

YARGI BÖLÜMÜ :**DANIŞTAY KARARI**

Esas No : 1988/5

Karar No : 1989/3

ÖZÜ : 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında öngörülen gecikme faizinin, 1/1/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanamayacağı hakkında.

İÇTİHA TLAR I BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında öngörülen gecikme faizinin, 1/1/1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına da bu tarihten geçerli olmak üzere uygulanabileceğine ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesinin 8/6/1988 günlü E: 1987-2284, K: 1988-1658 ve 21/9/1988 günlü E: 1987-128, K: 1988-2071 sayılı kararları ile gecikme faizinin 1/1/1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına uygulanamayacağına ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 4/2/1988 günlü E: 1987-5078, K: 1988-499 sayılı ve 7/6/1988 günlü E: 1988-7, K: 1988-2275 sayılı kararları arasında aykırılık bulunduğu ileri sürülerek içtihatların birleştirilmesi için yapılan bir başvuru Danıştay Başkanlığınca yerinde görülerek, konunun İçtihatları Birleştirme Kuruluna havale edilmesi üzerine, Raportör Üyenin raporu, aralarındaki aykırılığın giderilmesi istenilen kararlar ve ilgili mevzuat incelen-dikten, Danıştay Başsavcivekilinin;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3239 sayılı Kanunla değişik 112. maddesi gereğince ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergilere uygulanacak gecikme faizi ile ilgili olarak 3. ve 4. Daire kararları arasındaki aykırılığın içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesi istenmektedir.

Filhakika, 3. Daire ikmalen, re’sen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda, vergi aslının dönemi ne olursa olsun 112. maddedeki değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanmasını, 4. Daire ise bu faizin 1/1/1986 tarihinden sonraki dönemlere ait tarhlara uygulanabileceğini kararlaştırmıştır. Bu itibarla maddi olay ve hukuki durum aynı olmasına rağmen kararlar arasında aykırılık bulunduğu görülmektedir. Bu aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi yerinde olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile değişik 112 nci maddesinde; ...ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda;

a- Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b- Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

c- Uzlaşılan vergilerde uzlaşılan vergi miktarına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı kabul edilmiştir.

Gecikme faizinin 1/1/1986 tarihinden itibaren uygulanacağı hususunda daireler arasında görüş ayrılığı yoktur. Aykırılık 1/1/1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin tarhlara uygulanıp uygulanmaması hususunda oluşmaktadır. 4. Daire faizin ancak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere uygulanabileceğini öngörürken 3. Daire bu tarihten önceki dönemlere ait tarhlara da gecikme faizi uygulanacağını kabul etmektedir.

Bilindiği gibi kanunların geçmişe etkisi olmaması genel bir kuraldır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanması doğaldır. Bu, kanunlara güvenin ve istikrarın korunması için gereklidir.

Eğer Kanun koyucu önceki olay ve işlemlere de uygulanmasını öngörüyorsa bunu yaptığı düzenlemede açıklamalıdır. Nitekim aykırı içtihatların oluşmasına neden olan kanunda böyle bir düzenleme yoktur. Bu itibarla Kanunun yürürlük tarihinden önceki dönemlere ait tarhlara gecikme faizi uygulanması bu ilkeye ters düşer.

Mükellefiyetini yürürlükteki Kanun hükümlerine göre yerine getirmiş, tarh, tahakkuk ve ödeme ile ilgili hususları tamamlanmış olanların sonradan ek mali külfete tabi tutulması hukuk ve adalet ilkeleri ile de bağdaşmaz. Diğer yandan idarece sonradan, gecikmeli olarak yapılan tarh ve tahakkuk işinde mükellefe atfı mümkün bir kusurda bulunmayabilir.

Ayrıca 3. Daire görüşüne göre uygulama yapıldığı takdirde, inceleme yapılabilen vergi mükellefi sayısının yapılamayanlara göre bünen oranı dikkate alınarak eşitsizlik ve adaletsizliklerin doğması da kaçınılmaz olur.

