

SAYIŞTAY TAZMİNLERİNDE FAİZ UYGULAMASI

Ali SERDAR

Sayıştay Üyesi

Eski Baş Hesap Uzmanı

1. GİRİŞ

Devletin gelirlerinin toplanması ve giderlerinin yapılması, parlamenter tarafından çıkarılan kanunlarla gerçekleştirilmektedir. Bunların en önemlisi bütçe kanunlarıdır. Bütçe kanunları devletin gelir, gider ve borçlanmalarına ilişkin mali tablo ve hükümlerini içerir.

Devletin gelirlerinin toplanması için, maddi kanunlar denilen gelir, kurumlar, katma değer vergisi kanunları; bunların uygulama ve usullerine ilişkin vergi usul ve amme alacaklarının tahsili usulüne ait kanunlar; yargılamalarına ilişkin de vergi mahkemeleri ve Danıştay kanunları ile idari yargılama kanunları bulunmaktadır. Devletin giderleri için de harcama kanunları dediğimiz, devlet memurları, harcırah, ihale, belediyeler ve özel idarelere ait kanunlar; usulüne ilişkin muhasebei umumiye kanunları, denetim ve yargılamasına ilişkin Sayıştay Kanunu bulunmaktadır. Ancak, gelir kaleminde olduğu gibi, harcama denetim ve yargılaması için bir usul kanunu bulunmamaktadır. Buradaki boşluk, Sayıştay Kanunu ile Muhasebei Umumiye Kanunlarında bulunan hükümlerle giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu alandaki boşluğun giderilmesi için bugüne kadar önemli bir çalışma yapılmadığı görülmektedir.

Sayıştay'ın gider denetim ve yargılaması sonucu kesinleşen tazmin kararlarının (mevzuata aykırı olarak ödenen devlet parasının geri alınması) yerine getirilmesinde faiz uygulanır. Ancak bu faiz geri alınacak paranın %10'unu geçemez. Herhangi bir ceza uygulaması yoktur. Kaç yıl sonra geri alınırsa alınsın uygulanacak faiz en çok %10 dur. Buna karşılık, gelir denetimleri sonucu, vergi ödevinin yerine getirilmemesi durumunda ise, gecikme faizi), vergi ziyan cezası (ödenmeyen vergi tutarına gecikme faizinin yarısı eklenmek suretiyle hesaplanır) alınmaktadır. Devletin gerek gider gerekse gelir denetim ve yargılaması ortalama 5 yıl sürmektedir. Bu zaman aralığında, Devlet kasasına girmeyen 100 birimlik vergi alacağı karşılığında, aylık %12 gecikme faizi hesabıyla, 1280 birim (kaçakçılık fiilinde 1480 birim) vergi, gecikme faizi ve ceza istemektedir.⁽¹⁾ Buna karşılık, nakit olarak mevzuata aykırı ödediği 100 birimlik giderini Sayıştay denetim ve yar-

(1) Ali Serdar, "Gecikme Faizi, Mükelleflere Faiz Ödemesi", Mükellefin Dergisi, Nisan 1999, Sayı:76, Sh. 32.

gılaması sonunda 110 birim tazmin ve faiz alınması düzenlenmektedir. 5 yıllık zaman aralığında, vergi alacağı için yıllık $(1180/5=\%236)$ faiz ve ceza isterken, mevzuata aykırı ödediği giderini geri alırken yıllık sadece %2 faiz istemektedir. İşte bu çalışmamızda, devletin eline geçmemiş vergi alacağı için ne kadar hassas ve ağır hükümler getirmesi karşısında, elindeki parasının haksız yere alınması karşılığında geri isterken, en hafif deyişle ne kadar duyarsız olduğu irdelenecektir. Bu olgu, ifratla tefritin en çarpıcı örneğini göstermektedir.

Bu konu ile ilgili ilk çalışmamız, Yaklaşım Dergisinin 86'ncı sayısında yayınlanmıştır.⁽²⁾ Bu yazımızı takiben vergi hukukçusu Sayın Şükrü Kızılot, Sabah Gazetesindeki köşesinde, "Devleti Dolandırmanın Dayanılmaz Cazibesi başlığı altında, olayın garip ama gerçek olduğunu, faiz alınmayıp verildiğini, kredi faizlerinin %130'ları, temerrüt faizlerinin %200'leri aştığı dönemde dahi, devletin parasını haksız yere kullandıktan, bu paranın yıllık %2 faizle geri alınmasının insanın tüylerini diken diken ettiğini, adamlardan faiz alınmadığını aksine onlara gerçek anlamda faiz verildiğini." çarpıcı bir şekilde ve gazeteci uslûbu ile işlemiştir.⁽³⁾

2. MALİ MEVZUATTA FAİZ ORAN VE UYGULAMALARI

Mali mevzuatımızda gecikme faizi ve benzerleri için değişik kavramlar yer almıştır. Gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi, pişmanlık zammı, kanuni faiz, temerrüt faizi, ticari faiz gibi değişik kavramlar geliştirilmiş, neredeyse kavram kargaşası yaratılmıştır. Aşağıda bunların kısaca tanımlarını yapacağız ve dayandığı kanunlar belirtilecektir.

2.1. Gecikme Faizi: İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için, bunların ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine, dava konusu yapılmaları halinde, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar uygulanan faizdir. VUK' nun 112'nci maddesinde düzenlenmiştir.

Bugün için geçerli olan gecikme faizi oranı aylık %6, yıllık %72'dir. 21.01.2000 tarihinden önce uzun süre aylık %12 olarak uygulanmıştır.

2.2. Gecikme Zammı: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51 inci maddesine göre, kesinleşip vadesinde ödenmeyen amme alacağına uygulanan faizdir. Hesaplamaya vade bitim tarihinden itibaren başlanır. Gecikme faizi tahakkukdaki gecikmelere, gecikme zammı ise tahsilattaki gecikmelere uygulanır.

(2) Ali Serdar, "Sayıştay Tazminlerinde Azami %10 Faiz Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2000, Sayı 86, Şh.33-45.

(3) Şükrü Kızılot, 14 Şubat 2000 tarihli Sabah Gazetesi, Mali Yaklaşım Köşesi.

Bugün için oranı aylık %6, yıllık %72'dir. 21.01.2000 tarihinden önce uzun süre aylık %12 olarak uygulanmıştır.

2.3. Tecil Faizi: 6183 Sayılı Kanuna göre, kesinleşmiş amme alacağı-nın ödenmesi borçluyu çok zor duruma düşüreceği durumlarda, idarece kabul edilerek ertelenmesi karşılığında alınan faizdir. Vergi aslı, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi ve para cezaları için tecil istenebilir ve toplamına tecil faizi uygulanır. Vade tarihinden ödeme tarihine kadar uygulanır.

Bugün için aylık %4, yıllık %48'dir. 25.01.2000 tarihinden önce uzun süre aylık %8, yıllık %96 olarak uygulanmıştır.

2.4. Pişmanlık Zammı: Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı fiillerini kendiliğinden ilgili makamlara bildirenlere vergi cezası ve kaçakçılık cezası kesilmez. Gecikme cezası da uygulanmaz. Ancak aynı oranda pişmanlık zammı uygulanır.

Faiz oranı gecikme zammı oranındadır.

2.5. Kanuni Faiz: Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemiş olduğunda ödenmesi gereken faizdir. Son olarak 4489 Sayılı Kanunla düzenlenmiş olup, kanuni faizi Merkez Bankasının kısa vadeli işlemleri uyguladığı reeskont faiz oranına bağlanmıştır. Bugün için geçerli oran yıllık %60'dır.

