

Danıştay Kararı

Esas No : 1992/1

Karar No : 1993/2

ÖZÜ: 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesi uyarınca ödenmiş gecikme faizinin vergi hatası bulunduğu ileri sürülerek geri verilmesi için düzeltme ve şikayet yolu izlenerek Danıştay'da dava açılması halinde verilecek kararda; 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin bulunan İçtihatı Birleştirme Kurulu kararına dayanılarak olayda bir vergi hatası bulunduğundan söz edilemez.

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.2.1992 günlü ve E:1991-48, K:1992-113 sayılı kararı ile aynı Genel Kurulun 21.2.1992 günlü ve E:1991/430, K:1992/99 sayılı kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi, adigeçen Genel Kurul'ca istenmesi üzerine, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi kuralı uyarınca dosya Danıştay Başkanı tarafından gönderilmekle, isteme konu olan kararlar ile yasal düzenlemelerin tümü incelenip, rapor tör üyenin açıklamaları ve Danıştay Başsavcısının düşüncesi alındıktan sonra gereği düşünüldü:

İsteme Konu Olan Kararlar:

1- 1985 takvim yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda bir kısım kazancını bildirim dışı bıraktığı saptanan yükümlü tarhiyat öncesi uzlaşma istemiş ve 4.5.1989 günü yapılan görüşmede varılan uzlaşmaya göre gerçekleşen ödeme sırasında gecikme faizi tahakkuk ettirilmiştir. Tahakkuk tarihine göre kesinleşen gecikme faizinin bir kısmı ödendikten sonra, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara gecikme faizi uygulanmayacağını belirleyen K:1989/3 sayılı kararı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yükümlü bu karara ve Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin üçüncü fıkrasında 3239 sayılı Yasa ile getirilen değişikliğin 1985 takvim yılına ilişkin tarhları kapsamadığına dayanarak gecikme faizine ilişkin tahakkukun düzeltme yoluyla silinmesini ve gerçekleştirmiş olduğu ödemenin geri verilmesini istemiştir.

Bu isteme ilişkin başvurusu reddedilen yükümlü, Maliye ve Gümrük Bakanlığının söz konusu işlemini dava konusu etmiş, dava Danıştay Dördüncü Dairesince incelenmiştir. Anılan Dairece yapılan inceleme sonucunda, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun K:1989/3 sayılı kararı uyarınca 1.1.1986 tarihinden önceki tarhlara gecikme faizi uygulanmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle Bakanlık işleminin iptaline karar verilmiştir. Bu karar; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.2.1992 günü ve E:1991/48, K:1992/113 sayılı kararı ile; Vergi hatalarını düzeltmenin Vergi Usul Kanununun "Vergi Alacığının Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımındaki Üçüncü Bölümde yer alan 116-126 ncı maddelerde düzenlendiği, anılan Yasanın 116 ncı maddesinde, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasının vergi hatası sayıldığı, 375 inci maddesinde ise, vergi cezalarında yapılan hataların

da bu Yasada vergi hataları için belli edilen usul ve koşullara göre düzeltileceğinin kurala bağlandığı, Vergi Usul Kanununun 117 ve 118 inci maddelerinde hesap hataları ile vergilendirme hatalarının aynı aynı tanımının yapıldığı, yükümlülerce ileri sürülen bir savın vergilendirme hatası kapsamında kabulü için öncelikle bu maddelere uygun olması gerektiği, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde düzenlenen gecikme faizinin, aynı Yasanın 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası kuralı uyarınca Yasada düzenlendiği bölüm ve aynı Yasanın 1 inci maddesinde yazılı kapsam karşısında düzeltme yoluyla geri verilebilecek benzeri mali yüküm olduğunda kuşku bulunmamakla birlikte, yükümlü tarafından düzeltme istemine neden yapılan iddianın 117 ve 118 inci maddelerdeki hesap ve vergilendirme hatalarından hiçbirine girmediği, bu nedenlerle istemin düzeltme kapsamında olduğu görüşüyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuştur. Bu karara karşı karar düzeltme isteminde bulunulmamıştır.

