

MÜKELLEFİYET DOĞURUCU VAKIA

(Vergiyi Doğuran Hâdise)

Yazan : Doçent Dr. Bedi Necmettin Feyzioğlu

Giriş :

Vergilendirmede veya herhangi diğer bir âmme mükellefiyetinin tesisinde ilk ve esas unsurlardan birisi, şüphesiz mükellefiyet doğurucu vâkiadır. Gerçekten, mevzuu, matrahı ve nisbeti belli olan bir verginin muayyen bir mükellef aleyhine, muayyen miktarda bir borç şeklinde tecessülü edebilmesi için bütün bu mekanizmayı harekete getirecek bir muharrike ihtiyaç vardır. İşte bu muharrike, mükellefiyet doğurucu vâkia, vergiyi doğuran hâdisedir. Bununla beraber yakın zamanlara kadar maliye literatüründe bahis mevzuu hâdise üzerinde fazla durulmuş değildir (1). Garp kaynaklarında bile az işlenmiş bir konu olunca, Türkçe malî neşriyatın bu bakımdan pek kısır bulunacağı tahmin edilebilir. Gerçekten Prof. Neumark'ın "Maliyeye Dair Tetkikler" adlı eserinde ve ondan aldığı ilham üzerine de Vergi Usul Kanunumuzun izahnamesindeki kısa pasajlarda Doçent Akif Erginay'ın kitabından başka diğer herhangi bir Türkçe maliye neşriyatında mükellefiyet doğurucu vâkia ile ona bağlı meselelerin incelenmiş olduğuna tesadüf edilememiştir.

(1) Fransızca neşriyatla, konuyu ilk defa etraflı olarak ele alan, meşhur Prof. G. Jèze olmuştur. R.S.L.F. de 1936 ve 1937 yıllarında neşrettiği iki makale üzerine (Jèze (G.) "Nature et régime Juridique de la créance d'impôt" R.S.L.F., Sy. 195-204; Le fait générateur de l'impôt, R.S.L.F. 1937; Sy: 605 ve müte. mesele birkaç doktora tezinde (Damerval: La nature juridique de la créance d'impôt, these, Paris 1937.;

Wuold (Marcel): Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales, Libraire F. Reuge, Lausanne, 1947) ve Georges Morange tarafından da bir seri makalede (Morange (Georges) "La naissance de la créance d'impôt I," R.D. P. 1943, Sy: 319 - 348; II, R.D.P. 1944, Sy: 133 - 157.) etraflıca incelenmiştir. O zamandanberi vergiye müteallik hemen bütün Fransızca eserlerde mükellefiyet doğurucu vâkiaya az çok yer verilmek âdet hükmüne girmiştir. Şu ciheti de istidraten kaydedelim ki, Alman ve İtalyan maliye neşriyatında, vergiyi doğururan hâdise daha çok işlenmiştir. Ancak bazılarında istifade edebildiğimiz bu neşriyata dair referanslar Etüdün seyrince verilecektir.

Nazariyatta pek işlenmiş bulunmamakla beraber, diğer memleketlerde olduğu gibi Türk vergi mevzuatı ve tatbikatında da vergiyi doğuran hâdise elbette yer almış ve kendine göre muayyen bir takım hal tarzlarına bağlanmıştır. Ancak nazari ve ilmi bir tahlile tâbi tutulmadıkça içtimai müesseselerin tesir ve neticelerini önceden anlamağa, bilhassa mevzuat ve tatbikatın aksaklıklarını objektif bir kıstasla değerlendirek, daha isabetli ve faydalı hal tarzlarını bulmağa imkân yoktur. Bu itibarla biz, mükellefiyet doğurucu vâkıanın vergi nazariyatındaki özelliklerini, diğer vergilendirme unsurları ile alâka ve münasebetlerini tahlil ederken, izahlarımızı daima Türk mevzuatından aldığımız misallerle takviye ve itmam etmeğe çalışacağız. Bu suretle meseleyi hem nazari hem de hakiki veçhesile inceleyip, nazariyatın ışığı altında mevzuatımızı bir de bu bakımdan değerlendirmeye gayret edeceğiz. Bu maksatlara erişmek üzere tetkiklerimiz şu tertip dahilinde toplanmış bulunmaktadır. **Birinci bölümde:** Mükellefiyet doğurucu vâkıanın mahiyetinin belirtilmesine, tarif, tavsif ve tasnifinin yapılmasına çalışılmıştır. Bu arada mevzuatta mükellefiyet doğurucu vâkıaya müteallik hükümlerin tesbit edilirken hukukî veya iktisadî mefhum ve formüllerden hangisinin esas ittihaz edilmesi gerektiği meselesinin tahliline yer verilmiştir. Bu suretle vergi hukukunun iktisadî mahiyetinin belirtilmesine de gayret edilmiştir. **İkinci bölümde :** Mükellefiyet doğurucu vâkıanın hukukî değeri hakkındaki doktrinlerin tahlili, **Üçüncü bölümde de :** bu tahlilin devamı mahiyetinde olarak, mükellefiyet doğurucu vâkıaya bağlı ve tâbi bulunan diğer vergilendirme unsurlarının incelenmesi yapılmıştır. **Sonuncu bölüm ise,** hem konumuza müteallik doktrinlerin tenkidine hem de bütün Etüd seyrince incelenmiş bulunan Türk mevzuatının nazari bakımdan kuvvetli olan doktrinler muvacehesindeki kıymetinin belirtilmesine tahsis olunmuştur.