Bu nedenlerle içtihadın 4. Dairenin (E: 1987-5058, K: 1988-2275 sayılı) kararları doğrultusunda birleştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir." yoiundaki düşüncesi dinlendikten sonra gereği görüldü:

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerle, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına ve uzlaşılın vergilerde uzlaşılın vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanmasını öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında yer alan hükme göre, gecikme faizinin ilişkin bulunduğu verginin dönemi ne olursa olsun, değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihinden fıkrada öngörülen tarihlere kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanması gerektiği yolundaki Üçüncü Daire kararları ile söz konusu hükmün kanunun yürürlük tarihi olan 1/1/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanamayacağına dair Dördüncü Daire kararları arasında, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde öngörülen biçimde aykırılık bulunduğu ve içtihadın birleştirilmesi gerektiğine oyçokluğuyla karar verildikten sonra konu incelendi:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun, 3239 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik, "özel ödeme zamanları" başlıklı 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında, vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanların, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği ifade edildikten sonra,

"Ayrıca ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda;

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyaun tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır."

denilmek suretiyle, vergi hukukumuzda "gecikme faizi" adıyla yeni bir kamu alacağı türüne vücut verilmiştir. Madde metninden de açıkça görüldüğü gibi ikmalen, re'sen ve idarece yapılan vergi tarhlarında, dava konusu edilsin edilmesin, tespit edilmişse uzlaşma gerçekleşsin gerçekleşmesin, vergilendirme dönemine ilişkin vade tarihinden, verginin tahakkuku tarihine kadar geçen süre için, tahakkuk eden vergi miktarına gecikme faizi uygulanması öngörülmektedir.

112 nci maddede ayrıca, "gecikme faizi"nin, 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında olacağı da ifade edilmektedir. Ancak bu faizin "gecikme zammı"na benzerliği sadece oranındadır. Tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına, bu tarihten itibaren uygulanması öngörülen ve bu haliyle kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinin bir müeyyidesi olan ve bir nevi temerrüt faizi sayılabilecek "gecikme zammı"nın, mükellefin tesbiti ile vergi alacağının miktar itibariyle tayini ve bu hususların yazı ile mükellefe bildirilmesini ifade eden "tebliğ"e ilişkin idari işlemlerin yapılmadığı dönemlere ilişkin olarak tahsil edileceği öngörülen "gecikme faizi"nden nitelik itibariyle farklı bulunduğu açıktır. Verginin miktar itibariyle hesaplanıp mükelleften istenmediği, başka bir ifadeyle vadesinin henüz belirlenmediği dönemler için, borçlunun temerrüdünden söz edilemeyeceğinden, bu dönemler dahil olmak üzere hesaplanıp istenen "gecikme faizi"nin, temerrüt faizi olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Gerçi 3239 sayılı Kanunun bu maddeye ilişkin madde gerekçesinde, "Bugünkü ekonomik düzeyde her alacak borç münasebeti faizi gerektirmekte ve alacağın tahsilinde her ne suretle olursa olsun husule gelen gecikmelerde faiz uygulanmaktadır." denildikten sonra, faiz usulünün "sonradan doğan vergi alacağı" için de uygulanmasının haklı bir sebep teşkil edeceği belirtilmek suretiyle, alacağın faiz niteliğinde olduğuna işaret edilmektedir. Ancak konuya ilişkin düzenlemede de açıkça görüldüğü gibi, İdare ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişki, kamu hukuku alanındadır. Bunun özel hukuk sahasındaki alacaklı borçlu ilişkisine benzetilerek, gecikme faizinin bir özel hukuk müessesesi olan faiz rejiminin uygulanması olarak kabulünde isabet yoktur. Maddenin düzenleniş tarzı itibariyle, mükellefin tayini ve verginin miktar olarak tesbiti konusunda İdareye tanınan yetkilerin kullanılmasındaki gecikmelerin bedelinin mükelleflere yüklenmiş olması, önceden gereksiz ya da gerekenin üzerinde tahsil edilen vergilerin iadesinde mükellefler lehine faiz tahakkukunun öngörülmemiş bulunması, "gecikme faizi"nin faiz olarak nitelendirilmesini engelleyen diğer nedenler olmaktadır.

