECİKME FAİZİ GEREKSİNİMİ

Temeli ekonomik olmakla birlikte faiz hukukî açıdan da önem taşıyan bir kategoridir. Ekonomik açıdan faiz, para şeklindeki servetin (ya da kısaca paranın), ister tüketim ister üretim amacıyla olsun, başkasının kullanımına bırakılması karşılığında alınan bir bedeldir; zaman unsuruna göre hesaplanan bir tür 'kira' dır. Hukukî ilişkilerden doğan yükümlerin zamanında yerine getirilmemesinden dolayı alacaklının uğradığı ekonomik zararı karşılamak üzere alınan "gecikme (temerrüt) faizi"nin temelinde de ekonomik unsur yatmaktadır.

Vergi kanununa göre doğan vergi alacağını, dava açılması nedeniyle yürütmenin kendiliğinden durmasından dolayı, daha ileri bir tarihte almak durumunda kalan devlet, ekonomik anlamda bir kayba mâruz kalır. Devletin ekonomik anlamda zararı iki nedenden kaynaklanır: İlkin, alacağın geç tahsil edilmesi suretiyle, aradaki süreye tekabül eden faiz parasal olarak kaybedilmiştir; ikincisi enflasyon sürecinin etkisiyle değerini yitiren alacak miktarı reel olarak da azalmıştır (6). Nitekim gecikme faizini hükme bağlayan 3239 sayılı kanunun gerekçesinde konu ile ilgili olarak şu ifadeye yer verilmiştir: "Bu alacaklar için faiz alınmasını gerektiren diğer önemli sebep ise, zamanında beyan edilmemek ve ödenmemek suretiyle haksız olarak devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle menfaat sağlayan mükellefin mükâfatlandırılmasını önlemektir. Gerçekten devlet parasını haksız olarak kullanmak suretiyle kazanç temin eden mükelleften, sözü edilen parayı kullanma karşılığının alınması, hukuk nizamının tabii bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır".

Uğradığı zararı gecikme faizi almak suretiyle gidermeğe çalışan vergi alacaklısının bu tutumu ekonomik açıdan haklı temellere dayanmaktadır. Teorik açıdan kabul edilmesi gereken bu haklılığı tamamlayan bir etken de 'pratik' ten kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, özellikle eski vergi yargısı sistemimizde vergi davaları çok uzun sürmekteydi; bir dava dilekçesinin verilmesi suretiyle vergi borçlusu bakımından çok uzun bir sürenin ve dolayısıyla önemli ekonomik yararın sağlanması söz konusuydu. Gerçekten eski sistemde 10-11 yıla kadar uzayan davalar bulunmaktaydı; ortalama süre ise 5-6 yıl idi. Vergi yargısının

(6) Bu iki nedenin işleyişine bir başka bağlamda verilen örnek ve çözümleme için bkz.: **Muallâ Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu**, Vergi Hukuku-Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara 1982, s. 13-14.

yeni yapısı içinde bu süreler azalmış olmakla birlikte, ekonomik koşullar devletin kaybının karşılanması mülâhazasını yine haklı kılmaktadır. Özellikle yüksek enflasyon sürecinin ekonomiye egemen olduğu dönemlerde, dava açmak suretiyle bir yandan devleti ekonomik kayba uğratan yükümlünün, piyasadaki yüksek faiz hadleri ile sağlayacağı büyük ekonomik çıkar gözönüne alındığında, gecikme faizi uygulanmadığı takdirde dava yoluna giderek bir tür 'hakkın kötüye kullanımı'na başvuracağımı kolayca düşünebilir ve ifade edebiliriz. Devletin vergi alacağını geç ödenmesi nedeniyle uğradığı ekonomik kaybı gidermeğe çalışan düzenlemeler arasında, gecikme faizinin yanı sıra başka örnekler de verilebilir. Tecil faizlerinin yükseltilmesi, gecikme zammı oranlarının sürekli olarak artırılması, gecikme zammının borcun aslını aşamayacağı yolundaki hükmün kaldırılması ve son olarak 3505 sayılı kanun ile, gecikme zammı bakımından da mürekkep faiz mekanizmasının kabulü, son sekiz yılda mevzuatta yapılan 'iyileştirmeler' sırasında sürekli olarak ekonomik koşulların gözönünde tutulduğunun kanıtlarıdır.