Kanuni faiz uzun yıllar Borçlar Kanununa göre yıllık %5 olarak uygulanmış, özel olarak çıkarılan 3095 Sayılı Kanunla 1.1.1985 tarihinden itibaren %30'a, 1.1.1998 tarihinden itibaren %50'ye çıkarılmıştır.

2.6. Temerrüt Faizi: Bir miktar paranın ödenmesinde temerrüde düşen borçlunun, sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça, ödemek zorunda olduğu faizdir. Oranı son olarak çıkarılan 4489 Sayılı kanunla belirtildiği gibi kanuni faiz oranındadır. Ancak bu oran Merkez Bankasının kısa vadeli avanslar için istediği faiz oranının daha fazla olması durumunda bu oran geçerli olacaktır. Merkez Bankasının kısa vadeli avanslara uyguladığı faiz oranı ise yıllık %70'dir. Bu durumda, 2000 yılının ilk 6 ayında uygulanacak temerrüt faizi en az bu oranda uygulanacaktır. Sözleşme ile daha yüksek bir oran belirlenebilir.

2.7. Ticari Faiz: Ticari işlemlerde sözleşmelerle öngörülen faizdir. Bankalar Kanunu çerçevesinde verilen mevduat faizleri de bu meyanda sayılabilir. Genelde kanuni faizin çok üzerinde ve ekonomik gelişmelere, vadelerine göre farklılık arz etmektedir.

3. SAYIŞTAY DENETİM VE YARGILAMASINDA FAİZ UYGULAMASI

3.1. 832 Sayılı Sayıştay Kanunu

Bilindiği gibi, 832 Sayılı Kanunun 1'inci maddesinde de ifadesini bulduğu şekilde, Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yolu ile kesin hükme bağlamakla görevli ve yetkilidir. Anayasamızın 160'ıncı maddesinde de aynı hüküm bulunmaktadır. Sayıştay Kanunu'nun geçici 8'inci maddesine göre de il özel idareleri ve belediyelerin hesapları da Sayıştay denetim ve yargılaması kapsamında bulunmaktadır.

Mevzuatta her ne kadar Sayıştay'ın gelir denetimi de yapması öngörülmüş ise de, uygulamada ağırlıklı olarak gider denetimi yapılmaktadır. Ve bu konuda uzmanlaşma sağlanmıştır. Sayıştay denetçileri tarafından sorumluların hesap ve işlemlerinin denetlenmesi sonucunda, devlet tarafından mevzuata aykırı olarak yapılan ödemeler, sorgu konusu edilerek ve savunmalar alınarak rapor düzenlenmekte, bu raporlar Sayıştay Savcısı ve daireden bir üyenin yazılı görüşüyle dairelerde yargı yoluyla incelenerek hükme bağlanmakta, beraat veya tazmin kararı verilmektedir. Tazmin kararı verilmesi durumunda, sorumluların 90 gün içinde temyiz etme hakları bulunmaktadır. Temyiz sonucu veya süresinde temyize başvurulmaması durumunda kararlar kesinleşmektedir. Anayasanın 160'ıncı maddesine göre, kesinleşen kararlar üzerine idari yargıya başvurulamaz.

Kesinleşen Sayıştay ilamlarının infazı ile ilgili Sayıştay Kanununun 64'üncü maddesi hükmü aynen şöyledir:

"Sayıştay ilâmları kesinleştikten sonra 45 inci madde gereğince yerine getirilir. İlâmların yerine getirilmesini izlemekten, ilâmların gönderildiği dairelerin en büyük amiri sorumludur.

İlâmlarda gösterilen zimmet ve tazminlerde zimmetler vukuu tarihinden; tazminler ise hükmedildikleri tarihten itibaren faize tabi olarak, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur.

Ancak, bu suretle eklenecek faizin tutarı, zimmet veya tazmini-ne karar verilen miktarın % 10 unu geçemez."

Sayıştay ilamlarının infazı ve faiz düzenlemesini getiren bu hüküm, 832 Sayılı Kanunla birlikte 27.2.1967 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 832 Sayılı Sayıştay Kanunundan önce yürürlükte bulunan 2514 Sayılı Divanı Muhasebat Kanununda benzer bir hükme yer verilmemiş olup, Sayıştay ilâmlarında genel hükümlere göre infaz ve faiz uygulaması yapıldığı anlaşılmaktadır.

Sayıştay Kanununun yürürlüğe girdiği 1967 yılından bu yana, belirtilen maddede ve %10 luk faiz uygulaması ile ilgili olarak hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

3.2. Devlet Muhasebesi Yönetmeliği

Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nin 107 ve 108'inci maddelerinde kişi borçları hesabının doğuşu ve bu hesaba kaydedilecek paraların dökümü belirlenmiştir. Bu çerçevede, Sayıştay ve diğer mahkemelerce hükmolunan, sayıştay denetçileri, bakanlık veya saymanlarca yapılan incelemelerde belirlenen tutarlar ile bunlar için tahakkuk ettirilecek faizler, bu hesaba borç kaydedilecektir. Faiz oranı konusunda ise bir belirleme yoktur. Vergi ve benzeri Devlet alacakları bu hesaba kaydedilmez.

Devlet Muhasebe Yönetmeliği'nin 113 ve 114'üncü maddelerinde saymanlıklara gönderilen Sayıştay ilâmlarına ilişkin olarak uygulanacak prosedür ve düzenlenecek belge belirlendikten sonra, 115'inci maddesinde "Faiz ve Başlangıç Tarihi"ne ait düzenleme yapılmıştır. Beş fıkra ve on bent olarak düzenlenen bu maddede, konumuzla ilgili olarak, fazla ve yersiz ödemeler, "ödemelerin yapıldığı tarihten", Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkemeler ilâmları ile tazmin hükmolunan paralar, "tazmin hükmünün verildiği tarihten" itibaren faize tabi olduğu, Sayıştay ilâmlarında gösterilen tazminler, hükmedildikleri tarihten itibaren genel hükümlere göre faize tabi olmakla birlikte, alınacak toplam faizin 832 Sayılı Kanunun 64'üncü maddesi uyarınca %10'u geçemeyeceği belirlenmiştir. Uygulanacak faiz ve oranı konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

3.3. Sayıştay 4'üncü Dairesi Kararı

Sayıştay 4'üncü Dairesi'nin 4.1.1996 Tarih ve D.4.1996-1/1996 Sayılı Kararı'nda, Maliye Bakanlığı'nca görüş istenmesi üzerine, Sayıştay denetçileri tarafından yazılan sorgular üzerine idare ile mutabakat sağlanıp kişi borçları hesabına alınarak ilgililerden tahsil edilen paralara uygulanacak faizler konusuna açıklık getirilmiştir.

Anılan Daire Kararının içinde belirtilen 31.10.1995 Tarih ve B.07.0. M.G. M. 0.20/012-1/37100 Sayılı Maliye Bakanlığı yazısında, konu ortaya konulduktan sonra, "... *Bu hükme göre Sayıştay ilâmına dayanılarak yapılacak tahsilatta zimmet veya tazminine karar verilen miktarın %10'undan fazla faiz alınmamakta, bu durum ise saymanlarca da katılınması halinde ilgilileri adına borç kaydedilen yersiz ve fazla ödemelerin rızaen tahsilatını da olumsuz yönde etkilemekte, ayrıca, saymanlıklarda tereddütlere ve farklı uygulama yapılmasına neden olmaktadır*" denilerek bu çalışmanın konusu ve düşüncelerimizi doğrulayan bir yorum da yapılmıştır.

Daire kararında yapılan yorum ve varılan sonuç özetle şöyledir:

Saymanlıklarca kişi borçlarına alınarak Yönetmelikte faize tabi olduğu belirtilen fazla ve yersiz ödemeler, nitelik itibariyle 22.4.1926 Tarih ve

818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 61'inci maddesinde düzenlenen haksız iktisap özelliği taşımaktadır.