Gecikme faizi, 112 nci maddede açıkça belirtildiği gibi ancak, "İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar" nedeniyle söz konusu olabilmektedir. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulü, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halinde söz konusu olabilir. Buna mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yol açmışsa, Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesi uyarınca, olayda "Vergi ziyarı" bulunduğu kabul edilir ve mükellefin bu fiili kanunda öngörülen cezalarla cezalandırılır. Gecikme faizi, yükümlülerin vergi ziyasına yol açan fiillerine dayandırılmadığından, bir vergi cezası olarak nitelendirilemez. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 26/12/1988 günlü Resmi Gazetede yayınlanan 27/9/1988 günlü ve 1988-27, 1988-28 ve 1988-29 sayılı kararlarında, gecikme faizinin mali ceza olarak nitelendirilemeyeceği sonucuna varmış, aksi görüşle ileri sürülen 112 nci madde hükmünün Anayasaya aykırı bulunduğu iddiasını yerinde görmemiştir. Bununla beraber Anayasa Mahkemesi sözü edilen kararlarında, gecikme faizinin "mali yükümlülük" olduğuna işaret etmektedir. Anayasa Mahkemesi, özellikle 1988-29 sayılı kararında, maddenin Anayasanın 73 üncü maddesine aykırılığı iddiası ile ilgili gerekçesinde, gecikme faizinin "ek bir mali yükümlülük" olduğunu ifade ettikten sonra, "Belli koşullar altında ve belli yükümlüler için doğan bu ek yükümlülüğü, vergi adaletini düzenleyen Anayasa hükmü ile ilişkilendirmek doğru olmaz." demektedir. İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, büyük ölçüde idarenin gecikmesinden, yargı yerlerinde uyuşmazlığın karara bağlanması ve uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesinin belli sürelerin geçmesine bağlı olmasından kaynaklanan gecikmeler mükelleflerin fiil ve davranışına bağlanamayacağından ceza olarak nitelendirilemeyecek olan gecikme faizinin, kanunda belli koşulların gerçekleşmesi ile ortaya çıkan, idarenin kamu hukuku alanında tek yanlı işlemlerine dayalı bir kamu alacağı teşkil ettiği ve bu haliyle mali yüküm niteliği taşıdığına kabulü gerekmektedir. Ayrıca bu mali yükümlün, üzerinden hesaplandığı ve birlikte tahsil edildiği vergiden ayrı düşünmek olanağı da bulunmadığından, tarh edilen vergiye ek, fer'i amme alacağı niteliğinde bulunduğundan da kuşku duyulamaz. Bu niteliği itibariyle gecikme faizinin bağlı olduğu verginin tabi olduğu hukuki rejime göre işlem görmesi ve onun akıbetine tabi olduğunun kabulü gerekmektedir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez.

3239 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde yapılan değişiklikle öngörülen "gecikme faizi", yerine geçtiği 2791 sayılı Kanunla düzenlenen ve "tecil faizi oranında bir faiz" olarak ifade edilen kamu alacağından kapsam ve nitelik itibarıyla farklıdır. Bu nedenle, gecikme faizi bu müessesenin devamı olarak kabul edilemez. Yapılan yeni düzenlemede, gecikme faizinin kanunun yürürlüğünden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhların, ödeme zamanları kanunun yürürlüğünden sonraya rastlayanlar için gecikme faizi uygulanacağına işaret eden ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Bu değişikliğin 1/1/1986 tarihinde yürürlüğe gireceği, 3239 sayılı Kanunun 144 üncü maddesinde açıkça belirtildiğine göre, maddenin yürürlüğünden sonraki olaylara ve ilişkilere uygulanmak üzere düzenlendiği, geriye dönük bir uygulamaya olanak vermediği açıktır.

112 nci maddenin 3239 sayılı Kanunla değişik metninin, özel ödeme zamanları 1/1/1986 tarihinden sonraya rastlayan, bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara, 1/1/1986 tarihinden vade tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulamasını mümkün kıldığını, kanunun yürürlükte bulunduğu bu süre için faiz hesaplanıp istenmesinin kanunun geriye yürütülmesi sayılamayacağı görüşü de yerinde değildir. Kanunda bu uygulamaya imkan verecek bir açıklık ya da intikali bir hüküm yer almadığından, bu görüş kanunun sözüne aykırıdır. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 üncü maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı ifade olunmuştur. Vergiyi doğuran olayın vukuu ile idare ile mükellef arasında meydana gelen alacak borç ilişkisinin belirli hale gelmesini sağlayan tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi işlemler, pratik yönden bir değer ifade ederse de, söz konusu ilişkinin hukuki sonuçlarını değiştiremez. Vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü tarihinde yürürlükte bulunan kanuna ve hukuki rejime tabi olması gereken vergi borcuna gecikme faizi uygulamak, sonradan yürürlüğe giren kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılması ve kanunun geriye yürütülerek uygulanması demek olur. Nitekim Anayasa Mahkemesinin yukarıda sözü edilen konuya ilişkin kararlarında, "gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda", kanunların geriye yürümezliği ilkesinin ihlâlinden söz edilemeyeceği belirtilmekle, daha önceki dönemlere ilişkin vergilere gecikme faizi uygulamasının ilkeye aykırı olacağı ifade edilmiş olmaktadır.