III- GENEL OLARAK VERGİLENDİRME SÜRECİ

Türk vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın vukuu ile doğan ve ödeme ile sona eren somut bir vergi ilişkisinde yer alan değişik aşamalar topluca gözönünde tutulduğunda, bunların bir 'süreç' oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu süreçte bulunan değişik aşamalar ya da işlemler her vergilendirmede görülmez. Örneğin beyan usulüne göre alınan vergilerde, ihtirazi kayıtlarla yapılan beyanlarda ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerde değişik mekanizmalar işlemektedir. Buna karşılık aşağıda ana hatlarıyla vereceğimiz "şema" Türk vergi hukukunun teorik temelinde yer aldığı gibi, özellikle de konumuzu ilgilendiren re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler açısından tümüyle geçerlidir.

Herhangi bir somut vergi borcunun alınabilmesi için gerekli önkoşullar i) Bir vergi kanununun var olması, ii) İçinde bulunulan yıl bütçesi C cetvelinde bu kanuna yer verilmiş bulunması, iii) Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şeklinde sıralanabilir. Bizim hukuk sistemimizde vergi borcu, vergiyi doğuran olayın vukuu ile, idarenin herhangi bir işlemine gerek kalmaksızın, kendiliğinden doğar. Ne var ki bu şekilde doğan borç, hukuk âleminde var olmakla birlikte, henüz 'boyut'ları itibariyle somutlaşmamıştır. Borcun somutlaşması, belirlenmesi ve kesinleşmesi için vergilendirme süreci işlemeye başlar

(7). Bu süreç içinde borcun ayrı ayrı geçmesi gereken aşamalar tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsildir. Bu aşamalar boyunca ilerledikçe borç daha somutlaşır, duruma göre kesinlik kazanır.

Anılan süreçte bizi asıl ilgilendiren, tarh ve tahakkuk aşamaları ayrımıdır. Tarh, bir idarî işlemdir. Ancak tarh edilen vergi hemen ödenmez. Tarh edilen verginin ödenmesi için tahakkuk etmesi gerekir. Tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı otuz gün içinde dava açılmaz ise yükümlü tarafından borç kabul edilmiş sayılacağından tahakkuk eder (ve kesinleşir). Dava açıldığı takdirde, vergi mahkemesince dava reddedilirse borç tahakkuk eder, yani ödenmesi gereken bir aşamaya gelmiş olur (ancak kesinleşmez). Görüldüğü gibi sistemimizde, tarh işlemini tesis ederken inisiyatifi kullanan vergi dairesi karşısında yükümlüye belli hukukî imkânlar tanımakta, bunlardan yararlanılmasından sonra verginin ödenmesi gereken aşamaya geleceği kabul edilmektedir. Böylece yükümlünün çıkarı gözetilmiş olmaktadır.

Bilindiği gibi idarî işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanır ve icraî (uygulanabilir) nitelik taşır (8). Yürürlüğe giren bir idarî işlemin uygulanabilmesi için bir yargı kararına gerek yoktur (9). Buna karşılık tarh edilen verginin hemen ödenmemesini kabul etmek, ödeme koşulu olarak araya bir başka aşamayı, tahakkuk aşamasını sokmak suretiyle bizim sistemimiz, deyim yerinde ise, bu işlem bakımından 'hukuka aykırılık karinesi'ni asıl tutmuş oluyor. Böylece, yukarıda değinilen, yükümlünün çıkarının gözetilmesi, ona inisiyatif tanımak ya da işlemin uygulanmasını bir yargı kararına bağlı kılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Başka bir anlatımla tarh işleminin hukukî etkisi belli koşullara tâbi kılınmaktadır. Burada tarh işlemi bakımından bir tür 'askıda geçerlik' ten söz etmek mümkündür (10).

(7) Ön-koşullar ve genel olarak vergilendirme süreci için bkz.: **Öncel, Çağan, Kumrulu**, Vergi Hukuku-Genel İlkeler, s. 111 vd.

(8) **Lütfi Duran**, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982, s. 398, 411-12.

(9) **A. Şeref Gözübüyük**, Yönetim Hukuku, 2.B., Ankara 1987, s. 194.