Sayıştay denetçilerince düzenlenen sorgu kâğıtları, sayıştay yargılama-
masının ana unsurlarından olmakla birlikte bu belgeler ilâm niteliğinde bu-
lunmamakta ve sorumluları bağlayıcı bir özellik taşımamaktadır. Denetçi
sorgularında bildirilen fazla ve yersiz ödemelere saymanlıkça uyulması ha-
linde, bu ödemeler sorumluları adına değil, 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun
61'inci maddesine göre ahizleri adına kişi borçları hesabına alınmaktadır.
Sayıştay denetçisinin sorgusuyla belirlenen fazla ve yersiz ödeme ile say-
manlarca tespit edilen fazla ve yersiz ödeme arasında nitelik itibariyle bir
fark bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, Sayıştay denetçilerinin sorgusu üzerine kişi borçları he-
sabına alınan fazla ve yersiz ödemelerin, saymanlıklarca tespit edilerek kişi
borçları hesabına alınan fazla ve yersiz ödemelerden nitelik ve mahiyet iti-
bariyle herhangi bir farkı bulunmadığından bunlar için de anılan yönetmelik
hükümlerine göre kanuni faiz tahakkuk ettirilmesine karar verilmiştir.

3.4. Muhasebat Genel Müdürlüğü Tebliği

Kanuni faizin 1.1.1998 tarihinden itibaren %50'ye çıkarılması üzerine
aynı tarihten geçerli olmak üzere, 26 Aralık 1997 tarihli Resmi Gazete'de ya-
yınlanan 554 Sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile yapılan
düzenleme şöyledir:

"...Bu hükümler çerçevesinde Kişi Borçları Hesabında izlenen tutar-
lardan;

1) Sayıştay ilâmları ile borç hükümlenen **zimmet ve tazminlere** (zim-
metler vukuu tarihinden, tazminler ise hükmedildikleri tarihten itibaren),

2) **Sayıştay denetçileri tarafından** aylık belgeler üzerinde yapılan
incelemeler sırasında tespit edilerek **saymanlıklara sorgu kâğıtları ile bil-**
dirilen ve ahizleri adına hesaba alınan fazla ve yersiz ödemelere,

3) **Saymanlar tarafından** yapılan incelemeler sırasında belirlenen
fazla ve yersiz ödemelere,

4) Bu hesaba kaydedilen diğer alacaklardan gecikme faizine tabi olan-
larla, **özel kanunlarında faiz oranları belirtilenler dışında kalanlara,**

1.1.1998 tarihine kadar senelik %30, bu tarihten sonrası için de,
%50 oranında faiz uygulanacaktır.

Ancak, yukarıda 1'inci sırada sayılan kişi borçlarına eklenecek faizin
tutarı, Sayıştay'ca zimmet ve tazminine karar verilen miktarın %10'unu ge-
cemeyecektir. "

3.5. Uygulamanın Analizi

Yukarıda topluca özetlenen mevzuat hükümleri ve kararını analize tabi tutarak uygulamaları özetleyelim ve irdeleyelim.

Sayıştay denetçileri tarafından mevzuata aykırı olarak yersiz ve fazla ödemenin saptanması ve sorgu konusu edilmesi veya böyle bir ödemenin saymanlarca kendiliklerinden belirlenmesi ve tahsil edilmesi durumunda, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren yıllık %50 oranında kanuni faiz⁽⁴⁾ ilave edilecektir. Buna karşılık, ödenmeyip Sayıştay'da yargılanması ve tazmine hükmedilmesi ve bu hükmün kesinleşmesi durumunda ise, hükmün kesinleşmesinden itibaren faiz uygulanacak, ancak bu faiz tazmine hükmolunan tutarın % 10'unu geçemeyecektir.

Görüldüğü gibi, Sayıştay'ca ilâma bağlanan fazla ve yersiz ödemeden doğan kamu alacaklarına uygulanan faiz hiçbir şekilde %10'u geçemeyecek, sayman veya denetçi tarafından tespit edilerek yargılama dışında, kendiliğinden iyi niyetle yapılan tahsilatlara ise yıllık %50 faiz uygulanacaktır (Kanuni faiz oranı 1.1.2000 tarihinden itibaren %60'a çıkarıldığından bu oranın uygulanması gerekecektir. Alacağın mahkeme ilâmına bağlı olarak kesinleşmesinde faiz oranı çok küçük düzeylere (5 yıllık zaman diliminde yıllık %2) düşmektedir. Ayrıca faiz başlangıcı, fazla ve yersiz ödemenin yapıldığı tarih değil, hükmün kesinleştiği tarihe ertelenmektedir. Bu çelişkili ve çarpık durum sayman veya ahızların iyi niyetle ödemelerini önlemekte, dava konusu etmelerini özendirilmektedir. Bir yandan kamu alacağı hesap mahkemelerinde sürüncemede kalmakta; bir yandan da, düşük faiz oranı nedeniyle de paranın değer kaybına neden olunmaktadır.

Böylece iyi niyetli ödeme cezalandırılmakta, yargı konusu ederek ödemeyenler ödüllendirilmektedir.

Uygulamada rastlanan bir başka sorun, Muhasebat Genel Müdürlüğünün belirtilen tebliğine rağmen, Sayıştay denetçilerinin sorgusu üzerine veya saymanlarca kendiliklerinden tespit ederek yatırılan veya hakedişlerden kesilen tutarlara ya hiç faiz tahakkuk ettirilmemekte, ya da %10 faiz uygulandığı görülmektedir.

4. GELİR DENETİMİ VE YARGILAMASINDA DEVLET ALACAĞINA CEZA VE FAİZ UYGULAMASI VE KARŞILAŞTIRMA

Bütçenin gider kalemlerinde mevzuata aykırı olarak yapılan fazla ve yersiz ödemelerdeki faiz ödemesi yukarıda ayrıntılı olarak açıklandı. Buna karşılık bütçenin gelir tarafında, vergilerde durum nasıl? Bir de ona bakalım

(4) Kanuni faiz, 4489 Sayılı Kanunla (R.G.18.12.1999), Merkez Bankasının kısa vadeli işlemlere uygulanan reeskont faiz oranına bağlanmıştır. 30.12.1999 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Merkez Bankası Tebliği ile bu oran %60 olarak belirlenmiştir.

Burada ise tam tersi bir anlayış ve mevzuat var. Devlet zamanında ödenmeyen vergi alacağını fazlasıyla koruyucu tedbirler almış ve gerekli hukukî düzenlemeleri yapmıştır.

Bütçenin gelir kalemleri için nicelik ve nitelik itibarıyla ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Zamanında ödenmeyen devlet gelirleri için vergi ziyai cezası, gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi, pişmanlık zammı uygulamaları yapılmaktadır. Giderlerdeki hafif düzenlemelere karşılık, gelirlerde uygulanan bu ağır hükümleri kısaca özetleyelim.

Zamanında ödenmeyen ve ikmalen, resen veya idarece tarhedilen vergiler için, ödenmesi gereken vade tarihinden tahakkuk tarihine (dava konusu edilmişse yargı kararının tebliğ tarihine) kadar gecikme faizi alınır. Bugün uygulanan oran, aylık %6, yıllık %72'dir. (21.01.2000'den önce bu oran aylık %12, yıllık %144'dür.) Yargı kararı üzerine veya başka bir şekilde kesinleşen amme alacağı için, vade tarihinden ödeme tarihine kadar gecikme zammı uygulanır. Oranı gecikme faizi oranındadır. Kesinleşen amme alacağının ödenmesinin borçluyu çok zor duruma düşürecekse ve idarece bu durum kabul edilir ve borç ertelenirse tecil faizi alınır. Bugünkü oranı aylık %4, yıllık %48'dir. (25.01.2000 tarihinden önce aylık %8, yıllık %48'dir). Vergi kanunlarına aykırı fiilleri kendiliğinden ilgili makamlara bildirenlere vergi cezası uygulanmaz, ancak pişmanlık zammı alınır. Bu faiz ve zamların dışında, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi durumunda, ziyaa uğratan verginin bir katına, bu verginin kendi kanunlarında belirtilen normal vade tarihinden ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanan vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyasına kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (Vergi Usul Kanunu Md.341, 344 ve 359).