SONUÇ :

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerle, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına ve uzlaşılan vergilerde uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren "gecikme faizi" uygulanmasını öngören, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında yer alan hükme dayanılarak, 1/1/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara "gecikme faizi" uygulanması olanağı bulunmamaktadır.

Bu nedenle içtihadın, Dördüncü Dairenin bu yöndeki kararları doğrultusunda birleştirilmesine, 29/6/1989 günündeki toplantıda karar yeter sayısı sağlanmadığından 3/7/1989 günü ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi.

X - KARŞI OY

İçtihadın birleştirilmesi istemine konu olan kararlardaki uyumsuzluklar 1/1/1986 tarihinden önceye ait uyumsuzluklar olup Dairelerimizce büyük ölçüde karara bağlanmıştır. 1/1/1986 dan sonraki uyumsuzluklar yönünden herhangi bir içtihat aykırılığı da bulunmamaktadır. Bu nedenle, artık önemi kalmayan bu konu hakkında içtihadın birleştirilmesi için gerekli olan lüzum unsuru ortadan kalktığından, içtihadın birleştirilmesi gerektiği yolundaki çoğunluk kararına karşıyım.

XX - KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." hükmünü taşımaktadır.

Vergi borcunun hangi hallerde meydana geleceği sorusu, verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur. Yasa koyucu, yasaya aykırı vergi alınmasını önlemek amacıyla, verginin nereden, kimden, ne zaman alınacağını yasalarla saptamıştır. Vergi alacağının ne zaman doğacağı hususu da 19 uncu madde ile açıklanmış, önce bir olayın ya da hukuki durumun meydana gelmesi koşulu getirilmiştir. Gelir Vergisinde bir gelirin elde edilmesi, vaset vergisinde mal bırakanın ölümü, katma değer vergisinde bu yasaya tabi ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim ve hizmet yapılması; her türlü mal ve hizmet ithal olunması veya yasada sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin vuku bulması, taşıt alım vergisinde taşıtın bir diğer kişiye intikali, vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar. Vergi borcunun meydana geldiği tarih incelemenin ya da tarh ve tahakkukun yapıldığı tarih değil, ikmalen veya re'sen tarha neden olan vergiyi doğuran olayın vukua geldiği tarih olduğuna göre 112 nci madde kapsamına giren 1985 ve önceki yıllara ait vergi borçlarının ödenmesi, sözü edilen maddede 3239 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihteki koşullara tabi olacağı gibi, 1985 ve önceki yıllara ait tarhiyatın 1/1/1986 tarihinden sonra yapılmış olması, gecikme faizinin tarh tarihinden değil, 1/1/1986 tarihinden itibaren hesaplanmasını gerekli kılar.

Vergi Usul Kanununa önce 2791 sayılı Kanunla getirilen daha sonra 3239 sayılı Kanunla kapsamı genişletilen ve vergi cezası olmadığı tartışmasız olan "gecikme faizi"nin niteliğinin araştırılması, konuyu aydınlatacaktır.

Vergi hukukumuzda faiz ve hemen aynı nitelikte olan gecikme zammı kavramlarına önce 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer verilmiştir. 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi, 3209 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekliyle, "Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haciz tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, amme alacağı iki yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir." hükmünü taşırdı. Maddenin yürürlükte olan biçimi de şöyledir; "..... vergi, resim, harç ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir." Madde gerekçelerinde, maddede sözü edilen faizin ne olduğu ya da ne amaçla alındığı hakkında bir açıklık yoktur. Ancak, tahsili ertelenen kamu alacağının tahsil edilmediği süre için yükümlüye sağladığı yararın bir kısmının, kamu alacağının Devlet hazinesine geç girmesinin meydana getirdiği zarara karşılık olarak alınmasının amaçlandığı kuşkusuzdur. Bu, bilinen anlamda temerrüt faizidir.