(10) İdarî işlemi bir 'işlemler dizisi' olarak algıladığımız takdirde tarh işlemi ile tahakkuk aşamasını belki temel işlem - tamamlayıcı işlem ayrımını çerçevesinde düşünmek mümkün olacaktır. Bkz.: **Tekin Akıllıoğlu**, "Yönetim İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu", Amme İdaresi Dergisi, C.12, S.2 (Haziran 1979), s.43-44. İdarî işlemlerin uygulanması koşullarına ve idarî itiraz başvurularının yürütme üzerindeki etkisine örnekler için bkz.: **Metin Karatlı**, "İsviçre'de İdarî Usul Kodifikasyonu", Amme İdaresi Dergisi, C.6, S.2 (Haziran 1973), s. 55-58.

Tarh işleminin uygulanabilirliği kopunusua sistemimizde mevcut bu özellik, idare hukuku bütünü açısından değerlendirildiğinde, başlı başına bir istisna olarak görülmelidir. Gerçekten, bu işlem dışında idarece tesis edilen her işlem ilke olarak derhal uygulanabilir nitelik taşır; hukuka uygunluk karinesinden yararlanan bu işlemlerin uygulanabilirliği ancak yargı merciince verilecek bir yürütmeyi durdurma kararı ile ertelenebilir. Vergi hukukunda getirilen bu kendine özgü düzenlemenin temelini, bundan sonraki başlıkta, bu hukuk dalının amacı açısından değerlendirmeye çalışalım.

IV- VERGİ HUKUKUNUN TEMEL İŞLEVİ: ÇIKARLAR DENGESİNİN KURULMASI

Vergi hukuku kamu hukuku alanına giren bir daldır. Bilindiği gibi kamu hukuku ilişkilerinde taraflar eşit durumda bulunmazlar. Vergilendirmeye ilişkin objektif ve sübjektif işlemleri tesis ederken devlet üstün, buyurucu gücüne dayanmaktadır. Bu işlemler 'akçalı' konularda gerçekleştirildiğinden 'kritik' nitelik taşırlar. Gerçekten devlet vergi almak suretiyle bireyin 'cüzdanı'na el atmakta, onun gelirine, servetine ortak olmaktadır. Devletin kamu hizmetlerinin finansman gereksiniminin karşılanması üstün bir amaç olmakla birlikte, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin bu konuda devlet karşısında korunması da zorunludur. Başka bir anlatımla, vergiler vesilesiyle, devletin üstün amacı ve bireyin maddî çıkarı karşı karşıya gelmekte ya da çatışmaktadır. Vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, vergi hukuku, gereksinimlerin karşılanması, amaçların korunması çerçevesinde, çıkarların karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır. Öyle ise, vergi hukuku bakımından tek amaç devlet karşısında bireyi korumak ya da devlete en geniş malî kaynakları sağlamaktır; birey - devlet ikilisinde ne biri ne de diğeri mutlak olarak bu hukuk dalınca korunmaktadır. Ne var ki bir bütün olarak çıkarlar dengesine yönelinirken, somut noktalarda, ilişkinin taraflarından biri ya da diğeri yararına düzenlemeler getirildiğini gözlemlemek de mümkündür. Örneğin vergilerin kanuniliği ilkesi asıl olarak, devlet karşısında bireyi korumaktadır. Çeşitli denetim mekanizmaları da, buna yönelik olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. Buna karşılık, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda görüldüğü gibi, devlet alacağı bakımından belli öncelikler, güvenceler tanıdığı anda devlet korunmuş olmaktadır. İşte tarh işleminin tesis edildiği anda uygulanabilir nitelik taşımaması da bu bağlamda düşündüğümüzde, yükümlü lehine getirilmiş bir önlemden söz etmek mümkün olabilecektir.