B Ö L Ü M : I

MÜKELLEFİYET DOĞURUCU VÂKIANIN MAHİYETİ TARİFİ VE TASNİFİ

I. Vergi Alacağıın İhdası Mekanizması ve Bir Vergi Borcu

Doğumunun Bağlı Bulunduğu Kanunî ve Fiilî Şartlar

Muasır devletlerde Hazine lehine bir vergi alacağıın ihdası veya mükellef aleyhine bir vergi borcunun doğumu için gerekli şartları başlıca şu dört gurupta toplamak mümkündür :

1 — Vergiyi İhdas Eden Bir Kanun :

Evvelâ vergiyi ihdas eden bir kanunun mevcudiyetine ihtiyaç vardır. Buna, verginin kanunîliği prensibi denilmektedir. Adı geçen bu prensibin başlıca özellikleri, vergi makamlarının vazife ve selâhiyetlerinde takdire yer bırakılmıyarak, bu yetkilerin kesin bir şekilde tesbit edilmesinde, vergi kanunlarının mânasının anlaşılmasında geniş tefsire yer verilmemesinde belirmektedir. İdarenin yetkilerini kullanmasında bu dar çerçeveli kanunîliğe riayet edip etmediğinin vergi hâkimi vasıtasile yani kazaî bir yolla kontrol ettirilmesi de verginin kanunîliği prensibinin mütemmim bir neticesidir. Bununla beraber vergi kanunlarının, muayyen şerait dahilinde bulunan mükelleflere yüklenmek üzere vergi alacakları ihdası hususunda maliye memurlarına verdikleri vazife ve selâhiyetler, umumî ve gayri şahsî vaziyetleri tanzim ettikleri cihetle bu kanunlar kendiliklerinden, yani doğrudan doğruya bir vergi borcu doğurmazlar. Haddizatında memleketlerin ekseriyetinde, vergi kanunları devamlı bir tattik kabiliyetini de haiz değildirler. Diğer bir deyişle her yıl yürürlüğe yeniden konulmak durumundadırlar. Bundan ikinci şart ortaya çıkmaktadır.

2 — Muhtelif vergi kanunlarının muayyen bir müddetle (umumiyetle bir sene için) tatbikine müsaade ve selâhiyet veren Bütçe Kanununun bir maddesi :

Bu madde, “vergilerin seneviliği” denilen ve halen demokratik memleketlerin hemen hepsinde gözetilen bir prensibin neticesidir. (İngiltere’de bu prensip Fon Konsolide varidatı için varit değildir). Gerçekten senelik olma kaidesi sadece bütçeye mahsus bir ilke değildir. Çünkü zamanımızda daha çok bütçeye bağlı olmakla beraber vergiler hususunda da yine birinci derecede önemi haiz olarak carîdir. Hattâ bütçe hakkının kuvvetle tecellisi evvelâ vergilerin bu seneviliği kaidesinde ifadesini bulmuştur, denilebilir. Bu meselenin burada daha fazla derinliğine girmeden şimdilik şu kadarını topluca ifade edelim ki, bir vergi kanununun tatbik edilebilmesi ve Hazine lehine bir vergi alacağının ihdas olunabilmesi için, her sene Bütçe Kanunu ile o vergi kanununun yeniden yürürlüğe konulması, ikinci esas şartı teşkil etmektedir. Üzerlerinde Etüd seyrince etraflıca duracağımız 3 cü ve 4 cü şartlar ise kısaca şunlardır :

3 — Vergi kanunlarından birisi tarafından derpiş olunan mükellefiyet şartlarının bir kimsede toplanması. Diğer bir deyişle, vergiyi doğuran hâdisenin vukubulması.

4 — Nihayet, selâhiyetli maliye memuru tarafından, kanunen muayyen şeraiti haiz olduğu için falanca kimseyi (mükellefi) borçlu addeden bir irade ihzârı. (Tarh ve tahakkuk muamelelerinin ifası) (2).

Vergi alacağının doğumunun bağlı görüldüğü yukardaki dört şartın ilk ikisinde müelliflerin hemen hepsi ittifak etmekte iseler de, son ikisinin hukukî kıymeti ve pratikteki ehemmiyet üzerinde aralarında haylı ihtilâflar vardır. (3)

Aslında bu ihtilâfların sadece mükellefiyet doğurucu vâkıanın etrafında toplandığını ifade etmek de mümkündür.