6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre; kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vade gününü takip eden gündün başlayarak ilk bir aylık süre için % 10, sonraki her ay için % 4 gecikme zammı uygulanır. Maddede değişiklik yapan 2975 sayılı Kanunun madde gerekçesinde " vadesinde ödenmeyen amme alacağına tatbik edilen gecikme zammının oranı artırılmaktadır. Böylece artan kredi maliyetleri karşısında mükelleflerin vergilerini vadesinde ödemeyerek finansman kaynağı olarak kullanmaları eğiliminin engellenmesi ..."nin , 3209 sayılı Kanunun gerekçesinde de " ... banka faiz oranları karşısında borç ödemede zorlayıcı tesirini devam ettirebilmesi için gecikme zammı nispet ve miktarının gelişen ekonomik ve mali şartlara göre tespit edilmesi" nin amaçlandığı belirtilmektedir.

Yükümlülerin vergi borçlarını zamanında ödememelerinin meydana getirdiği sonuçlardan birisi de vergi borcunun vadesinde ödenmeyen kısmına gecikme zammı uygulanmasıdır. Üzerinde durulması gereken husus, zammın vergi cezalarında olduğu gibi tüm vergiye değil, ancak vergi borcunun vadesinde ödenmeyen kısmına uygulanmasıdır. Amaç, vergi borcunun vadesinde ödenmediği nedeniyle hazinenin uğradığı zararın yükümlüye ödettilmesidir.

112 nci maddenin 3 üncü bendi 1/1/1983 tarihinde yürürlüğe giren 2791 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve açıkları dava sonucunda haksız çıkan yükümlülerin uyuşmazlık konusu verginin kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden, 6183 sayılı Kanuna göre hesaplanacak tecil faizi oranında bir faizi de ödemeleri öngörülmüştür.

Madde 3239 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle tekrar değiştirilerek, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerden taksit süreleri kısmen veya tamamen geçmiş olanların bir ay içinde ödeneceği,

Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

Dava konusu yapılmış vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar,

Uzlaşılacak vergilerde tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar,

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre saptanan gecikme zammı oranında "gecikme faizi" uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

2791 sayılı Kanunun madde gerekçesi şudur:

"Bu madde ile, mükelleflerin vergi mahkemelerine haksız olarak dava açmalarını önlemek üzere, nihai olarak haksız çıkan miktar ile oranlı olarak 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre hesaplanacak tecil faizi alınması yoluna gidilmesi öngörülmektedir."

3239 sayılı Kanunun madde gerekçesi de şu açıklamayı taşımaktadır: "Bugünkü ekonomik düzeyde her alacak, borç münasebeti faizi gerektirmekte ve alacağın tahsilinde her ne suretle olursa olsun husule gelen gecikmelerde faiz uygulanmaktadır."

"Vergi alacağının zamanında tahsili, amme hizmetlerinin zamanında görülmesi gibi önemli bir gerekçe arz ettiğinden genellikle alacaklar için uygulanan faiz usulünün sonradan doğan vergi alacağı için de uygulanması haklı bir sebep teşkil eder."

"Bilindiği gibi, vergi kanunlarında, verginin normal vadesi vergiyi doğuran olaya bağlı olarak belli edilmiştir. Zira, vergi alacağını meydana getiren vaka vergiyi doğuran olaydır. Bu itibarla vergiyi doğuran olayın sonradan meydana çıkarılması, diğer bir deyimle vergi alacağının vadesinden sonra tespit edilmesi halinde de, verginin bir Devlet alacağı olarak doğduğunu kabul etmek icab eder."

"Böyle olunca, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi alacakları için tarhiyat konusu vergiye ait normal vade tarihinden, yeni düzenleme ile belli edilen tarihe kadar faiz uygulanması gerekli olmaktadır. Bu şekilde faiz uygulanmasıyla Devlet alacağının ödenmesindeki gecikmelerin büyük ölçüde önleneceği muhakkaktır."

"Bu alacaklar için faiz alınmasını gerektiren diğer en önemli sebep ise, zamanında beyan edilmemek ve ödenmemek suretiyle haksız olarak Devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle menfaat sağlayan mükellefin mükafatlandırılmasını önlemektir."

"Gerçekten Devlet parasını haksız olarak kullanmak suretiyle kazanç temin eden mükelleften, sözü edilen paranın kullanma karşılığının alınması, hukuk nizamının tabii bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır."

Görüldüğü üzere madde gerekçesinde gecikme faizi, Devlet parasının kullanılması karşılığı alınan bir para olarak tanımlanmaktadır. Bu, temerrüt faizidir. Vergi cezası ya da Anayasa'nın 73 üncü maddesinde yer alan vergi veya benzeri mali yükümlülük değildir.