Vergi hukukunun amaçladığı dengeyi, daha özel plânda konumuz açısından irdeleyecek olursak şu çözümleme yanlış sayılmayacaktır: Somut bir vergi borcuna ilişkin olarak tesis edilen tarh işlemine derhal uygulanabilir nitelik atfetmemek suretiyle devlet karşısında yükümlüye öncelik tanınmış olmaktadır. Tarh işleminin uygulanabilmesi, başka bir deyişle, verginin tahsili belli koşullara tâbi kılınmıştır. Yükümlü tebliğden itibaren otuz gün içinde vergi davası açmadığı takdirde artık bir anlamda borcu kabullenmiş sayılacağından, yukarıda da belirtildiği gibi, vergi tahakkuk eder (ve kesinleşir). Böylelikle ödenecek aşamaya gelmiş olan bu vergi borcu bakımından bir sorun yoktur. Yükümlü dava açtığı takdirde işe yürütme kendiliğinden durur. Tahakkuk aşaması vergi mahkemesinin kararına kadar ertelenmiş olur. Vergi mahkemesi davayı kabul etmediği takdirde vergi tahakkuk eder. Dava açılmasının yürütme üzerindeki kendiliğinden durdurucu etkisinin kabulü ile çıkarlar dengesi, inisyatifini kullanış şekline göre yükümlü lehine değiştirilmiş olmaktadır. Gerek uygulamadan kaynaklanan 'kötüye kullanıma elverişli' nitelik, gerek yukarıda değindiğimiz ekonomik nedenler, bozulan çıkarlar dengesinin bu kez alacaklı sıfatıyla devlet açısından düşünülmesini zorunlu kılmaktadır (11). Bozulan dengenin devlet lehine değiştirilmesi düşünülecek olduğu takdirde iki yol akla gelebilir: Vergilendirmede önemli bir aşama olan tarh işleminin uygulanabilirliği konusunda bugün sistemde var olan 'şarta bağlı olma', ya da 'askıda' olma durumundan vazgeçilebilir. Başka bir anlatımla, vergi borcu tarh işlemi ile birlikte ödenecek aşamaya gelmiş sayılır; böylelikle tahakkuk aşaması sistemden çıkartılmış olur. Bu, yükümlüler aleyhine bir düzenleme niteliği taşıyacaktır. Diğer tüm idarî işlemlerde olduğu gibi, tesis edilen tarh işlemi bakımından da hukuka uygunluk karinesinin kabulü sonucu ortaya çıkan uygulanabilme etkisi, ancak araya bir yargı mercii kararının girmesiyle durdurulabilir. Düzenlemenin aleyhine değişmesi sonucu tesis edilen işlemle otomatik olarak borcunu ödeme durumunda kalan yükümlü ileride dava açıp haklı çıktığı takdirde, iade olanağına sahip olabilecektir (12).

(11) Vergi yargısının bir 'tecil' müessesesi gibi kullanılmaması gereklidir. Bkz.: **Hızır Taraktçı**, "Vergi Davasının Kaybedilmesi Halinde Katlanılacak Mali Yükler ve Dava Konusu Vergiyi Ödeyen Mükelleflerin Durumu ile İlgili Bir Öneri", Vergi Dün-yası, S. 74 (Ekim 1987), s. 46. Aynı yönde bkz.: **Sadık Kırbas**, Vergi Hukuku, 2. B. Ankara 1987, s. 197.

(12) Bu durumda yükümlünün uğradığı ekonomik zararın tazmini konusunu incelememizin sonunda ele alacağız.

Düzenlemeler devlet lehine değiştirilmek istendiğinde tutulabilecek ikinci yol ise bugünkü hükümlerin kabul edilmesidir: Tarh işlemi ile vergi borcu kendiliğinden ödenecek aşamaya gelmez; buna karşılık, böylece korunan yükümlünün yanı sıra devletin, açılan dava nedeniyle uğradığı ekonomik kaybın karşılanması için gecikme faizi uygulanır. Böylece çıkarlar dengesi kurulmuş olur; ya da davanın kesin sonucuna göre haklı çıkan ve iadeye hak kazanan yükümlü lehine de faiz işletilmesi suretiyle, tam anlamıyla kurulacak çıkarlar dengesine, yaklaşılmış olunur. Kısaca yinelemek gerekirse, bugünkü sistemimize kaybedilen vergi davaları için gecikme faizi getirilmek suretiyle, çıkarlar dengesi bağlamında, genel hukuk idesiyle izlenen amaçlara ve vergi hukukunun temel işlevine uygun bir düzenlemenin öngörülmüş olduğunu ifade edebiliriz. Genel plândaki bu irdelemeden sonra bakış açımızı Anayasa ilkeleri üzerine çevirebiliriz.