2- Defter ve belgelerin incelendiği 1985 Şubat dönemi için adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı kurumca açılan davada; Vergi Mahkemesince ceza kaldırılmak suretiyle tarhiyat değişiklikle onanmıştır. Bu karar uyarınca hesaplanan ve yükümlüye bildirilen vergiler, gecikme faizi ile birlikte 24.5.1989 günün ödenmiştir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun K:1989/3 sayılı kararı ile, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ait tarhlara gecikme faizinin uygulanmamasının kabul edildiği öne sürülerek, ödenmiş olan gecikme faizinin düzeltme yoluyla geri verilmesini isteyen kurum, bu istemin ve şikayet başvurusunun reddi üzerine Danıştay'da dava açmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının vergilendirme veya hesap hatalarının varlığını hükme bağlayan bir karar olmadığı, böyle bir karara dayanarak düzeltme yoluna gidilemeyeceği, İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının yayımından önce kesinleşerek ödenmiş gecikme faizlerine uygulanamayacağı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Bu karar, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.2.1992 günlü ve E:1991/430, K:1992/99 sayılı kararı ile; ek bir mali yüküm olan gecikme faizinin, Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesindeki tanıma girip girmediğinin Yasanın diğer kurallarına göre araştırılması gerektiği, Vergi Usul Kanununun kapsamını belirleyen 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada yazılı: vergi, resim ve harclara bağlı olan vergi, resim ve zamların da bu Yasaya bağlı olduğunun açıklandığı, gecikme faizi kavramının Yasanın 112 nci maddesinde 3239 sayılı Yasa ile getirilen değişiklikle Vergi Usul Kanununa girmiş olduğu, gecikme faizinin ek bir mali yüküm olduğu ve mali ceza niteliği taşımadığının kabul edildiği, öte yandan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun K:1989/3 sayılı kararında gecikme faizinin Yasadaki "... belli koşulların gerçekleşmesi ile ortaya çıkan idarenin kamu hukuku alanında tek yanlı işlemine dayalı bir kamu alacağı..." oluşturduğu belirtildikten sonra "... bu mali yükümü, üzerinden hesaplandığı ve birlikte tahsil edildiği vergiden ayrı düşünmek olanağı..." bulunmadığının da kabul edildiği, sözü açık olmayan durumlarda Vergi Usul Kanunu kurallarının konuluşundaki amaç, Yasa kapsamındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanmasını öngören 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası kuralının niteliği tartışılan "gecikme faizi" nin Yasada düzenlendiği kısım ile birlikte değerlendirilmesini de gerektirdiği, sadece ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler nedeniyle bu vergilerin uyumsuzluk çıkarılmaksızın ödenmesi, uzlaşılarak ödenmesi ya da uyumsuzluk konusu yapılmışsa yargı organı kararı üzerine ödenmesine göre ve vergi alacağının normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre yükümlülerin yol açtığı gecikmelerden çok vergi idaresinin tarhiyatı uygulamakta gecikmesi veya vergi yargısının işleyişinden doğan zorunlu gecikmeleri kapsadığından, gecikme faizinin gerçek anlamda bir gecikme faizi olmadığı sonucunun çıktığı, öte yandan Yasanın, vergi alacağını kaldıran durum ve nedenler arasında düzenlediği vergi hataları ile aynı kısmında ve ondan dört madde önce

yer alan 112 nci maddedeki gecikme faizi, hem bu nedenle hem de Yasanın 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında anılan "zam" kapsamında görülmüş olduğundan, vergi düzeltme isteklerine konu yapılabileceği sonucuna varıldığı, bu nedenle davanın Danıştay'da açılmasında Yasaya aykırılık bulunmadığı, Vergi Yasalarının yayımlandıkları tarihten sonraki olaylara uygulanması gerektiği, vergi doğurucu olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olmayan bir Yasa kuralı ile sonradan getirilen ek yükümlülükler yoluyla hukuki güvenliğin zedelenmiş olacağı, Anayasa Mahkemesince de gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere uygulanmak koşuluyla Anayasa'ya aykırılık görülmediği gerekçesiyle bozulmuştur. Bu karara karşı yapılan karar düzeltme istemi henüz karara bağlanmamıştır.