Yasaların ilişkin oldukları olaylara uygulanmalarında üç farklı durum ortaya çıkabilmektedir.

— Yürürlük tarihinden önceki olayları kapsayan yasalar,

— Yürürlüğe girmesine rağmen yürürlükten kalkmış bulunan önceki yasanın geçerli olduğu durumlar,

— Yürürlük tarihinden itibaren ilişkin olduğu olaylara uygulanan yasalar.

Bu farklı durumların ortaya çıkardığı derhal uygulama, etkiyi sürdürme ve geriye yürütme olarak tanımlanan üç norm, ceza hukuku alanına ilişkin anayasal geriye yürütmezlik kuralı dışında (Anayasa, Madde: 38) doğrudan bir Anayasa kuralı tarafından düzenlenmediği gibi, 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlan ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun da bir hüküm getirmiş değildir.

Yasa zaman bakımından bir uygulama kuralı getirmişse buna uyulacağı ve yukarıda sözü edilen üç norma başvurmaya gerek olmadığı kuşkusuzdur. Bunu izleyen ikinci kural, kanunların derhal uygulanmasıdır. Bu kuralı Anayasa Mahkemesinin bir kararı ile de doğrulayabiliriz: "İster özel hukuk ister kamu hukuku alanında olsun, kanunlar, kural olarak derhal etkilerini gösterirler."

Kazanılmış hakların korunması, bu kurala istisna olabilir. Zira kazanılmış hakların korunması, hukuk devleti düşüncesi ve yapısının vazgeçilmez icaplarından olduğundan, yasaların kazanılmış hakları ihlal etmemesi bu düşüncenin zorunlu gereğidir. Bu nedenledir ki kazanılmış hakları korumayan yasaların geriye yürür nitelikte olduğu görüşü egemendir. Ancak, kazanılmış hak kavramının kullanıldığı durumların gerçekte kazanılmış hak olup olmadığı tartışma konusu yapılabildiğinden, kazanılmış hakkın hangi durumlarda oluştuğuna bakmak gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında kazanılmış hakkı tanımlamaktadır. Yasa koyucunun genel hukuki durumları serbestçe düzenleme yetkisi bulunduğundan, yasa bir statüye düzenlerken o statüye giriş için var olan bir olanağı kaldırmışsa, kazanılmış haktan söz edilemeyeceğini ortaya koyan Yüksek Mahkeme, bir başka kararında da yasa koyucunun getirdiği yeni kurallara durumu uygun olmayanların aynı statüde kalamayacaklarını belli etmiştir.

Yüksek Mahkemeye göre yasalar "kamu yararına olarak geleceği düzenleyici, soyut, kişisel olmayan, genel hukuk kuralları" koyarlar. Bu kuralın tersinden hareketle geriye yürütmenin tanımını bulabiliriz. Ancak kişisel olan hukuki durumlar için ve geçmişe yönelik özel kural içeren yasalar geriye yürür niteliktedir. Kazanılmış hak, geçmişte kişisel durum olarak oluşmuş veya hükmünü tamamlayarak sona ermiş durumların korunmasında söz konusu olur.

Yüksek Mahkeme bir başka kararında konuya şöyle yaklaşmaktadır. "Bu gün kazanılmış hak sorunu, kamu hukuku alanında eski önemini yitirmiştir. Artık kazanılmış hak sorununu Anayasa'da yazılı temel hakların sınırlandırılması nedenleriyle bir arada tartışmak ve bu hakların dokunulmaz ve ilişilemez olduğu yolundaki düşüncesi kamu hukuku alanında bir hayli yumuşatmak olanakları vardır."

Yüksek Mahkemenin kararlarından şu sonuçlar çıkmaktadır: Kazanılmış hakkın korunması esas olmakla birlikte kamu yararı ve kamu düzeninin söz konusu olduğu hallerde bu kural geçerli olamaz. Gerek özel hukuk alanında gerekse kamu hukuku alanında genel bir kuralın tanındığı olanağın belli bir kişi için ortadan kaldırılması, kazanılmış hakkın ihlâlidir. Bir başka anlatımla; geçmişte tamamlanmış ve hukuki sonuçları oluşmuş geçmişteki hukuksal ilişkilere uygulanan yasalar "gerçek geriye yürüten", geçmişte başlayan ve yeni yasa yürürlüğe girdiğinde henüz sonuçlanmamış hukuki ilişkilere uygulanan yasalar "gerçek olmayan geriye yürüten" yasalardır. İlke olarak, gerçek önceye yürütmenin anayasal kurallara aykırı olması-na karşılık, gerçek olmayan önceye yürütme mümkün olmaktadır.