V- GECİKME FAİZİ UYGULAMASININ ANAYASA KARŞISINDAKİ KONUMU

1- Hak Arama Özgürlüğü

Anayasanın 36 ncı maddesinin birinci fıkrasına göre, “Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir”. Açılan vergi davasının kaybedilmesi durumunda, normal vâde tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanmasının, Anayasanın 36 ncı maddesi hükmüne aykırı düştüğü ileri sürülmektedir. Bu görüşün gerekçesi şöyle özetlenebilir: Vergi tarhiyatına muhatap olan yükümlü, açacağı vergi davasını kaybetmesi durumunda gecikme faizi şeklinde ek bir malî yüküme mâruz kalacağını düşünerek, bir de bu ek yükümü üstlenme zorunluluğunu bertaraf etmek üzere, dava açmaktan vazgeçebilir; böylelikle gecikme faizi dava yoluna başvurma bakımından caydırıcı etki yapar. Bu, sonuç olarak Anayasanın kabul ettiği hak arama özgürlüğü açısından bir kısıtlamadır (13).

Gecikme faizine ilişkin düzenleme kabul edilirken, değinilen noktadan Anayasaya aykırılık düşünülecek olsa idi, hazinenin çıkarını koruma endişesinden hareketle, vergilendirme sürecinde tahakkuk aşamasından vazgeçilebilirdi. Böylelikle hazinenin çıkarı üstünlük kazanırken, devlet ve yükümlü ilişkisinde denge ikincisi aleyhine bo-

(13) Bkz.: **Lütfi Duran**, “Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önlüyor...”, İktisat ve Maliye C.XXX, S. 1-2 (1983), s. 32-37, 81-86.

zulmuş olurdu. Kanun koyucu bu yola gitmek yerine, gecikme faizini ihdas etmek suretiyle çıkarlar dengesini gözetmiştir; kaldı ki getirilen düzenleme, aşağıda açıklanacağı üzere, Anayasaya aykırı nitelik taşımamaktadır.

İlk olarak, vergi kanunlarına göre doğan vergi borcunu “erteletmek” konusunda bireylerin herhangi bir Anayasal haklarının bulunmadığını ifade etmek gerekir. 6183 sayılı kanunda düzenlenen tecil müessesesi dahi, vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin geçerli olduğu ender örneklerden birisidir. İkinci olarak, gecikme faizi “tehdidi”nin hak arama özgürlüğünü zedeleyici bir nitelik taşımasını önleyen düzenleme, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, “Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir”. Görüldüğü gibi, vergi usul hukukumuzun bütünü içinde, bu çok özel durumda da yükümlünün çıkarı ihmal edilmemiştir. Sistem gereği, açacağı dava üzerine vergi borcunun tahsilinin kendiliğinden durması sonucu ile karşı karşıya kalan yükümlüye eğer bu önceden ödeme olanağı tanınmamış olsa idi gecikme faizi rizikosunu dikkate alarak dava yoluna gitmemesi düşünülebilirdi; bu takdirde Anayasal bir hakkın kısıtlanması iddiası geçerli sayılabilirdi. Oysa bugünkü düzenleme ile, açacağı davasında kendini haklı gören yükümlü için, gecikme faizi şeklinde ek bir yükümlü karşılaşma olasılığından kurtulmanın yolu da öngörülmüş olmaktadır. Her davanın kendine özgü niteliği bulunduğu, dava konusu ilişkiler karmaşası karşısında nasıl hüküm tesis edileceği yolunda yükümlü kuşkularının yersiz olmadığı, dolayısıyla, kendini haklı gören yükümlünün dahi gecikme faizi tehdidi ile davadan vazgeçebileceği şeklinde karşı görüşler ileri sürülebilirse de mevzuatımızda bunu karşılayacak belli mekanizmalar yer almaktadır. Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde öngörülen izahat talep etme yolu buna örnek olarak gösterilebilir.

Görüldüğü gibi gecikme faizi, hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı nitelik taşımamaktadır. Bu uygulama ile olsa olsa dava hakkının hazine aleyhine kötüye kullanımı kısıtlanmış olmaktadır; Anayasa ise böyle bir kötüye kullanımı zaten korumaz. Bir malî yüküm aracılığıyla dava hakkının kısıtlanması söz konusu olduğunda, gecikme faizi yerine, konumuz dışında kalan dava harçlarının tartışılması gerekir.