BAŞSAVCI DÜŞÜNCESİ:

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun; 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinde öngörülen gecikme faizinin uygulanmayacağına ilişkin 1989/3 sayılı İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile oluşan hukuki durumun, aynı Kanunun 116 ve izleyen maddelerine göre "vergi hatalarını düzeltme nedeni" sayılıp sayılamayacağı konusunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.2.1992 günlü ve E:1991/48, K:1992/113 sayılı kararı ile 21.2.1992 günlü ve E:1991/430, K:1992/99 sayılı kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi anılan kuruca istendiğinden, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi gereğince düşünce alınması için Başsavcılığımıza gönderilen dosyalar incelendi.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihadın birleştirilmesine konu iki kararında da uyuşmazlığın esasını 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ait vergilere bağlı olarak ödenen gecikme faizinin, ödemeden sonra yayımlanan 1989/3 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararına dayanılarak ve vergi hatalarının düzeltilmesi yolu ile geri istenmesi teşkil etmektedir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 21.2.1992 günlü ve E:1991/48, K:1992/113 sayılı kararında; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere gecikme faizi uygulanamayacağını belirleyen 1989/3 sayılı kararı ile oluşan hukuki durumun, vergi hatalarını düzeltme nedeni olarak kabul edilemeyeceğine karar vermiş ve bu karar, karar düzeltme yoluna gidilmeden kesinleşmiştir.

Anılan Kurul 21.2.1992 günlü ve E:1991/430, K:1992/99 sayılı kararında ise, bu kez, aynı hukuki durumu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 117 nci maddesi kapsamında bulunan "hesap hatası" biçiminde nitelendirmiş ve düzeltme ve şikayet yolu ile incelenebileceğine karar vermiştir.

Bu karar, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca karar düzeltme yoluna başvurulduğundan henüz kesinleşmemiştir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun belirtilen iki kararı arasında aykırılık bulunduğu açıktır.

Sözü edilen kararlardan biri karar düzeltme aşamasında bulunmasından ötürü henüz kesinleşmemiş ise de, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1989/4 sayılı kararı ile benimsenen görüşe göre konunun içtihatları Birleştirme Kurulunca incelenmesine engel teşkil etmeyeceği görülmektedir.

Konunun esas yönünden incelenmesine gelince: Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde, vergi hatası "vergiye müteallik hesaplarda ve vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" biçiminde tanımlanmış, 117 ve 118 inci maddelerinde de bu hatalar "hesap" ve "vergilendirme" hataları olmak üzere iki kategoride toplanmıştır.

Bunlar; matrahın yanlış gösterilmesi ya da hesaplanması, vergi nisbet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, verginin asıl borçlusu yerine başkasından istenmesi, açık olarak vergiye tabi olmayan ya da muaf olan kimselerden vergi istenmesi, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen yahut vergiden müstesna gelir, servet, kıymet ve işlemlerden vergi istenmesi ... gibi açık ve belirgin olarak haksız yere fazla ya da eksik vergi alındığı veya istendiğini gösteren durum ve hallerdir. Yani haksızlığı açık olan maddi durumlardır.

Nitekim 213 sayılı Kanundan önceki 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun gerekçesinde de; hesaba ve beyana dayanan bugünkü vergilerde, mükelleflerin kasıt olmaksızın maddi hatalar yapmaları, özellikle hesaplarda ve rakamlarda yanlışları olasılığının yüksek olduğu, aynı hataların vergi dairesince de her zaman yapılabileceği gözönünde tutularak, "maddi hata kolaylıkla ve daima düzeltilmelidir" prensibinin ışığı altında konunun yeniden ele alındığı ve özellikle mükelleflerin hukukunu korumak amacıyla bu hususta tasarıya açık ve kesin hükümler konulduğu, belirtilmek suretiyle yasada sözü edilen vergi hatalarından maksadın "açık" ve "maddi" hatalar olduğu açıklanmıştır.