Gerçekten maliyecilerin, bilhassa vergi hukuku ile yakından meşgul olanların, halline uğraştıkları başlıca meselelerden birisi, mükellefiyet doğurucu vâkıaların mevzuatta tesbit ve tayini sırasında, hukukî şekil ve formüllere mi, yoksa iktisadî mefhum ve esaslara mı itibar edilmesi gerektiğinin halledilmesine mütealliktir.

İkincisi ise, mükellefiyet doğurucu vâkıanın hakikaten Hazine'nin vergi alacağını yaratan, ona vücut veren bir unsur olup olmadığı, diğer bir ifade ile mükellefin vergi borcunun mükellefiyet doğurucu hâdisenin vukuu üzerine kendiliğinden ipso facto meydana gelip gelmediğinin tesbitine dairdir. İşte Etüdümüzde meşgul olacağımız ve halline çalışacağımız başlıca meseleler bunlardır. Bunun için de evvelâ mükellefiyet doğurucu vâkıayı biraz daha yakından tanımak üzere tarif ve tavsifini geliştirmekle işe başlamamız icabetmektedir.

II — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın - Vergiyi doğuran hâdisenin (le fait générateur'ün) tarif ve tavsifi :

“Mükellefiyet doğurucu vâkıa, kelimenin de ifade ettiği gibi, vergi mevzuunun teklif edilmesine vesile olan hâdisе, yani Hazine alacağının doğumunu tevhit eden muamele, durum veya tarihtir.” (4). Baumgartner tarafından yapılan bu tarife mukabil, Jèze, vergiyi doğuran hâdiseyi şöyle tarif etmektedir : “Mükellefiyet doğurucu vâkıadan maksat,

(2) Jèze, a.g.e. Le fait générateur de l'impôt, R. S. L. F. 1934, Sy: 604-607
Morange (G.) Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt, Revue de droit public, 1943 Sy: 319-322.

(3) Jèze: a.g.e. Bu dört şarta ilâveten mükelleflerin veya 3 üncü şahısların müvelliit hâdiseyi maliyenin ıttılama arzeden beyanları ile tahsilât memurlarınca ifa olunan muameleleri de saymakta ise de bunların vergi borcunun doğumuna tesir edecek muameleler olmadığını kendisi ilâve etmektedir. (Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1934 Sy: 606-607.). Bu itibarla biz esas dört şartı zikretmekle iktifa ettik.

(4) (Baumgartner (W): Legislation et économie financières, Fascicule I, Les Cours de Droit, Paris 1946-47, Sy: 53.

maliye memurlarına falan mükellef namına, filân vergiden muayyen bir miktarda alacak ihdası hususunda kanunî selâhiyetlerini kullanmak imkânını veren hâdise veya hâdiseler topluluğudur. (5).

Laferriere'in tarifine göre ise, "vergiyi doğuran vâkıa bir kimseyi vergi ile ödevli kılan bir hâdisenin vuku bulması, yani bir kimsenin teklif edilmek istenilen şartlar dahilinde olmasıdır (6).

Meşhur İtalyan maliyecilerinden Gianini'ye göre vergi borcu, kanunun her münferit vergiyi bağladığı hususî bir vâkıanın vücuda gelmesi ânında doğar. İşte bu hususi vâkıa, mükellefiyet âmili, (mükellefiyet doğurucu vâkıa) dır. (7).

Vergi nizamları hükümleri dahilinde, vergi borcunu meydana getiren bu fiil ve vak'alar, Gianini'ye nazaran, aynı zamanda vergi borcunun hukukî temeli, hukukî sebebidir (8).

İtalyan yazarlarından Scoca da Giannini'nin fikrine iştirak etmektedir. Bu müellif ise, mükellefiyet doğurucu vâkıayı vergi borcunun hukukî sebebi olarak görmektedir. Bu kanaate yazar, vergi hukukundaki sebebi; hususî hukuktaki sebepten farklı bulması itibariyle vasıl olmaktadır. Gerçekten, adı geçen müellife göre, hususi hukukta borcun sebebini araştırmanın pratik bir ehemmiyeti vardır. Zira sebepsiz olan veya âmme nizamına aykırı bir sebebe bağlanan borçlar, hukukî bir netice tevhit etmezler. Halbuki vergi mükellefiyetlerinde böyle bir sebep yoktur, diye. idare veya vergi hâkimi bir vergi kanununu tatbikten kaçınmaz. Giannini'nin fikrinde olduğu gibi, Scoca'ya göre de vergi borcunun kaynağı kanundur ve hukuken mütebariz sebebi ise, kanunun bi-zatıhi borcun doğması için kabul ettiği vâkıalar yani mükellefiyet doğurucu vâkıalardır.