Anayasanın 73 üncü maddesine göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”.

Bu hüküm, vergi yargısında davacı sıfatını taşıyan yükümlüleri de kapsar. Öte yandan vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde esas itibariyle devlet karşısında yükümlünün korunması amaçlanmakla birlikte, geniş yorumlandığında, bu ilkenin devlet bakımından vergi kanunlarına göre doğan vergi alacağının zamanında tahsilini de kapsadığı ifade edilebilir. (14).

2- Geçmişe Yürürlük Sorunu

Gecikme faizi ile ilgili tartışmaların bir kısmı da uygulamadan kaynaklanmaktadır. 3239 sayılı kanunun konuya ilişkin hükmü 1. I. 1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 172 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, kanunun yürürlük tarihinden önce doğan vergi borçlarına da 1. I. 1986 dan itibaren gecikme faizi tahakkuk ettirilmesi esası getirilmiştir. Bu uygulama eleştirilmektedir. Bunun, vergi kanunu hükmünün geriye yürütülmesi anlamına geldiği; oysa vergi ve ceza hükümlerinin geriye yürütülememesinin bir Anayasal ilke olduğu; hükmün daha önceki vergiyi doğuran olaylarla ortaya çıkmış vergi borçlarına uygulanmasının "kazanılmış haklar" ı ihlâl ettiği ileri sürülmektedir. Bu düşüncelere katılmıyoruz. Şöyle ki:

Bir kere, gecikme zammı teorik niteliği itibariyle bir ceza değildir (15); dolayısıyla uygulamanın, Anayasanın suç ve cezalara ilişkin 38 inci maddesine aykırı düştüğü söylenemez. Gecikme zammı ek bir malî yüküm ya da bir fer'i kamu alacağı niteliği taşımaktadır.

Her ne kadar Anayasada vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesini açıkça yasaklayan bir hüküm yer almıyor ise de, hukuk devleti, hukukî güvenlik ve vergilendirmede belirlilik ilkeleri uyarınca, vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi asıldır (16). Vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının geriye yürümezliğinin asıl olmasında amaç yükümlülerin eski tarihlere yönelik yeni, beklenmedik ve olağan dışı malî yükümlerle karşı karşıya bırakılmamasıdır. Vergi hukuku ilke olarak vergi borcuna bu borcun doğuşu (bizim sistemimize göre vergiyi doğuran olayın vukuu) tarihinde yürürlükte olan vergi kanununun uygulanmasını âmirdir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, geriye

(14) **Ahmet Kumrulu**, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", AÜHFĐ, C.36, S.1-4, s. 147-162.

(15) **Öncel, Çağan, Kumrulu**, Vergi Hukuku-Genel İlkeler, s. 159-160.

(16) **Namı Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 179-188.

yürümezliğin vergi ilişkisinin aslı, vergi borcunun esası bakımından söz konusu olmasıdır. Gecikme faizinde görüldüğü gibi, vergi borcunun aslına değil de, borcun ifa şekline ilişkin bir düzenleme, daha önce doğmuş vergi borçlarına da teşmil edilebilir (17). Gerçekten burada, 1.1.1986 dan itibaren gecikme faizi uygulaması getirilmekle, vergi borcu aslı itibariyle sonraki bir kanun hükmüne tâbi tutulmamakta, vergilendirme sürecinin daha ileri bir aşaması olan tahsile ilişkin bir usul hükmü sevk edilmiş bulunmaktadır. Kaldı ki, şekle ilişkin bu yüküm de, yürürlük tarihinden itibaren tahakkuk ettirilmektedir. Öyle ise burada geriye yürütülen yeni, ek bir yükümün varlığından söz edilemez. Aksi kabul edilecek olduğu takdirde, gecikme zammına ilişkin yeni düzenlemelerin, örneğin yükseltilecek oranların da, yürürlüğe giriş tarihlerinden sonra vukubulan olaylarda doğan vergi borçlarına uygulanması gerekir.