Özet olarak ifade etmek gerekirse, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü bölümünde yer alan "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi" kapsamına herhangi bir hukuki yorum ya da tartışmaya mahal bırakmayacak biçimde "açık" ve "maddi" hatalar girer. Vergi hatalarından doğan uyuşmazlıkların itiraz ve şikayet yolu ile incelenmesinin sınır ve kapsamını belirleyen temel kural budur.

1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergilere gecikme faizi uygulanmayacağı hususu ise 1989/3 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı ile belirlenmiş bir hukuki durumdur.

Hem yerel mahkemeler hem de Danıştay'ın ilgili dairelerinin yorum ve kararları arasındaki aykırılık ve öze ilişkin farklılıklardan ötürü ancak içtihatların birleştirilmesi yolu ile çözüme ulaşılmış bir konunun "açık vergilendirme hatası" olarak kabul edilemeyeceği ise hukuk mantığının sonucu ve gereğidir.

Öte yandan, bilindiği üzere içtihatların birleştirilmesi yönteminden amaç, yargıda yasaların uygulama ve yorumunda birliği ve eşitliği sağlamaktır.

İçtihadın birleştirilmesi belli uyuşmazlıkların çözümünde olağan ya da olağanüstü bir kanun yolu olmadığından, bu kararlar ne içtihadı birleştirmeye yol açan ilamların taraflarını ne de daha önce kesinleşmiş durumları etkilemezler. Başka bir deyimle, bu kararlar geriye yürümezler. (9.5.1970 günlü ve E:1965/3, K:1970/23 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı)

Bu bakımdan 1989/3 sayılı İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı ile belirlenen hukuki durumun, daha önce uyuşmazlık yaratılmamak suretiyle kesinleşmiş olaylara etkisi olamaz.

Açıklanan nedenlerle içtihadın, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.2.1992 günlü ve E:1991/48, K:1992/113 sayılı karar doğrultusunda birleştirilmesi görüşüyle dosya Yüksek Kurula saygıyla sunulur.

İNCELEME:

Belirtilen kararlar arasında 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde öngörülen biçimde aykırılık bulunduğu, bu nedenle içtihadın birleştirilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar verildikten sonra işin esasının incelenmesine geçildi.

Vergi Usul Kanununun "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı bölümünün "vergi hatası" başlıklı 116 ncı maddesinde; vergi hatası vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Bunu izleyen maddelerde hatalar iki grup halinde toplanmıştır:

I- 117 nci maddede "hesap hataları" sayılmıştır. Bunlar;

- 1) Matrah hataları,
- 2) Vergi miktarında hatalar,
- 3) Verginin mükerrer olmasıdır.

Bunlar tamamen maddi nitelikte hatalardır.

II- "Vergilendirme hataları" başlıklı 118 inci madde ise şöyledir:

Vergilendirme hataları şunlardır:

1) Yükümlünün şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

2) Yükümlülükte hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

3) Mevzuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4) Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Olayımızda hatalı alındığından söz edilen şey "vergi " değil "gecikme faizi" olmakla beraber bir "mali yüküm" olan, vergi miktarına ve gecikilen ödeme süresine göre hesaplanan "gecikme faizi" için "düzeltme ve şikayet" yolu izlenebileceği Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun iki aykırı kararında da kabul edildiğinden bu konuda bir görüş ayrılığı yoktur.

Kararlar arasındaki aykırılık; Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasını değiştirerek "gecikme faizi" uygulamasını getiren 3239 sayılı Yasanın 8 inci maddesi 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girdiğinden ve bu tarihten önceki vergilendirme dönemleri için "gecikme faizi" alınamayacağına ilişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 3.7.1989 günlü E:1988/5, K:1989/3 sayılı kararı bulunduğundan, daha önce vergi dairesince istenerek yükümlüce ödenmiş olan gecikme faizinin, olayda "vergi hatası" bulunduğu kabul edilerek geri verilmesinin gerektiği veya gerekmediği konusunda iki ayrı görüşün Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun iki kararında ayrı ayrı çoğunluk kazanmasından kaynaklanmaktadır.