Vergi borcunun sebebini araştırırken onu mükellefiyet doğurucu vâkıaya irca eden bir İtalyan müellifi de Tosoro'dur. Tosoro da, hususi hukuktaki sebep mefhumunun vergi hukukuna tatbik edilemeyeceğini tesbit ettikten sonra, vergi hukukunda sebebi borçlu ile muayyen bir mal veya hâdise arasındaki münasebette yani müvellit hâdisede bulmak-

(5) Jèze, a.g.m. Le fait generateur de l'impôt), R.S.L.F. 1937, Sy: 604. Diğer bir yerde de Jèze, a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 613. "müvellit hâdise (bir kimsenin serveti üzerine) bir mükellefiyet konulması için, kanunen belirtilen bir vesiledir" demektedir.

(6) Laferrière (M) : Cours de Légis. fin. Licence 3 e année, Le cours de Droit, Paris 1946-1947, Sy: 254.

(7) Rotondi (Aster) : Appunti sull'obbligazione tributaria, Padova 1950.

(8) Erginay (A) Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara 1953, Sy :96.

tadır. Vergi borcunda sebep bir eşya veya bir gelir sahibi olmak, veya bir hukukî muamele yapmak veyahut iktisadî bir faaliyette bulunmak gibi, kanunun vergi borcunun doğması için farz ve kabul ettiği vâkıalardan (yani mükellefiyet doğurucu vâkıadan) teşekkül eder. Hususî kanunların saik ve sebep olarak tesbit ettikleri bu vâkıalar mevcut olmadıkça vergi borcu da doğmaz, demektir (9). "Vergi kanunlarının tatbikatında hukukî Şekil ve İktisadî Realite" isimindeki önemli eserin müellifi olan Marcel Wuold'a göre (10) de bir vergi alacağının doğumu kanunen belirtilen mükellefiyet doğurucu vâkıaların vücuda gelmesine bağlıdır.

Wuold vergi alacağının doğumunun bağlı bulunduğu hukukî münasebetleri yani müvellit hâdiseleri iki grupta mütalâa etmektedir:

a) Birinci gurup, mükellef ile vergi mevzuu arasındaki münasebetlere mütealliktir. Meselâ bir gelirin, bir kârın elde edilmesi, bir gayrimenkule sahip olunması, bir istikrazın akdedilmesi, bir malın ithal edilmesi gibi. Bu gruptaki müvellit hâdiseler dahilinde üç elemanın tefrik edilmesi mümkündür. Bir şahıs (mükellef) (1), Bir vergi mevzuu, (2), ve bu ikisi arasında myayyen bir münasebet (3).

b) İkinci gurup müvellit hâdiseler ise, mükellefin veya vergi mevzuunun bir âmme câmiası ile, meselâ bir devletle, muayyen bir alâkası bulunması veya o câmianın hayatına karışmış olmasıdır. Bu durum işte, vergi bağılılığı - l'appartenance fiscale - steuerliche Zugehörigkeit - denilen hukukî münasebettir. Bir âmme câmiasının bir şahısla münasebetine misal olarak, ikametgâh veya mesken meselesi, bir vergi mevzuu ile münasebetine misal olarak da bir gayrimenkulün mevki, bir mukavelenin münasebetine misal olarak da bir gayrimenkulün mevki, bir mukavelenin in'ikat mahalli, bir malın bir gümrükten geçmesi hâdiseleri zikredilebilir. Bu ikinci gurup müvellit hâdiseler içinde de Wuold üç eleman tefrik etmektedir. Bir âmme câmiası (4), bir vergi mevzuu veya bir mükellef (1 veya 2) ve bunlar arasında bir münasebet (5).

Mükellefiyet doğurucu vâkıanın yukarıda iki grupta zikrolunan ve yekûnen beşi bulan elemanlarının mahiyetini daha iyi belirtmek üzere Wuold'un verdiği misalleri de nakledelim :

İsviçre'de Millî Savunma vergisinin müvellit hâdisesi, bir hakikî şahsın (1), bir servet (2), sahip olması (3), veya bir gelir (2), elde et-

(9) Erginay, a.g.e. Sy: 98-99

(10) Wuold: *Formejuridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales*, thèse, Lausanne, 1947.

mesi (3), ve o şahsın (1), İsviçre'de (4), ikamet etmesi (5) ile husule gelecektir.

Aynı veçhile, yine İsviçre'de muamele vergisine müteallik mükellefiyet doğurucu vâkıanın husule gelmesi için bir toptancının (1), bir mal (2), tesliminde bulunması (3), ve bu mal tesliminin (2) İsviçre (4) toprakları üzerinde (5) yapılması (3) lâzımdır (11).