Gecikme faizi ile ilgili düzenleme, daha önceki dönemlere ilişkin olarak re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler nedeniyle bu yeni yüküme tâbi olacak yükümlü bakımından, kuşkusuz, bir "sürpriz" dir. Ancak bu yeni durum, kanunun yürürlük tarihinden itibaren hüküm ifade ettiğinden, öte yandan Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesi yükümlülere dava konusu vergiyi ödeme olanağı da sağlamış bulunduğundan, "sürpriz" niteliğini yitirmektedir.

Eskiden doğmuş vergi borçları için gecikme faizi ödememe konusunda yükümlülerin, dokunulmaması gereken bir tür "kazanılmış hak"tan yararlanmalarından da söz edilemez. Bir Danıştay kararında çok veciz şekilde belirtildiği gibi, "...hak, objektif hukuk tarafından belli bir şahsa tanınan yetkiler veya hukuken himaye gören menfaatlerdir. Bu hakkın kazanılmış hak sayılabilmesi... objektif hukukun tayin ve tesbit ettiği şartların tamamlanması ile gerçekleşeceğinden ancak bu halde objektif hukukun tanıdığı himaye vasıtalarına başvurulabilmesi söz konusu olur. Bu halde bir hakkın müktesep hak olabilmesi için koruma altına alınacak hakkın, hukukî durumun sonuç ve hükümlerinin meydana gelmiş olması gerekir... Kazanılmış haktan ancak ödenmesi kanunun yürürlüğünden önce tamamlanan veya sonuçlanan vergiler için (bahsedilebilir)...” (18).

(17) Aksi görüş için bkz.: **Yıldırım**, agm., s. 43.

(18) DŞ. 3.D. E. 1987/1977, K. 1988/1941. Bu kararda ayrıca faizin vergiyi doğuran olaya değil, ödemede meydana gelen gecikmeye uygulanması söz konusu olduğundan geçmiş yürütme düşünülemeyeceği belirtilip, bunun yerine, yürürlüğe giren kanunun derhal uygulanması kuralına uyma gereği vurgulanmaktadır. Buna karşılık yeni yüküm, yürürlük öncesi dönemi de hesaba katacak şekilde uygulandığı takdirde,

VI- SONUÇ VE ÖNERİ: DAVADA HAKLI ÇIKAN YÜKÜMLÜYE TAZMİNAT

Anayasaya uygunluğunu böylece belirlediğimiz gecikme faizi ile kurulmağa çalışılan çıkarlar dengesinde bir noktanın eksik bırakıldığını yukarıda ifade etmiştik: Açılan davayı kaybetmesi sonucu vergi aslı ile birlikte gecikme faizi ödeyen yükümlüye, daha sonra hüküm lehine kesinleştiği takdirde, tahakkuk aşamasında ödemediği verginin ve gecikme faizinin iadesi gerekir. Bu durumda sakatlığı kesin olarak saptanmış bulunan bir işlem nedeniyle, yükümlü malvarlığından hazineye haksız bir aktarma söz konusudur. Başka bir anlatımla, hazine bakımından yükümlü aleyhine bir sebepsiz zenginleşme gerçekleşmiştir. Bu “fakirleşme” ye mâruz kalan yükümlü açısından sadece haksız olarak malvarlığından çıkan miktarın (vergi borcu aslı ve gecikme zammı) iadesi ile yetinilmemeli, vergi alacaklısının gözetilmesine paralel bir şekilde, vergi borçlusunun ekonomik kaybını gidermek üzere hazinece ona faiz ödenmelidir (19). Sebepsiz zenginleşme miktarı vergi aslı olduğu kadar, ödenmiş gecikme faizini de kapsadığından, yükümlüye tazminat olarak faiz verilmesi, sebepsiz zenginleşme bakımından ortaya çıkan bir zorunluluk olup, burada gecikme faizi vesilesiyle faize faiz işletilmesi gibi bir mekanizma hiçbir veçhile söz konusu olmaz. Önerilen şekilde bir tazminat öngörüldüğü takdirde çıkarlar dengesi tam olarak kurulur. Nitekim, gecikme faizini haklı göstermek üzere 3239 sayılı kanunun gerekçesinde dile getirilen, “Bugünkü ekonomik düzeyde her alacak, borç münaşebeti faizi gerektirmekte ve alacağın tahsilinde her ne suretle olursa olsun husule gelen gecikmelerde faiz uygulanmaktadır” yolundaki ifade, madalyonun öbür yüzü, başka bir deyişle zarara uğrayan yükümlü açısından da tümüyle geçerlidir.