Olayda, vergi hatası bulunduğu görüşünde olanlar, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemleri için gecikme faizi alınmasını, ilgili yasa kuralına ve bu konuda verilen Danıştay İçtihatları Birleştirme kararına aykırı bularak Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 2 nci ve 3 üncü fıkralarında yazılı "açık olarak vergiye tabi olmayan" kimselerden vergi istenmesi veya alınması, ayrıca "açık olarak vergi konusuna girmeyen" bir durumun vergilendirilmesi şeklinde değerlendirmektedir.

Bu görüşte ve değerlendirmede yasal isabet yoktur. Öncelikle, uyumsuzlukların nasıl ortaya çıktığını ve ne şekilde geliştiğini ortaya koymak gerekir. Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin, 3239 sayılı Yasanın 8 inci maddesiyle değiştirilen 3 numaralı fıkrasının 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra daha önceki vergilendirme dönemleri için, yapılan hesap incelemeleri üzerine bulunan matrah farkları üzerinden salınan vergilere "gecikme faizi" uygulanmıştır. Yükümlüler bu gecikme faizine karşı dava açmışlar, vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın ilgili daireleri, gecikme faizinin kaldırılması ve onanması sonucunu doğuran aykırı kararlar vermişler, konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kuruluna getirilmiş, Kurulumuzca 3.7.1989 günlü ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı çoğunlukla verilen kararla; 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanamayacağı sonucuna varılmıştır.

Sadece, aykırı görüşler ve kararlarla dolu yargılama evresi gözönünde tutulduğunda, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi istenmesi ve alınması işleminde, Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 2 nci ve 3 üncü fıkralarında yer alan "açık olarak" deyimine uygun şekilde bir hata, yani "vergi hatası" bulunmadığı görülmektedir.

Vergilendirme işlemlerinde her zaman bazı hatalar yapılabilir. Fakat her hata Vergi Usul Kanununun 117 nci ve 118 inci maddelerinde sayılan hatalar kapsamında değildir. Bu kapsamda olmayan hatalar ise, "düzeltme ve şikayet" yoluyla düzeltilemez. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin kararı, daha önce uygulanmış olan gecikme faizlerinin "vergi hatası" kapsamında görülmesine haklı bir neden sayılamaz.

İçtihadı birleştirme kararlarının öteki yargı kararlarından ayrılan bir özelliği, bu kararların mevcut bir uyumsuzluğu, belli yargısal yöntemlerle çözümleyen kararlardan olmamasıdır. Bir başka anlatımla, bu kararlar iptal ve tam yargı kararları gibi herhangi bir idari işlem ya da eyleme yönelik değildir ve doğrudan doğruya uyumsuzluk konusu olan bu işlem ve eylemlere uygulanamaz.

İçtihadın birleştirilmesine ilişkin kararlar genel, objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesine, onun yorumlanmasına ilişkin olup konusunu teşkil eden hukuk kuralı yürürlükte kaldığı sürece geçerliğini korur ve Danıştay Kanununun 40/4 maddesi uyarınca bu kararlara Danıştay Daire ve Kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Bu zorunluluk, idarece, sebep unsuru içtihadı birleştirme kararının verilmesinden önce oluşmuş olsa dahi, henüz tesis edilmemiş idari işlemlerle; yargı yerleri için yargılama süreci bitmemiş uyumsuzluklarla sınırlıdır. Daha açık anlatımla idare içtihadı birleştirme kararının ilgili olduğu hukuk kuralını uygulayacağı her durumda karar doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Yargı organları da görmekte oldukları davaların her evresinde keza içtihadı birleştirme kararına uygun olarak uyumsuzluğu çözümleyeceklerdir. Ancak idare, içtihadı birleştirme kararından önce bu karara aykırı olarak tesis ettiği bir idari işlemi geri alarak düzeltmesi için zorlanamayacağı gibi, yine yargı yerlerince bu kararlara aykırı olarak verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlar hakkında, sonradan verilmiş olan içtihadı birleştirme kararına dayanarak yargılamanın yenilenmesi istenemez. Bu husus senelerden-

beri idari ve adli yargının verdiği çok sayıda kararla doğrulanmış ve içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürümezliği hukukun temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