Kısaca toplanacak olursa, Wurol'da göre mükellefiyet doğurucu vâkıa, bir mükellefin (1) bir taraftan bir vergi mevzuu ile (2) bir münasebetinin bulunması (3); diğer taraftan o mükellefin (1) veya o vergi mevzuunun (2) veyahut da her ikisinin de (1 veya 2) bir devletle (4) veya diğer bir âmme câmiası ile bir münasebet dahilinde bulunması ile (5) husule gelecektir. Türkçe maliye neşriyatında bu konuya ilk defa temas eden Neumark'a gelince, Sayın Profesör sarıh bir tarif vermekte fakat mefhumu şöylece tavsif etmektedir: "...Her vergide, bunu ödenmeğe mecbur bir şahıs vardır, ancak bu şahısla vergi mevzuu arasındaki muayyen bazı münasebetler sayesinde bir vergi borcu meydana çıkar. Ekseriya, sözü geçen münasebetlere, "mükellefiyet doğurucu vâkıa (sebeup) adı verilmektedir.". Demek oluyor ki Neumark'a göre, mükellefiyet doğurucu vâkıa, mükellef ile vergi mevzuu arasında, vergi borcunu meydana çıkaran bir takım (fiilî veya hukukî) münasebetlerdir.

Yekdiğerine az çok benzeyen bu tarifleri daha fazla sıralamağa devam etmeden, adı geçen yazarların ve diğerlerinin mükellefiyet doğurucu vâkıa ile ne kasedtiklerini, yeni misallerle biraz daha açıklamağa gayret edelim.

Kısaca, "vergi borcunun doğumuna sebep olan vâkıa" diye ifadesi mümkün bulunan mükellefiyet doğurucu hâdise, verginin envana göre muhtelif fiil veya muamelelerden teşekkül eder. Bu hâdise meselâ, bir vefat, bir inşaatın tamamlanması, bir mukavelenin meriyete girmesi gibi bir vâkıa olabilir, veya bir mukavelenin, bir makbuzun imzalanması, temettuun tevzie tâbi tutulması, bir müşterinin hesabının borçlandırılması, bir içkinin sevkedilmesi, bir eşyanın memlekete ithali, v.s. gibi bir muamele olabilir.

Veyahut da, muayyen bir tarihteki bir hukukî durum, meselâ bir gayrimenkule veya bir sınaî lokale malik olmak vergiyi doğuran hâdiseyi teşkil edebilir (12).

(11) Wurlod: a.g.e. Sy: 18-20.

(12) Formery (Louis): Les impots en France, Tome, I, Presses Universitaires de France, Paris 1946, Sy: 78-79.

Mükellefiyet doğurucu vâkıaların muhtelif şekillerini, vergi mevzuu ile olan irtibat ve münasebetlerine göre belirtmek de mümkündür. Meselâ, vergi mevzuunun iktisabı, istimali, mübadelesi, v.s. vergiyi doğurucu birer vâkıa olabileceği gibi, vergi mevzuunun hukukî tasarruflarda veya muayyen ekonomik fiiller uğrunda kullanılması suretiyle de mükellefiyet doğruan vâkıa tezahür edebilir. Böylece meselâ bizzat gelir değil, bunun sahibi tarafından elde edilmesi gelir vergisinin mükellefiyet doğurucu vâkıasını, şeker değil fakat bunun yetiştirilmesi veya imalâtı, bir endüstriobligasyonu değil, belki bunun endüstri teşebbüsü tarafından çıkarılması sözü geçen vergilerin “mükellefiyet doğurucu” vâkıalarını teşkil eder.

Verilen bu misallerin tetkiki mükellefiyet doğurucu vâkıaların kâh hukukî, kâh iktisadî bir takım muamele ve hâdiselerden ibaret bulunduğunu gösterir. Şu kadar ki bir verginin, mükellefiyet doğurucu vâkıası olarak seçilecek hâdiseler hukukî bir şekil ve kisve altında görünmeler dahi, esasında çoğu defa iktisadî bir bünye ve karakter taşımaktadırlar. İşte ilk olarak ele alacağımız mesele, mükellefiyet doğurucu vâkıa olarak kabul edilecek muamele, faaliyet ve hâdiselerin vergi kanunlarında hukukî şekilleri itibariyle mi, yoksa iktisadî mahiyetlerine göre mi tarif ve tavsif edilmelerinin daha muvafık bulunacağı hususunda bir karara varmak olacaktır.

III — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın hukukî veya iktisadî mahiyetine göre vergilendirmeye esas ittihaz edilmesi :

(Vergi hukukunun ve mükellefiyet doğurucu vâkıanın iktisadî mahiyeti)

Verginin, ta menşindenberi, hattâ bugünkü hukuk devleti rejiminde dahi, esas itibariyle malî ve iktisadî tesir ve neticeleri bulunan bir müessese olduğu malûmdur.