Bu açıklamalardan da görüldüğü gibi, zamanında ödenmeyen veya eksik ödenen vergi alacakları için, ihtilaflı hale gelmesi ve yargılanmasının 5 yıl sürdüğünü varsayarsak; 100 birimlik vergi alacağı için aylık %12 gecikme faizi oranıyla, $(144 \times 5) = 720$ birim gecikme faizi, $(100 + 720/2) = 460$ birim vergi ziyai cezası olmak üzere toplam $(720 + 460) = 1180$ birim ceza ve faiz alınacak, aslıyla birlikte bu tutar 1280 birime ulaşacaktır.⁽⁵⁾ Kaçakçılık fiili işlenirse bu tutar 1480 birime varacaktır. Yargı kararı ile kesinleşmesinden sonra da, bu toplam tutar üzerinden aylık %12 gecikme zammı uygulanmasına ilave olarak devam edilecektir. Çok zor durum nedeniyle idarenin kabul etmesiyle ertelenmesi durumunda ise aylık %8 (25.01.2000'den itibaren %4) ilave tecil faizi uygulanacaktır.

(5) Son olarak 1996 yılından beri aylık %12 olarak uygulanan gecikme zammı oranı, 2000/7 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, 21.1.2000'den itibaren aylık %6'ya indirilmiştir. Yarı yarıya indirilen bu orana göre bile, bu bölümde yapılan hesaplamalar önemini korumaktadır. Vergi alacakları için 5 yıllık zaman aralığında alınacak vergi ve ceza 640 (kaçakçılık fiilinde 840 birim) olacaktır. Buna karşılık Sayıştay tazminlerinde yalnızca %10 faiz alınmaya devam edilmektedir.

Şimdi gider ve gelir denetimi ile saptanan devlet alacağının tabi olduğu mevzuatın karşılaştırmasını yapalım:

i)- Sayıştay tarafından yapılan gider denetimi ve yargılaması sonunda, 5 yıllık bir zaman dilimi içerisinde, mevzuata aykırı olarak yapılan yersiz ve fazla ödemenin geri alınmasında, 100 birimlik devlet alacağı en çok %10 faiz uygulanmak suretiyle 110 birim olarak geri alınacaktır. Gelir denetimi ve yargısı sonunda ise, aylık %12 gecikme faizi hesabıyla 1280 birim(kaçakçılıkta 1480 birim) olarak geri istenecektir. Aradaki farkın kelimelerle ifade edilmeyecek kadar yüksek olduğu apaçık ortadadır.

ii)- Sayıştay tarafından yapılan gider denetimi ve yargılaması sonunda hükümlenen tazminlerde faiz uygulaması, hüküm tarihinden itibaren başlatılmaktadır. Oysa gelir denetimi ve yargılamasında, gecikme faizleri, verginin ait olduğu vade tarihinden itibaren başlatılmaktadır. Yargı kararıyla kesinleştikten sonra, ilave olarak gecikme zammı veya tecil faizi alınmaktadır. Bu da çarpıcı bir çelişkidir.

iii)- Sayıştay denetimi ve yargılaması sonunda tazmine hükümlenen kamu alacakları için ceza uygulaması yapılmamakta, gelir denetim ve yargılamasında belirttiğimiz gibi ceza da uygulanmaktadır.

iv)- Sayıştay denetim ve yargılamasında, mevzuata aykırı olayın dava konusu edilmesi halinde, daha az faiz uygulaması yapılmakta, yargıya başvurma özendirilmekte, teşvik edilmektedir. Hatta bu hakkın kötüye kullanılmasına olanak yaratılmaktadır. Kötüye kullanmanın yıl sınırı olmaksızın %10 faizden başka hiçbir yaptırımı bulunmamaktadır. Oysa gelir denetimi ve yargılamasında, yargıda veya işlemlerdeki her türlü gecikme, aylık %12 (bugün %6) gecikme faizi veya zammı ile bir anlamda cezalandırılmaktadır. Uzlaşma özendirilmekte, uzlaşma ile erken ödeme halinde, vergi ve cezalar da indirim yapılmaktadır. Yargıya gidilmesi halinde bu indirim hakları kaldırılmaktadır. Gider denetim ve yargılamasında, erken ödeme yıllık %50(1.1.2000'den itibaren %60) faize tabi tutulmakta, yargıya gidilmesi halinde tam tersi bu faiz bile alınmamakta, adeta affedilmektedir. Sadece üst sınır %10 faizle yetinilmektedir. Reel anlamda faiz verilmektedir.

v)- Sayıştay denetimi ve yargılamasında bazen sorumluların vergi kesintilerini yapmamaları nedeniyle de tazmine hükümlenmektedir. Bu gibi durumlarda da, Sayıştay Kanunu uygulanmakta, sadece üst sınır %10 faiz uygulanmaktadır. Oysa aynı fark, gelir denetimi sonucu bulunsaydı, sorumlular vergi cezası ödeyecekleri gibi aylık %12 (21.1.2000 den itibaren %6) gecikme faizi ile karşı karşıya kalacaklardı. Böylece Sayıştay denetimi ile tespit edilen vergiden doğan kamu alacakları daha az miktarda tahsil edilmiş olmaktadır.

vi)- Sayıştay denetimi ve yargılamasında, hükümlenen tazminlerin İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Uygulamada sorumluların kendi kendilerini icraya verme gibi bir duruma

yol açmakta, bu nedenle Sayıştay ilâmları, İcra ve İflas Kanununa göre infaz edilmesi zorlaşmaktadır.⁽⁶⁾ Buna karşılık gelir denetimi ve yargılamasında, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre hızlı ve sağlıklı bir şekilde, kamu yararı gözetilerek takip yapılmaktadır.

5. SAYIŞTAY DENETİM VE YARGILAMASINDA SORUMLULARIN MEMUR OLMASI NEDENİYLE AĞIR HÜKÜMLER GETİRİLMEMESİ KONUSU

Yukarıda ortaya konulan Sayıştay denetim ve yargılamasındaki en çok % 10 faiz uygulamasının ekonomik gerçekler ve gelişmeler ile gelir denetimine oranla yetersiz ve etkinlikten uzak oluşu hemen herkes tarafından kabul edilmektedir. Ancak, bazı görüşlere göre, sorumluların memur olması nedeniyle, ağır yaptırımların, faizlerin getirilmesinin, memurları ödeyemeyecekleri yüklerin altına sokulmasının doğru olmayacağı ve bu nedenle faiz oranının düşük tutulmasının mazur görülebileceği ifade edilmektedir.

Gerçekten, Sayıştay denetim ve yargılaması sayman hesapları üzerinde yapılmakta, bazı istisnalar dışında saymanlar, tahakkuk memurları ve ödeme belgelerini imza eden memurlar sorumlu tutulmaktadır. Gerçekten tahakkuk memuru ve sayman mevzuata aykırı ödemeden kendisi yararlanmamaktadır. Ahiz dediğimiz ödeme yapılan üçüncü kişiler yararlanmakta, memurlar sorumlu tutulmaktadır. Saymanlık ve tahakkuk memurluğu bu nedenle Dünya'nın en zor meslek ve görevi olmaktadır. Olaya sadece bu yönüyle ve biraz da acıma duygusuyla yaklaşıldığında bu görüş haklı gibi gelmektedir.