SONUÇ:

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 3.7.1989 günlü, K:1989/3 sayılı kararına aykırı olarak, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için bu karar verilmeden, vergi dairelerince uygulanmış ve yükümlülerce ödenmiş olan "gecikme faizi", olayda Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesi kapsamında bir "vergi hatası" bulunduğu gerekçesiyle "düzeltme ve şikayet" yoluyla geri verilemez.

Bu nedenlerle içtihadın Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun E:1991/48, K:1992/113 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 10.6.1993 günlü birinci toplantıda Kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

Esas No: 1992/1

Karar No: 1993/2

AZLIK OYU

X- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Yasa ile değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı bendinde öngörülen gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara uygulanamayacağı yolundaki 3.7.1989 günlü ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımından önce tahakkuk ettirilerek tahsil edilmiş gecikme faizinin, vergilendirme hatası yoluyla geri verilip verilemeyeceği içtihatların birleştirilmesi isteminin esasını oluşturmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde tanımı yapılan ve kapsamı gösterilen vergi hataları nedeniyle ilgililerin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde idareye başvurarak hatanın düzeltilmesini isteyebilecekleri, aynı yasanın izleyen maddelerinde öngörülmüştür. Bu başvuruların reddi üzerine, ilgililer Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikayet başvurusunda bulunabileceklerdir. Bu istemin reddi yolundaki Bakanlık işleminin idari davaya konu edilebileceğinde kuşku bulunmamaktadır. Bu davaların, diğer idari davalardan nitelik itibarıyla bir farkı yoktur ve diğer idari davaların görülmeye usul, esas ve koşullarına bağlıdır. Bu davalar 2576 ve 2577 sayılı Yasalarda "vergi tarhi" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi davası"ndan sadece konusu itibarıyla ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu tarh işlemi oluşturduğu halde, vergi hatası ileri sürülerek açılan davanın konusunu hatanın düzeltilmesi isteminin reddi yolundaki idari işlem oluşturmaktadır. Vergi hatası savının bir vergi davasında da incelenebilecek olması, mahkemece hakkında karar verilmemiş bir hatanın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilmesine ve bu konudaki olumsuz işlemin dava edilmesine engel değildir. Vergileme işleminde hata bulunduğu savının idarece reddi yolundaki işlem davanın konusunu oluşturduğuna göre, bu davalarda incelenecek olan bu savın doğru olup olmadığı, başka bir anlatımla vergilemede hata bulunup bulunmadığıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınması, "vergi hatası" olarak tanımlanmış; 118 inci maddenin 2 numaralı bendinde, açık olarak vergiye bağlı olmayan kişilerden vergi istenmesi veya alınması yükümlülüğünde hata, 3 numaralı bendinde de, açık olarak vergi konusuna girmeyen gelir, servet, madde, kıymet, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması konuda hata olarak, vergilendirme hataları kapsamında sayılmıştır.

Vergi alacakları ile ilgili olarak tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanıp tahsilane olanak tanıyan 3239 sayılı Yasanın 8 inci maddesiyle değiştirilen Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesi kuralı 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, ancak bu

tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere uygulanabilir. Gerçekten de 3.7.1989 günlü ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında, 1986 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere gecikme faizi uygulanamayacağı kabul edildiğine göre, uyumsuzluk konusu gecikme faizinin, vergilendirme döneminden sonra yürürlüğe konulan yasanın geçmişe yürür biçimde uygulanarak tahsil edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi ve benzeri mali yükümler ancak yasa ile konulup kaldırılabilceğinden, Vergi Usul Kanunu kapsamında bir mali yüküm olduğunda kuşku bulunmayan gecikme faizinin, 3239 sayılı Yasanın yürürlüğünden önceki dönemlere ilişkin vergilere uygulanması, "açık olarak vergiye tabi olmayan" kimseden vergi istenmesi ve alınması, ayrıca açık olarak vergi konusuna girmeyen bir durumun vergilendirilmesi anlamına gelir. 1986 öncesi dönemlere ilişkin vergiler üzerinden gecikme faizi istenip alınması, mali yüküme ilişkin bir Yasanın yürürlüğünden önceki olaylara uygulanması demek olacağından, Vergi Usul Kanununun 116 ve izleyen maddeleri uyarınca düzeltme ve şikayet yoluyla düzeltilebilecek bir vergilendirme hatası niteliğinde bulunduğu kabulü gerekir.

Diğer taraftan, 3.7.1989 günlü içtihatların birleştirilmesi kararının yayımından sonra, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ait tarhlara gecikme faizi uygulanamayacağı, böyle bir uygulamanın vergi hatası oluşturacağı konusunda bir duraksama ve uygulama farklılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle içtihatların birleştirilmesi istemi, sözü edilen kararın yayımından önce tahakkuk ettirilen gecikme faizlerinin vergilendirme hatası yoluyla düzeltilmesine ve geri verilmesine olanak bulunup bulunmadığı konusunda toplanmaktadır. Bu konuda sonuca varılabilmesi, içtihatların birleştirilmesi kararlarının niteliği ve hukuki durumlara etkisinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır.

Danıştay dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunduğu veyahüt birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, ortaya çıkan görüşlerden hangisinin hukuka uygun bulunduğu belirlenmesi amacıyla içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilir. İçtihatları birleştirme kararı yasa gibi yeni bir hukuk kuralı koymak amacıyla değil, ancak yasanın hangi anlamda uygulanacağını saptamak veya hukuki durumu açıklamak amacıyla verilir. Bu kararlar, mevcut bir yasa kuralının yorumu olduğuna göre, bu yorumun yasanın yürürlükte bulunduğu dönemler için geçerli olduğunun kabulü gerekir. 2575 sayılı Danıştay Kanununun 40 inci maddesinin 4 numaralı fıkrasında bu kararlara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin ve idarenin uymak zorunda olduğu belirtilmektedir. Aynı maddenin 3 üncü fıkrasında, içtihatların birleştirilmesine ilişkin kararların gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanacağını öngörümüş olması bu kararların herkesce bilinmesi içindir. Bu yayıma içtihatları Birleştirme Kurulu kararında yer alan görüş ve sonuca yürürlük kazandırmak amaç ve anlamı vermeye olanak olmadığından, yasanın yürürlükte bulunduğu, ancak henüz içtihatları birleştirme kararının verilip yayınlanmadığı dönemlerle ilgili olarak idarece tesis edilmiş işlemlere ilişkin açılan davalarda bağlayıcı nitelikte bulunmadığı, karar tesisinde gözönünde bulundurulamayacağı anlamına gelemez.

Danıştay'ın 3.7.1989 günlü ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı içtihatları Birleştirme Kurulu kararında da belirtildiği gibi, gecikme faizi, yasada öngörülen belli koşulların gerçekleşmesi ile tahakkuk eden, idarenin kamu hukuku alanında tek yanlı işlemlerine dayalı bir mali yükümdür ve üzerinden hesaplanıp birlikte tahsil edildiği verginin bir parçası niteliğindedir. Bu niteliği yönünden gecikme faizinin bağlı olduğu verginin bağlı olduğu hukuki duruma göre işlem görmesi gerekmektedir. İdarenin vergi alacağını doğduğu tarihte henüz yürürlükte bulunmayan bir Yasaya dayanarak yükümlüden, "gecikme faizi" adı ile bir paranın istenmesi ve alınması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 2 ve 3 numaralı bentleri karşısında "vergilendirme hatası" oluşturacağından içtihatların Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.2.1992 günlü ve E:1991/430, K:1992/99 sayılı kararı yönünde birleştirilmesi gerektiği görüşüyle karara karşıyız.