Bütün bu açıklamalarımızı 112 nci madde yönünden şöyle toparlayabiliriz: Gecikme faizini, cezai nitelikte olmadığından Anayasa'nın 38 inci maddesi kapsamı içinde görme ola-

nağı yoktur. Kamu hukuku alanında ve kamu yararı düşüncesiyle yapılmış yasal bir düzenlemedir. Kazanılmış bir hakkı ihlâl ettiği ileri sürülemez. Yasanın, yürürlüğe girmesiyle birlikte sonuçlanmamış vergi alacaklarına uygulanması zorunludur.

112 nci maddenin Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle yapılan ilirazı oybirliğiyle reddeden Anayasa Mahkemesinin 27/9/1988 tarih ve E: 1988-7, K: 1988-27 ve E: 1988-9, K: 1988-28 ve E: 1988-16, K: 1988-29 sayılı kararlarında gecikme faizi "Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim adı altında olursa olsun, belli bir süre kullandığı paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır." biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanımlama yukarıdan beri işaret ettiğimiz gibi, gecikme faizinin bir vergi veya vergi cezası niteliğinde bir mali yükümlülük olmadığını, Devlete ödenmesi gereken vergi borcunu zamanında ödemeyen yükümlünün bu parayı başka amaçlarla kullanmasının karşılığı olarak ve Devlete vergi borcunun geç ödenmesinin gerek yatırım harcamalarında gerekse cari giderlerde meydana gelen kaybın giderilmesini sağlamak amacıyla yönelik olduğunu ortaya koymaktadır.

112 nci maddeyi Anayasa'nın 38 inci maddesi yönünden de ele alan Anayasa Mahkemesi kararının ilgili bölümü aynen aşağı alınmıştır:

"Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de önemlidir. Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan "kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak, "kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışmaz."

Anayasa Mahkemesi kararından seçilmiş bir cümle üzerine fikir bina etmek yerine, Kanunların geriye yürümezliği ilkesinin tartışıldığı bu bölümün bir bütün olarak ele alınması, Yüksek Mahkemenin şu üç husus üzerinde önemle durduğunu ortaya koyacaktır:

Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesiyle doğduğundan, yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından ya da ikmalen, re'sen veya idarece tarh biçiminde belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun, yükümlülüğe esas olan tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geldiği tarihtir.

Olaya böyle bakmak, kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi, vergisini zamanında ödeyenle ödemeyeni ayırt etmek, ödeyenı korumak yönünden de önemlidir.

Konuya bu bakış biçimi, "kanunların geriye yürümezliği" ilkesine ters düşmez. Madenin gecikme faizini getiren yasanın yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen (tarh ve tahakkuk yapılan) gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya (vergiyi doğuran olay) dönerek gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak, "kanunların geriye yürümezliği" ilkesine aykırı olamaz.

Anayasa Mahkemesi kararında belirtilen tartışılması ve cevaplandırılması hukuk açısından imkansız olan ve yukarıdan beri üzerinde önemle durduğumuz bu üç husus, içtihadın birleştirilmesinde gözönünde tutulması gerekli temel hareket noktalarıdır. Anayasa Mahkemesi karar gerekçelerinin bağlayıcı niteliğinin tartışılması bir yana, yasalarla oluşan durumlara Anayasal kurallar açısından Anayasa Mahkemesinin bakış biçiminin göz ardı edilmesi de olanaksızdır.

Sonuç olarak; zamanında ödenmemesi nedeniyle ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan ve dava açılmamak ya da dava açılarak haksız çıkmak veyahut uzlaşımak suretiyle kesilen vergi borçlarına gecikme faizi uygulanmasını öngören 112 nci maddenin, yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olmakla beraber bu tarihten sonra da ödenmemiş olması nedeniyle vergi borcu olma niteliği devam eden vergilere de uygulanması, yasaların derhal uygulanmaları ve etkilerini göstermeleri ilkesinin doğal sonucudur. Aksine bir anlayış, bir yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere ait olmakla birlikte o tarihte devam etmekte olan durumları ayırık tutan geçici bir hükme yer vermemiş olmasına rağmen, kapsamına giren olayların bir bölümü açısından yürürlüğe girmesini önlemek anlamına gelir ki, böyle bir anlayış hukukun temel ilkeleri ve hukuk mantığı ile bağdaşmaz.