Ancak uygulamada durum bu kadar net ve basit değildir. Öncelikle uygulamada küçük istisnalar dışında, fazla ve yersiz ödemelerin iadesini (tahsilatını) sorumlular kendilerinden yapmamaktadırlar. Fazla ve yersiz ödeme personele yapılmışsa bordrolardan, müteahhitlere yapılmışsa hakedişlerden kesilmektedir. Başka bir deyişle ödeme yapılan ahizlerden tahsil edilmektedir. Zaten, sorumlular faizsiz bile olsa, fazla ve yersiz ödemeleri kendileri karşılayamazlar. Bugünkü tutarlarla milyarlarca tutarında fazla ve yersiz ödemeyi 250 milyon lira aylıkla çalışan memurların ödeyebilmesi olası değildir. Sonuçta fazla ödemeden ahiz yararlanmakta ve geri ödemeyi de ahiz yapmaktadır. Uygulama bu şekilde yürüdüğüne göre, gerçekçi bir faiz uygulaması yapılarak, bundan yararlananların cezalandırılması bir yana kullandıkları devlet parasının en azından ekonomik karşılığını vermeleri sağlanmalıdır.

(6) Hasan Fidan, "Sayıştay İlâmlarının İnfazı", Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi-Mali Hukuk, Yıl 7, Sayı 38, Mayıs 1976, Sh.55.

Sorumluların devletin parasını ilk aşamada ahizlerden bir şekilde tahsil edemezlerse, ahizlere rücu hakları da bulunmaktadır. Bu durumlarda kanuni faiz uygulaması yapılacaktır. Bu ve başka nedenlerle gibi uygulamada, rücu hakkının kullanılması ve bu nedenle dava açılmasına pek rastlanmamakta Azami %10 faizle ahizlerden alınma cihetine gidilmektedir.

Aslında Sayıştay denetim ve yargılamasında, tamamen memur sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin de doğru olmadığını düşünmekteyiz. Bu konu başlı başına önemli ve ayrı bir araştırma konusu olmakla birlikte, burada hemen düşüncemizi belirtmeliyiz. Mevzuata aykırı işlem de yapsa, ödemeyi sorumlular da yapmış olsa, tamamından ve yalnızca memurların sorumluluğuna bırakılması doğru değildir. Çünkü, en azından bu ödemedenden kendisi yararlanmamıştır. Bundan yararlanan ahizdir. İdareten de olsa, rücu yoluyla da olsa zaten sonuçta ahizlerden alınacaktır. Bugünkü sistemde de bu böyledir. O halde bugünkü sistemde fiilen işleyen bu durumun mevzuatın içine alınması gerekir. Sorumlu memurların yanında, bir şekilde mutlaka ahizler de sorumlu tutulmalıdır. Osmanlı'dan beri devam edegelen memur sorumluluğunda yeniliğe, değişime gidilmelidir. Sanayi çağından sonra gelen bilgi çağına da sonu değişim çağıdır. Değişime uyup, kalıplaşmış tutuculuktan kurtulunmalıdır. Böyle bir yenilik, zaten var olan uygulamayı mevzuatın içine almaktan başka bir şey de değildir. Bu konunun örnek aldığımız batı ülkelerindeki uygulaması da önemli görülmemelidir. Türkiye'nin koşulları farklıdır. Her şeyden önce hangi batı ülkesinde, bizim gibi enflasyon vardır? Hangi batı ülkesinde, bizim gibi memur aylıkları bu ölçüde düşüktür? O halde, ülkemiz koşulları göz önüne alınarak, bu konuda cesur adımlar atılmanın zamanı gelmiş, hatta geçmiştir. Yapılacak şey gayet basittir. Ahizlerin de sorumlu memurlar gibi müteselsil sorumlu olduğu hüküm altına alınmalıdır. Gelir denetim ve yargılamasında bu konunun örneği de vardır. Kaçırılan vergiden yararlanmamalarına rağmen, yeminli mali müşavirler mükellefle birlikte müteselsil sorumlu tutulmuşlardır. Fazla ve yersiz ödemedenden yararlanan, devletin parasıyla zenginleşen ahizler neden sorumlu olmasın? Devlet ve sorumlular neden rücu ile uğraşıp dursun? Konunun radikal çözümü ahiz sorumluluğunun da sistemin içine alınmasında bulunmaktadır.

Memur sorumluluğundan konu açılmışken, Türkiye'deki hesap verme sorumluluğu kavramının geliştirilmesi gerektiğine de işaret etmek gerekir. Mevzuatımızda, sayman, tahakkuk memuru ve belgeleri imzalayan bazı görevliler dışında, o işin yapılmasını emreden, talimatlandıran amirlerin sorumluluğu da yoktur. Bunların sorumluluğu ancak deruhte mesuliyet ettiklerini yazılı olarak belirttiklerinde vardır. Oysa, sözkonusu işlemin yapılmasını emreden ita amirleri, müsteşar, genel müdür düzeyindeki yetkililerin de sorumlu tutulmaları zamanı gelmiştir. Sorumsuz yetkili olmak sadece bizim ülkemizde vardır. Bir ödemenin yapılması için Bakan onay verir. Tahakkuk memuru ve sayman sorumlu olur. Bu talimatı yerine getirmezse, amirinin emrini dinlememiş olur. Tutarlı bir yanı olmayan böyle bir mantığın mutlaka ortadan kaldırılma zamanı gelmiş ve geçmiştir.

6. AZAMİ %10 FAİZ UYGULAMASININ SAKINCALARI

Yukarıdaki açıklamalar sırasında, yeri geldikçe, Sayıştay'ca hükme bağlanan tazminlere uygulanan azami %10 faiz uygulamasının sakıncalarına değinildi. Bu bölümde konuyu toparlayalım.

6.1. Uygulamanın Ekonomik Gerçek ve Gelişmelerin Gerisinde Kalması: Çarpıcı olması bakımından hemen belirtelim ki, %10 faiz uygulamasının getirildiği 1967 yılında, kanuni faiz oranı %5 idi. Kanuni faiz oranı, 19.12.1984 den itibaren %30, 1.1.1998 tarihinden itibaren %50 'ye, 1.1.2000'den itibaren %60'a çıkarılmıştır. Vergi alacaklarına uygulanan gecikme faizi de aylık %2'lerden %15'lere kadar yükseltilmiştir. Uzun süre uygulanan gecikme faizi oranı aylık %12 yıllık %144 (21.1.2000'den itibaren %6 ve %72)'dir. %10 faiz uygulamasının başlatıldığı 1967'lerde, enflasyon oranını en çok %10, bir yıllık vadeli mevduat oranın da %5-8'lerde olduğu hatırlanır ise, Sayıştay Kanunu'nun 33 yıldır değiştirilmeyen faiz oranının ne kadar güdük kaldığı apaçık ortaya çıkar. Ülkemizde yaşanan sürekli enflasyon ve değer ve oranları karşısında, tavan olarak belirlenen ve yıllık bile olmayan %10 oranının bugüne kadar değiştirilmemesini, dahası değiştirilmeye tevessül edilmemesini anlamak mümkün değildir.

6.2. Kamunun Parasının Neredeyse Faizsiz Olarak Ahizlere Kullanılması: Kamu parasının mevzuata aykırı olarak ödenmesi durumunda, denetim ve yargılama süreci sonunda ortalama 5 yıl sonra %10 faizle geri istemek, bir anlamda kamu parasının yıllık %2 faizle kullanılması sonucunu doğurmaktadır. Günümüzdeki faiz oranları ortadadır. Kredi faizlerinin %130'ları temerrüt faizleri %200'leri aştığı dönemlerde, devletin parasını haksız yere alınması karşısında, yıllık %2 gibi bir faizle geri alınması, kullanılması hiçbir şekilde kabul edilmemelidir. Aslında bu uygulama ile, devletin parasını kullananlara reel faiz ödenmektedir.