Haksız alınan vergilerin iadesi durumunda yükümlünün zararının tazminini âmir açık bir hüküm vergi mevzuatımızda yer almamaktadır. Bu konuda Fransız mevzuatından bir örnek verebiliriz.

geçmişe yürütülme düşünülebilir. 2791 sayılı kanunla ihdas edilen ilk şekliyle, tecil faizi kadar faiz alınması yolundaki hükmün bu şekilde uygulanmasını onaylamayan bir Danıştay kararı için bkz.: DŞ. 4.D. E. 1987/2529, K. 1987/2961 (DŞ. Dergisi, S. 70-71 (1988), s. 145-148).

- (19) “Herşeyden önce sorumluluğun vergilendirmeden doğan alacak-borç ilişkisinin yalnız pasif taraftan söz konusu olmadığını belirtmek gerekir. Vergi idaresinin kusurlu davranışları ile yükümlüyü zarara uğratması idare hukuku çerçevesinde vergi idaresinin sorumluluğuna yer verir”. **Muallâ Öncel**, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof.Dr. **Fedil Hakkı Sur**'un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 41.

Code Général des Impôts'nun 1957 nci maddesi iadeye hak kazanan yükümlüye kanunî faiz oranında tazminat ödenmesini hükme bağla maktadır. Vergi Usul Kanununda bu yönde bir hükmün yer alması esas itibarıyla bir eksik düzenleme olarak nitelendirmek mümkün değildir; çünkü yükümlü genel hükümlere göre bu alacak hakkını elde edebilir: İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca açılacak bir tam yargı davası ile yükümlü, ihlâl edilen hakkına karşılık tazminat talebinde bulunmak suretiyle uğradığı kaybı faiz hesabına göre telâfi edebilir. Bu yönde yargı mercilerince verilen kararların yerine getirilmemesi İdarî Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesi gereği ayrıca tazminat davasına konu yapılabilir. Öte yandan İdarî Yargılama Usulü Kanununun anılan maddesinin 6 ncı bendinde öngörülen, "...vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanunî gecikme faizi ödenir" şeklindeki hüküm ile de yükümlünün çıkarı gözetilmekle birlikte, biz haksız ödeme tarihinden itibaren yükümlünün zararının tazmin edilmesi gerektiği düşüncesiyle, denkleştirme mekanizmasını daha geniş kapsamda düşünüyoruz.

Genel hükümlere göre açılacak tam yargı davası yoluyla yükümlünün zararının karşılanacağını, dolayısıyla bir eksik düzenlemeden söz etmeye gerek olmadığını yukarıda belirtmiş olmakla birlikte, uygulamayı gözönüne aldığımızda, genel düzenlemeler çerçevesinde yükümlünün çıkarının dengelenmediğini ifade etmemiz gerekir. Daha açık bir anlatımla, uygulamada, vergi yargısı mercilerinin önerdiğimiz şekilde açılan tam yargı davalarında, "hazineci" bir görüşten hareketle, genelde tazminat olarak faize hükmetmediklerini söylemek yanlış olmayacaktır (20). Öyle ise bu noktada belki bir "fiilî" eksik düzenleme fikri akla gelebilecektir. Bu durum dikkate alındığında, çıkarlar dengesi zincirine son halka olarak, önerdiğimiz yönde açık bir düzenlemenin mevzuata getirilmesi yerinde olacaktır. Fransa'da olduğu gibi, dava sonucu haklılığı kesinleşip kendisine vergi iade edilen yükümlünün zararlarının da faiz şeklinde karşılanması yolunda açık bir hükmün mevzuatta yer almasında yarar vardır (21). Bu gerçekleştiği takdirde, vergi idaresi, tam yargı davalarına gerek kalmaksızın, tazminat ödenmesini âmir hükümleri uygulamak zorunda kalacaktır.

(20) Faize hükmeden karar örneği olarak bkz.: DŞ. 4.D. E. 1988/3895, K. 1988/3759, T. 9.11.1988.

(21) Aynı yönde bkz.: **Tarakçı**, agm., s. 50.