112 nci maddenin 1/1/1986 tarihinden sonraki dönemlere uygulanacağına ilişkin çoğunluk kararı, 1985 yılına ilişkin re'sen, ikmalen ya da idarece tarhiyatlar açısından da çelişkili olmaktadır. 1985 takvim yılı gelir vergisi beyannameleri 31/3/1986 ve kurumlar vergisi beyannameleri 30/4/1986 tarihinde verileceğinden, re'sen veya ikmalen yapılacak tarhiyatlar ancak bu tarihten sonra yapılacak vergi incelemeleriyle ortaya çıkabileceğinden, re'sen veya ikmalen yapılacak tarhiyatlarda 1985 yılını da 112 nci madde kapsamı dışında tutan düşüncüyü anlamak imkanı yoktur. Bu düşünüş biçimi, yükümlülerin özel hesap dönemi seçmiş olmaları halinde daha karmaşık durumların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Bütün bu nedenlerle içtihadın, 1/1/1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olmakla beraber bu tarihte henüz ödenmemiş olan vergilere de 1/1/1986 tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanacağı yolunda Danıştay Üçüncü Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşü ile çoğunluk kararına katılmıyoruz.

XXX - KARŞI OY

3239 sayılı Yasa'nın 8 inci maddesiyle değişik Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin (3) numaralı bendiyle; ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda; " ... tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin vade tarihinden itibaren ..." gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür. Vergi İdaresi önceki dönemlere ilişkin salınan vergilere bu hükmün yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihinden itibaren faiz uygulamış, açılan davalar sonunda kendisine intikal eden olaylarda Üçüncü Daire, faizin bir vergi cezası olmadığı, yasaların yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hukuki etkilerini göstereceği gerekçesiyle, idarece yapılan uygulamanın Yasaya uygun bulunduğunu karara bağlamıştır.

Dördüncü Daire ise, 7/6/1988 gün, 1988-2275 sayılı kararında, "Ayrıca, eski dönemlere ait olup da, vadesi 1/1/1986 tarihinden sonraki tarihe tesadüf eden alacaklar için 3239 sayılı Yasayla getirilen gecikme faizinin uygulanacağına ilişkin Yasada açık bir hüküm bulunmadığından, 213 sayılı Kanunun gecikme faizi alınmasını öngören değişik 112 nci maddesi hükmünün ancak 1/1/1986 ve daha sonraki dönemler için uygulanacağını kabul etmek gerekmektedir." şeklinde bir gerekçeye yer vermiştir.

Üçüncü Daire görüşü çoğunluk kazanmamıştır. Dördüncü Daire kararı yönünde içtihatların birleştirilmesine Kurulumuzca karar verilmiştir. Ancak Dördüncü Daire kararında; bir taraftan "vadesi 1/1/1986 tarihinden sonraki tarihe tesadüf eden alacaklar için ..." denirken, diğer taraftan; "değişik 112 nci madde hükmünün ancak 1/1/1986 ve daha sonraki dönemler için uygulanacağını kabul etmek gerekir." denilmek suretiyle, alacağın dönemi ile vadesi arasındaki zaman farkı dikkate alınmadığından 1985 yılı yönünden uygulamada ortaya çıkabilecek çelişkinin giderilmesi gerekmektedir. 1985 yılına ait gelir, 1986 Mart ayı sonuna kadar beyan edilerek verginin ilk taksidi de bu ay içinde ödeneceğinden, vergi dönemi 1985 takvim yılı, vadesi 1986 Mart ayı sonudur. 1985 yılı gelirinin beyanından sonraki tarihlerde ikmalen yapılacak bir tarhiyata dönemi 1985 yılı olduğu için faiz uygulanmayacak, veya vadesi 1986 Mart ayı sonu olduğundan bu tarihten itibaren faiz uygulanacak mıdır? Bu konuda, farklı vergilerde farklı durumlar ortaya çıkabilir.

Bu nedenle, 1985 yılına ilişkin vergilerin vade tarihleri yönünden faiz uygulamasına tabi olup olmayacağı hususunun görüşülerek konuya açıklık getirilmesi gerektiği görüşündeyiz.