6.3. Devletin %100'lere Varan Faiz Oranlarında Borçlanması: Uzun yıllar bütçemiz normal bütçe olmaktan çıkmış, borçlanma ve borç ödeme bütçesi haline gelmiştir. Devlet bir yandan, yıllık %100'leri aşan faizlerle borçlanır ve bütçesinin %65'ini, vergi gelirlerinin %88'ini borç ve faiz ödemesine tahsis ederken, elindeki nakit parasını, hem de haksız yere alanlardan yıllar sonra %10 fazlasıyla geri almasının hiçbir anlamı ve savunulur yanı olmasa gerekir. 2000 yılından itibaren düşen faiz oranları karşısında bile, azami %10 faiz oranı anlamsızlığını korumaktadır.

6.4. Bugünkü Mevzuat ve Uygulamanın Tahsilatı Geciktirmesi: Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi, denetim sırasında veya saymanlarca belirlenerek ödeme yapılan ahizlerden geri alınmasında, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren yıllık %50 oranında kanuni faiz uygulanmaktadır. Buna karşılık, yargılama sonucu kesin hükme bağlanmasında ise, karar tarihinden itibaren ve en çok %10 faiz uygulanacaktır. Bu olgu, haksız yere yapılan yersiz ve fazla ödemenin tahsilatını geciktirmektedir. Saymanlar ve

ahizler, ödeme yapma yerine yargılamanın sonucunu beklemeyi, faizsiz süre kazanmayı tercih edecekler, ortalama en az 5 yıl sonra, değeri düşmüş para ile ödeyecekler veya lehlerine karar çıkarsa hiç ödemeyeceklerdir. Yargı kararını beklemeleri, her halükarda kendi lehlerine olacaktır. Bu durumda ödeme değil, ödememe ödüllendirilmektedir. Hiçbir müeyyidesi olmayan bu ödülü almaktan kim vazgeçebilir ki...

6.5. Bugünkü Mevzuat ve Uygulamanın Fazla ve Yersiz Ödemeyi Teşvik Etmesi: Bugünkü sistem, bırakınız hata veya yasaların yanlış uygulamasından kaynaklanan fazla ve yersiz ödemenin geri alınmasını, bizzat kötü niyetle fazla ödeme yapmaya da yol açabilmektedir. Sorumlular ve ahizlerin anlaşarak bile fazla ödeme yapması durumunda, bu uygulama denetimle saptansa, yargılansa, kesin hükme bağlansa da, ortalama 5 yıl sonunda en çok %10 faizle geriye alınacaktır. Başka bir yaptırım bulunmamaktadır. Tabiidir ki ceza yargılaması hariç. Ancak bu yolla da istisnalar dışında, bir yaptırım uygulanacağını tahmin etmemekteyiz.

6.6. Sayıştay Denetim ve Yargılamasının Etkinliğini Azaltması: Bu durum, Sayıştayın denetim ve yargılamasını iki yönden olumsuz etkilemektedir. Birincisi sorumlular üzerindeki etkisidir. Yaptığı veya yapacağı mevzuata aykırı ödemeyi ortalama 5 yıl sonra %10 fazlasıyla ödeyeceğini biliyor olması, gereken titizliği göstermemesine yol açabilir. Ahizlerden gelen baskılara fazla direnemeyebilir. Disiplinli memuriyet anlayışı ve devlete olan bağlılığı dışında, bu olumsuz düşünce tarzından alıkoyacak başka bir önlem bulunmamaktadır. İkincisi ise, Sayıştay denetçilerinin tutumlarında görülebilir. Binbir emek ve özverili bir çalışmayla saptadığı fazla ve yersiz ödemenin, değeri düşen, fazla anlamı bulunmayan bir parayla geri alınacak olmasını bilmesi, çalışmalarında gerekli titizlik ve çabayı, moral değerlerini azaltabilir.

7. SORUNUN ANAYASAL BOYUTU

1967 yılından bu yana, ekonomik gerçekler ve hukuk devleti anlayışı ile bağdaşmayan bu uygulamaya dayanak olan Sayıştay Kanununun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının, Anayasa Mahkemesinin 15.12.1998 Tarih ve E.1997/34, K.1998/79 Sayılı Kararı çerçevesinde Anayasa ya aykırı olduğu ortaya çıkmaktadır.⁽⁷⁾

Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından, kanuni faiz oranlarının ekonomik gerçeklere karşın düşük tutulması, devletin gecikme faizlerini %144 oranlarında alırken, kanuni faiz oranının %30'larda kalmasının Anayasa'nın 2, 5 ve 10'uncu maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle 3095 Sayılı "Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun"un iptal edilmesini istemiştir.

(7) Anayasa Mahkemesinin 15.12.1998 Tarih ve E.1997/34, K.1998/79 Sayılı Kararı, 26.11.1999 Tarih ve 23888 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 3095 Sayılı "Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun"u, Anayasa'nın 10'uncu maddesine aykırılık teşkil etmediğine, fakat 2 ve 5'inci maddelerine aykırı olduğuna karar vererek iptal etmiştir. İptal gerekçeleri özet olarak şöyledir:

"..Anayasa'nın 2.maddesindeki hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, *her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup* bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinde olan devlettir.

...yasal ve temerrüt faiz oranları banka mevduat faiz oranlarının çok gerisinde kalmıştır.

Hazinenin iç borçlanma aracı olarak kimi zaman çıkardığı tahvil ve bonolara ödediği faizler de yasal faiz oranının çok üzerinde gerçekleşmiştir. Dövizin Türk Lirası karşısında kazandığı yıllık değer de yasal faiz oranlarının çok üstünde olmuştur.

Hazine Müsteşarlığı verilerine göre 1984-1998 yıllarının 14 yıllık ortalama artışı Toptan Fiyat Endeksine göre %65, Tüketici Fiyat Endeksine göre %68'dir. T.C.Merkez Bankası'nca belirlenen ağırlıklı mevduat faiz oranları 1992 yılında %74, 24, 1993 yılında %74, 68'dir.

Enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, hazine bonusu ve devlet tahvili faiz oranlarının yasal ve temerrüt faiz oranlarının çok üstünde gerçekleşmesi, *borçlunun yararlanmasından alacaklının zarara uğraması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle, borçlu, borcunu süresinde ödememekte, yargı yoluna başvurulduğunda da yargı sürecini uzatma gayreti göstermekte, böylece yargı mercilerindeki dava ve takipler çoğalmakta, yargıya güven azalmakta, kendiliğinden hak alma düşüncesi yaygınlaşarak, kamu düzeni bozulmakta kişi ve toplum güvenliği sarsılmaktadır.*

İtiraz konusu kuralların borçlu yararına, alacaklı zararına sonuçlar doğurması, *ekonomik ve sosyal yaşamı olumsuz yönde etkilediği gibi Hukuk Devleti ilkesini de zedelemektedir.*

Açıklanan nedenlerle, Yasa'nın incelenen kuralları Anayasa'nın 2. ve 5. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

Şimdi Anayasa Mahkemesi'nin bu kararını ve gerekçelerini konumuzla karşılaştıralım. Sayıştay tazminlerinde uygulanan azami %10 faiz oranını 1967'den bu yana sabit tutulmuş, kanuni faiz yıllık %5'den %30'a, %50'ye çıkarılmıştır. Kanunî faizdeki bu artışın dahi yeterli kabul edilmeyecek kanunun iptal edilmesi karşısında, Sayıştay Kanunu'nun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının da iptal nedeni olacağı kuşkusuzdur.