Her ne kadar verginin kanun vâzınca siyasi, içtimaî, v.s. bir takım gayelere hizmet maksadile de ihdas edildiği görülmekte ise de bütün bu gayelerin gerçekleşmesi vergilemenin iktisadî neticelerine gayet yakından bağlı bulunmaktadır. Bu itibarla vergi hukukuna düşen vazife, maliye ilminin az veya çok murtabıt bulunduğu diğer kollarınca ileri sürülen iktisadî, içtimaî gayeleri hukukî şekiller dahilinde tahakkuk ettirmektir. Vergi hukukuna terettüp eden bu vazifeyi şu basit misalle daha iyi açıklamak mümkündür. Kanun vâzu meselâ gayrimenkul mülkiyetini, bunların mâliklerinin zenginlik derecelerine göre vergilendirmek istesin. Buna karşı koymak için mülk sahiplerinden birisi, muvazaalı ola-

rak emvalni tapuda oğlu namına tescil ettirirse, servet durumu zahiren değişmiş olacaktır. İktisadî noktai nazardan ise evvelce olduğundan fark-sız bulunacaktır. Bununla beraber hukukî durumdaki değişiklik dolayısıyla o şahıs daha az nisbette vergi verecektir.

Binaenaleyh, eğer Hazine hususî hukukun şekillerine bağlı kalacak olursa kanun vâzının tasarladığı gayeye erişmek mümkün bulunmayacaktır. Bundan başka, Hazinesin "iktisadî gerçeklere" istinat etmesi sebebiyle biraz önceki misalde zikrolunan şahıs, iktidarına göre vergilendirilmemiş ve hakikî iktidarlara uygun bir vergi vermiş bulunan diğer mükelleflerin aleyhine, vergi önünde müsavat prensibi de ihlâl edilmiş olacaktır. O halde misalimizde vergi idaresinin, gayrimenkul mülkiyetini, tapu sicilinde gözükken hukukî şekli ile değil de, "iktisadî mülkiyet" esası üzerinden teklif etmesi daha muhik olsa gerektir. Federal Mahkemenin 16 Şubat 1942 de verdiği neşredilmemiş bir kararına göre "bir gayrimenkulü itirazsız olarak kendi nef'ine, kendi hesabına kullanan ve binaenaleyh onun menafiini elde eden kimse gayrimenkulün iktisadî mâliki" addedilmektedir. Bu misal (13), aynı zamanda vergi hukukunda iktisadî faktörleri hesaba katmak lüzumunun, umumi hukukun formalist kesinliği ile ne derecede güç bağdaşabildiğini de göstermektedir. Başlıca bu sebeptir ki, vergi hukukunun kendine mahsus prensipleri bulunan muhtar, hattâ müstakil bir hukuk olduğunu iddia etmek büyük alâka toplamaktadır (14).

Vergi hukukunun istiklâline taraftar olan Fransız ve İtalyan müelliflerinden başka Almanya'da tipleştirme nazariyesini ileri süren yazarlar, vergi hukukunda hususî hukukun esasları üzerinde muhakeme yürütmenin artık imkânsız bulunduğunu belirtmişlerdir. Onlara göre, vergi hukukunun eğer hakikatlara erişmesi isteniyorsa iktisadî mefhumlar üzerine kurulması lâzımdır; onun artık hukukî şekiller üzerinde tutunmasına imkân yoktur (15).

Bu ana fikrin, birisi kanun vâzı, diğeri kanunu uygulamakla görevli makamlar üzerinde olmak üzere iki taraflı tesiri görülmektedir.

a) Bir defa vergi kanunu vâzı, erişmek istediği gayeye göre malların iktisadî mahiyetine uygun tarifler yapmakta serbest bulunmalıdır. Kanun vâzı, hukukun diğer branşlarında mevcut olan ananevî tarifler-

(13) Wuold: a.g.e. Sy: 21-22.

(14) Trotabas, Essai sur le droit fiscal, R.S.L.F. 1937, Sy: 201,

(15) Tipler nazariyesinin başlıca mümesilleri: Becker, Ball, Buedin, Blumenstein, Aebly ve Lion'dur. (Wuold: a.g.e. Sy: 23, Not 42).

den tamamen müstakil olarak, kendine mahsus (muhtar) vergileme mefhumları yaratmak hakkına malik olmalıdır.

Şu kadar ki, bu hususta en büyük güçlük, kanun koyucusunun vergilemek istediği iktisadî vâkıaları tamamen yakalamağa imkân verecek yeni mefhumları yaratmasında görülecektir. İktisadî ve teknik olaylar o kadar süratle gelişmektedir ki, vergi hukuku bakımından bugün için uygun olan bir tarifin yarınki duruma intibak etmemesi çok muhtemeldir.