Kanuni faizin kişileri, Sayıştay tazminlerindeki faizlerin devleti ilgilendirdiği, devlet vatandaşından daha az faiz almayı kabul edebileceği akla gelebilirse de olayın derinliğine inildiğinde, devletin böyle bir hakkı da olmadığı görülür.

Bir kere devlet, vatandaşları için vardır. Vatandaşlar devlete vergi ödemektedirler. Vatandaşın ödediği vergilerle yönetilen devletin, makûl ve hukuki bir neden olmadan kendisinden haksız yere alınan paralardan vazgeçemez, düşük faizle geri alamaz. Hukuk devleti vatandaşlar için olduğu kadar devlet kurumu için de geçerlidir. Devletin parasını haksız yere alan kişilere karşı, vergi veren vatandaşların da haklarını korumak zorundadır. Devlet kendi hakkını korurken, vergi veren diğer vatandaşlarının da hakkını korumuş olur. Hukuk devleti olmanın temel kurallarından biri de budur.

Anayasa'nın 5'inci maddesinde, devlete, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırma görevi verilmiştir. Devletin vergi ve benzeri alacaklar için %144, %72'ler düzeyinde gecikme faizi alırken, parasını haksız yere alanlara, buna sebebiyet verenlere azami %10'la yetinmesi, ekonomik gerçeklere olduğu kadar, adalet ilkeleriyle de bağdaşmadığı açıkça görülür.

Anayasa'nın 2'inci maddesinde toplumun huzuru ve sosyal hukuk devleti ilkesinden sözedilmektedir. Devletin bir alacağına azami %10, diğer alacaklarına %72, 144 faiz uygulama keyfiyeti toplumun huzurunu bozmaz mı? Daha eline geçmemiş vergi alacağı için yüksek oranlar uygulanması, elindeki parasını kaptırdığında düşük faiz öngörmesi, devlete olan borçlular arasında yapılan ayırimcılık değil midir? Hukuk devleti beraberinde dengeli ve adil olma zorunluluğu gerektirir.

Bu irdelemeler sonucunda, %50'lere yükseltilmesine karşın, kanuni faize ilişkin kanunun Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi karşısında, nitelik olarak aynı durumda olan ve devlet alacağı için öngörülen azami %10 olarak belirlenen Sayıştay Kanunu'nun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının da Anayasa'ya aykırı olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sayıştay denetim ve yargılaması sonucunda, Sayıştay Kanunu'nun 64'üncü maddesindeki düzenleme ve en çok %10 faiz uygulamasının Anayasa'ya aykırı olduğu, günümüz Türkiye'sinin gerisinde kaldığı ve savunulacak bir yanının bulunmadığı ortadadır. Yukarıdaki bölümde ayrıntılı olarak vurgulanan sakıncaların ötesinde, bu durumun Sayıştay denetim ve yargılamasının etkinliğini de azalttığı gerçeğini belirtmeliyiz. Bu nedenlerle, çok gecikilmesine karşın, bir an önce konunun ele alınması, çözümlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar, uygulama Sayıştay Kanunundan kaynaklan-

makta ise de, çözümünü için Maliye Bakanlığı'nın da en az Sayıştay kadar çaba göstermesi gerekmektedir. Uygulayıcı Maliye Bakanlığı'dır. Bu Bakanlığın çabası ve desteği olmadan sorunun çözülmesinin olanağı yoktur. TBMM'nin de bir an önce konuyu ele alması zorunluluğu bulunmaktadır.

Şimdi sorunun çözümünü için önerilerimizi sıralayalım.

i) Tavan Uygulamasından Vazgeçilmelidir: Belirttiğimiz gibi, Sayıştay denetim ve yargılaması sonucunda, tazmine hükmolunan tutara uygulanacak faiz % 10'u geçemeyecektir. Kanunda bu tavan olarak düzenlenmiştir. Fazla ve yersiz ödeme ne kadar yıl sonra ödenirse ödensin bu oran geçilemeyecektir. Bir anlamda bu oran sabitlenmiş gibidir. Oysa, paranın kullanıldığı sürece, karşılığının yani faizinin alınması gerekir. Bu olgu en basit ekonomi kuralıdır. Bu nedenle, yasada tavan yerine aylık veya yıllık oranlar belirlenmeli veya yetki verilmelidir.

ii) %10 Oranı Günün Koşullarına Getirilmelidir: Tavan olarak belirlenen oranın bizzat kendisi de yetersizdir. Bu oran da piyasa koşullarına uydurulmalıdır. Gelir denetim ve yargılamasındaki, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerindeki gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi uygulamaları örnek alınmalıdır. Her ne kadar, 237 Sayılı Kanun tasarısında, tahsilatın Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre yapılması şeklindeki düzenleme, TBMM'nde İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı şeklinde değiştirilmiş ise de konu yeniden ele alınabilir. Çünkü, TBMM'de değişikliğin gerekçesinde, tahsilatın Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılırsa, bunun idare bir işlem sayılacağı, bu idari işleme karşılık o zaman faaliyette bulunan vergi itiraz komisyonlarında itiraz konusu edilebileceği, itiraz komisyonlarında, sorumlu tutulan görevlilerin de bulunabileceği, böyle bir durumda dava eden de davayı karara bağlayacak olan da aynı kişilerin olabileceği belirtilmiştir. Bir başka gerekçe de, Sayıştay ilâmların kesin olduğu, başka bir yargı konusu edilmeyeceği hükümleri karşısında, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerinin uygulanması durumunda, belirtildiği gibi idari işlem nedeniyle, yargı konusu edilecek olmasının da uygulamada, Anayasa'ya aykırılığa da varan huku-ki sorunların çıkabileceğidir.⁽⁸⁾ TBMM'de yapılan bu değişikliğin gerekçelerine katılmakla birlikte, bugünkü sistem içinde daha iyi bir çözüm bulunabilecektir. Çünkü, Anayasa'nın 160'ıncı maddesi, Sayıştay'ın kesin hüküm verdiğini ve Sayıştay kararları üzerine idari yargıya başvurulamayacağını hükme bağlamıştır. Bu durumda Sayıştay Kanunu'nun 64'üncü maddesinin

(8) Tanzimattan Günümüze Devlet Bütçesi Mevzuatı Cilt II Sayıştay; Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1996, Sayı: 1996/3, Sh.557.

ikinci ve üçüncü fıkralarının yürürlükten kaldırılması sorunu çözebilir. Takipler Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanununa göre yapılma olanağına kavuşulur. Böylece sistem günün koşullarına uydurulmuş olur. Çünkü belirttiğimiz mevzuattaki oranlar, Bakanlar Kurulu Kararı ile esnek bir şekilde günün koşullarına uydurulmaktadır.

iii) Faizin Başlangıç Tarihindeki Düzenleme Değiştirilmelidir: Açıklandığı gibi, Sayıştay ilâmlarının infazında, tazminlerde faiz uygulaması, karar tarihinden itibaren yapılmaktadır. Oysa yersiz ve fazla ödeme yıllar önce yapılmıştır. Denetim ve yargılama süresi veya öncesi için faiz uygulama imkanı yoktur. Bu mantıksız durum düzeltilmeli, faiz uygulaması ödeme tarihinden itibaren yapılmalıdır. Devletin parası, haksız yere faizsiz olarak üçüncü kişilerin kullanımına bırakılmamalıdır.

iv) Memur Sorumluluğu Yanında Ahiz Sorumluluğu da Getirilmelidir: Bugünkü yetersiz, gelir denetim ve yargılaması karşısındaki çarpık uygulama; tahakkuk memuru, sayman ve ödeme belgelerini imza eden memurlara daha fazla yük getirilmemesi gerektiği ileri sürülerek savunulmaya çalışılmaktadır. Bir ölçüde haklı gibi görülen bu gerekçe ile de bugünkü sistemin sürdürülmesi kesinlikle yanlıştır. Öncelikle, bugün her ne kadar memur sorumluluğu geçerli ise de, uygulamada sorumlular fiili olarak ahizlere gitmekte, bordrolardan veya hakedişlerden kesmektedirler. Bir anlamda fiilen ahizler sorumlu tutulmaktadır. Bunu yadsıyan bir görevliye rastlamadık. Buna rağmen, bu konudaki düzenlemelerin de yetersiz olduğunu düşünüyoruz. Fiili uygulamadaki durumun mevzuatın içine alınması, ahizlerin de sorumlular arasına alınması gerektiğine inanıyoruz. Aslında, baş sorumlunun ahizler olduğu da vakıdır. Çünkü, fazla ödemededen yararlanan, sebepsiz zenginleşen onlardır. Vergi denetiminde, kaçırılan vergiden yararlanmayan, sadece tasdik etti diye nasıl yeminli mali müşavirler müteselsil sorumlu tutuluyorsa, ahizler de hiç olmazsa müteselsil sorumluluğa tabi tutulmalıdır.

v) Devletin Haksız Yere Aldığı Paralar İçin de Faiz Ödemesi Esası Getirilmelidir: Buraya kadar yapılan açıklamalarda, hep devletin parasının haksız yere alınmasının yeterli faiz oranıyla geri alınması vurgulanmıştır. Oysa bazı durumlarda devletin de ilgililerden fazla para aldığı, iade etmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. 4369 Sayılı yasanın çıkmasına kadar devlet fazla aldığı vergileri iade ederken hiç faiz ödememekteydi. Bu yasayla, sınırlı ve yetersiz de olsa, mükelleflere faiz ödenmesi de Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesiyle hükme bağlanmıştır. Sayıştay denetim ve yargılaması sonucunda, yasalara aykırı olarak alındığı belirlenen paraların da iadesinde, devletin de faiz ödemesi hakkaniyetin ve hukuk devleti olmanın gereğidir. Sorgu aşamasında veya daire kararı ile yatırılan paraların, temyiz veya diğer kanun yollarıyla beraat ile sonuçlanmış ve paranın iade edilmesi gündeme gelmişse devlet de aynı oran ve usullerle faiz ödemelidir.

Bütün bu ulaştığımız sonuç ve önerilerin çözümü, belirtilen bu konularla sınırlı olarak gerçekleştirilebileceği gibi, yargılama usulüne ilişkin yasal bir düzenleme ile de yapılabilir. Daha doğru olan çözüm de budur. Gelir denetim ve yargılamasında, usul düzenlemelerinin yer aldığı, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu olmak üzere önemli kanunlar bulunmasına karşın, gider denetim ve yargılamasına ilişkin hiçbir usul kanunu bulunmamaktadır. Usule ilişkin hükümler, Sayıştay Kanunu ve Muhasebei Umumiye Kanunu içinde dağınık ve yetersiz bir şekilde serpiştirilmiştir. Yürürlükte bulunan Anayasamıza göre yüksek mahkemeler arasında sayılan ve gerekçesinde de özelliği olan yüksek yargı organı olarak kabul edilen Sayıştay'ın mutlak surette bir usul kanununa ihtiyacı vardır. Bu ihtiyacın yetkililerce, değişik platformlarda dile getirilmesine karşın, yasal bir çalışma başlatılmadığına üzülerek tanık olmaktayız. Bir an önce bu çalışmaların başlatılarak, bu alandaki boşluğun giderilmesi gerekmektedir. İşte , "**Sayıştay Yargılama Usulü Kanunu**" ile bu yazımızda belirtilen konuların çözümüne de ulaşılabilir. Yargılama usul ve yöntemleri yanında, sorumluların belirlenmesi, tazmine hükmolunan devlet alacaklarına uygulanacak faiz ve prosedür burada sistematik bir şekilde ele alınabilir.

Hernekadar Sayıştay Kanunu ile ilgili olarak bir değişiklik gerekmektedir ise de, herhangi bir mali kanun düzenlemesinde bu konunun bir an önce çözüme kavuşturulmasına çaba gösterilmesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz. Bunun için mali bir kanun olan Bütçe Kanununa konulacak bir madde ile de çözülebileceğine inanmaktayız.

Çözümün formülü de basittir. Ekonomik ve hukuki gerçeklere ve Anayasa'ya aykırı bulunduğunu belirttiğimiz Sayıştay Kanunu'nun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının yürürlükten kaldırılması yeterli olacaktır. Böylece azami %10 faiz sınırı ortadan kaldırılır ve kanuni faiz uygulanmasına başlanılabilir. Ancak bu çözüm, tazmine hükmedilen ve haksız yere alınan paranın alındığı tarihten itibaren faize tutulmasını sağlayamayacaktır. Çünkü aynı maddenin ikinci fıkrasında faizin hükmedilen tarihten sonra uygulanmasını gerektiren hüküm bulunmaktadır. Hiçbir mantıklı nedene dayanmayan bu hükmün de kaldırılması gerekmektedir. Para ne zaman devletten alındıysa faiz o tarihten itibaren hesaplanmalıdır.

Basit bir çözüm olarak, Sayıştay Kanununun 64'üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarının yürürlükten kaldırılması durumunda, faiz hesabı otomatik olarak paranın alındığı tarihten itibaren başlatılacaktır. İkinci fıkranın tamamen kaldırılması durumunda bir başka sonuç daha çıkacaktır. Oda, fıkra da belirtilen, geri alınma takibinin İcra ve İflas Kanunu'na göre yapılacağı hükmü de yürürlükten kalkacaktır. Bu durumda, takip 6183 Sayılı Amme Alacaklarını Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'a göre yapılabilecektir. Çünkü, Sayıştay tazmin hükümlerinden doğan amme alacağı, bu kanunun kapsamını belirten 1'inci maddesinde belirtilen "... amme hizmetleri

tatbikatından doğan diğer alacaklar" içinde değerlendirilecektir. Bu durumda da gecikme zammı uygulaması yapılacaktır. Ki doğru olan da budur. Aslında, 64'üncü maddenin tasarısındaki hükmü Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunun'a göre takip edileceği şeklinde iken Mecliste değiştirilmiştir. Değişiklik gerekçesi ise, takibe karşı, o zaman faaliyette bulunan itiraz ve temyiz komisyonlarına (bugün için idare mahkemeleri) itiraz hakkının bulunduğu Sayıştay ilamlarını ise buralarda itiraz edilmesinin önlenmesi olarak gösterilmiştir. Oysa, bugün için bu gerekçenin geçerliliği kalmamıştır. Bugün Anayasamızın 160'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştayın kesin hüküm verdiği ve son cümlesinde ise, Sayıştay kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulmayacağı açık bir şekilde hükme bağlanmıştır. Bugün için Sayıştay ilamlarının infazı pekâlâ 6183 Sayılı Kanuna göre yapılabilir ve idari yargıya da başvurulamaz.

Görüldüğü gibi çözüm son derece basittir ve bir maddelik ve bir cümlelik kanun değişikliği yeterlidir. "Sayıştay Kanunu'nun 64'üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları yürürlükten kaldırılmıştır"denilmesi yeterli olacaktır. Doğaldır ki, "Sayıştay Yargılama Usulü Kanunu" çıkarılırsa, burada ayrıntılı düzenlemeler yapılabilir. Devletten haksız alınan paralar için nasıl faiz alınacaksa, devletin haksız yere aldığı paralar için de aynı şekil ve şartlarla faiz ödemesi de yapılmalıdır. ◆