Yukarıda sözü geçen tipler teorisini (Typnisiierungstheorie) kuran müellifler, bu vaziyete çare olmak üzere de şu teklifi ileri sürmektedirler. Onlara göre vergi hukukunda kesinlik lüzumsuz ve hattâ zararlıdır. Mükellefiyet doğurucu vâkıaların sadece karakteristik birkaç iktisadî özelliğine göre tarif ve tavsif olunmaları tercihe şayandır. Kanunlardaki formüller, vergi makamlarına birkaç nirengi noktası ile bazı istikamet hatları vermekle iktifa etmelidir. Böylece bütün özel hâdiseler, hukukî evşafı artık dikkat nazarına alınmadan bu umumî iktisadî tiplere göre tasnif edilerek vergilendirilebileceklerdir.

Bu müellifler, kanun vâzının bu nevi iktisadî mefhumlar yaratmakta serbest olmasına rağmen, mükellefiyet doğurucu vâkıaları tavsif için yine hususî hukukun tariflerini kullanmak zorunda kalacağını hesap dışı tutmamaktadırlar. Zira, bir defa vergi hukuku genç bir hukuk branşı olması itibariyle, hususî hukuktaki gibi asırlarca süren tatbikat ve tedrisat neticesinde kararlaşmış kesin ve tanınmış mefhumlara malik değildir. Kaldı ki kanun vâzının meşgul olduğu iktisadî hâdiseler çoğu defa hussuî hukuk tarafından tarif edilmiş olarak vergi hukukunun karşısına çıkmaktadır. Binaenaleyh, ekseriya, daha iyisinin bulunamaması ve aynı mefhumlara birçok tarifler vererek zihinlerin karıştırılmak istenmemesi dolayısıyla, vergi kanunu vâzı da hususî hukuk mefhumlarına müracaat etmiş ve onları kendi hesabına kullanmıştır. Fakat, şurasını sarahaten belirtelim ki, bu yazarlara göre vergi kanununun atıfta bulunduğu hususî hukuk mefhumunun, normal olarak tasarlanan iktisadî vak'ayı temsil ettiği kabul olunmaktadır.

Onlara göre, esasen hukukî şekil, muayyen bir iktisadî vaziyetin mevcudiyetinin farzedilmesinden başka bir şey değildir (16). Mamafih bu görüş tarzı tipler teorisi taraftarlarından olmıyan diğer bir kısım maliyecilerce de, daha evvelerindenberi, kabul ve müdafaa edilmiştir. Gerçekten, meselâ Trotabas'm, iltihak ederek naklettiğine göre (17)

(16) Wuold: a.g.e. Sy: 23 - 24.

(17) Trotabas: a.g.m. R.S.L.F. 1928, Sy: 223.

Fransız Devlet Şûrasında bir dâva münasebetile Hükümet Komiseri M. Corneille, malî kanunu, tamamen tipler tecrisi taraflarının telâkkisine uygun bir şekilde tarif etmiştir. Corneille'e nazaran "malî bir kanun, vergi mevzuunu (vergilemeye matuf olan ve bu mevzuu nerede olursa olsun bulunduğu yerin şartları ile birinci derecede ilgilenmeksizin ve) onun hukuk nazarında haiz olacağı kıymetle meşgul olmaksızın, fiiliyatta tezahür ettiği gibi yakalayan bir kanundur. Demek oluyor ki, malî kanun hukukî durumları değil, fiilî vaziyetleri vergilendirmektedir ve bu fiilî vaziyetler arasında da vergiye tâbi olanlar ile ondan kaçınabilecekler meyanında bir ayırma yapmaktadır". Bu telâkki, Fransız Devlet Şûrasınca aynen kabul edilmiş bulunmaktadır.

b) Diğer taraftan bu fikrin vergi kanunlarını uygulamakla görevli makamların faaliyeti üzerinde de direkt bir tesiri olacaktır.

Gerçekten, mademki kanunların mücerret hukukî formüllerinin ötesinde hedef ittihaz olunan çoğu defa iktisadî hâdiselerdir. O halde müşahhas vergilendirme vâkıalarının iktisadî mânaları itibarile kıymetlendirilmesi elbet de mantikî olur.

Demek oluyor ki, tipler teorisi müelliflerinin vardıkları neticeye göre, her hukukî durum muvacehesinde, Hazine, bunun maliye hukukunda ne gibi bir mânası olacağını kendi kendisine sorabilecektir. Zikri geçen yazarlar bu fikirlerini "plus est in re quam in existimatione" yani "mühim olan, hakikatte mevcut bulunandır, yoksa hâdiseler hakkında söylenen değildir," formülü ile ifade etmektedirler. Öyle ki, Hazine hukukî şekiller üzerine değil de, hakikatte taraflarca istenilen ve elde olunan neticeler üzerine istinat edebilecektir. Binanaleyh vergi hâdiselerini tarife yarıyan kıstas, bu hâdiselerin zahirî şekilleri değil iktisadî evsafı olmalıdır (18), denilmektedir.

Bu tahlillerden vasıl olunacak netice acaba nedir?

Kanun vâzının vergi kanununda yeni bir takım iktisadî mefhumlar istimal etmiş bulunmasından dolayı verginin kanunîliği prensibi herhalde inkâr edilmiş olmayacaktır. Zira nazarı bakımdan, her şey yine "kanunen derpiş edilmiş bulunmaktadır." Fakat pek âşikârdır ki verginin tamamen kanunî olan bir alacak hakkından ibaret bulunduğu telâkkisi, bu mekanizmayı harekete getiren mükellefiyet doğurucu vâkıaların, kanunda kesin bir şekilde tarif edilmelerini gerektirmektedir. Bunun aksi olan bir fikirden hareket etmek veyahut kanunda katıyetle tavsif edildikleri halde dahi mükellefiyet doğurucu vâkıaların iktisadî mahiyet-

lerinin takdirini Hazineye bırakmak, kesin kanunîlik stricte-légalité-prensibine mânasını kaybettirmek demek olur. Filhakika, Hazinenin mükellefiyet doğurucu vâkıaları müphem iktisadî kategorilerden birisi veya diğeri dahilinde sınıflandırmasına göre bunların tevhit edecekleri hukukî neticeler değişik veçheler alabilecektir. Mükellefiyet doğurucu vâkıaları tavsif etmek için bunların kat'î mahiyette olan hukukî şekilleri yerine elâstikî bulunan iktisadî anlamlarını kıstas olarak almak, kanunîlik prensibini tamamen gösteriştan ibaret kalan bir duruma sokmak olacaktır. Böylece vergi hukukunun tam istiklâline taraftar olanlar emniyetsizliğe ve keyfilığe yol açarak vergiyi tamamen kanunî bir alacak hakkı yapmak suretile tesis edilmek istenilen emniyeti, muayyeniyeti feda etmektedirler. Bu itibarla burada da, vergi hukukunu pek derinden kavramış bulunan iki taraflı bir hal tarzına iltica etmek lüzumu, kendisini göstermektedir. Öyle ki, mükellefiyet doğurucu vâkıaların takdiri hususunda, ne sadece dar çerçeveli (stricte) kanunîlik prensibinin istediği hukukî sertlik, (la rigueurjuridique) ne de verginin ifa etmesi arzu edilen iktisadî fonksiyonların gerektirdiği takdir serbestisi, vergi hukukuna tek başına hâkim olmalıdır. Herhalde vergi hukuku bu iki zit kutup arasında daima uygun bir muvazene tesisine çalışmak suretiyle en isabetli yolu bulmalı (19) ve mükellefiyet doğurucu vâkıaları ona göre tarif ve tavsif etmelidir.

Nazariyatın tavsiye ettiği bu hal tarzına çoğu memleketlerde ve bu arada bizde mevzuat ve tatbikat bakımından oldukça geniş bir intibakın mevcudiyeti Etüdün inkişafı seyrince, ezcümle, müteakip paragrafta mükellefiyet doğurucu vâkıalara dair bilhassa Türk mevzuatından alınarak muhtelif kategoriler dahilinde toplanmış müşahhas misallerin verildiği sırada görülecektir. Mevcut inhiraf ve aksaklıkların tadil ve islâhı lüzumu da yeri geldikçe ayrıca belirtilecektir. Ancak, hemen kaydedelim ki, bizim tertiplediğimiz bu literatürler kendilerine imtisal edilmesi gereken muayyen nazari tipler olmayıp, pratik guruplardan ibarettir.

IV — MÜKELLEFIYET DOĞURUCU VÂKIALARIN TASNİF VE TAHLİLİ

A — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın esasının bir hukukî durum olması halî :

Bazı vergiler için müvellit hâdise olarak muayyen bir tarihte bir hukukî vaziyetin mevcudiyeti esas ittihaz edilmektedir. Meselâ muay-

(19) Wuold: a.g.e. Sy: 25-26.

yen bir tarihte, diyelim Ocak'ın 1 inde, bir ev veya bir binanın mâlikî olan bir kimse, o malî yıl için bina vergisi ile mükellef tutulmaktadır (20). Demek oluyor ki bina vergisinde, mükellefiyet doğurucu vâkıa vergi mevzuu ile mükellef arasındaki hukukî bir münasebettir. Bu hukukî münasebet mülkiyet durumu olabileceği gibi zilyedlik hali de olabilir. Arazi vergisi için de mükellefiyet doğurucu vâkıa aynı hukukî durumlarıdır (21). Bir kısım memleketlerin mevzuatında (meselâ Fransa'da) bina ve arazi vergileri için mükellefiyet doğurucu hukukî münasebet sırf mülkiyet durumu olduğu halde (22) bizde hem mülkiyet, hem zilyedlik halleridir. 1837 No. lu Bina Vergisi Kanununun 5 inci maddesine göre :

“Binanın vergisi mutasarrıfına, intifa hakkı sahibi varsa müntefiine ve bunlar yoksa binayı sahip gibi istimal veya işgal edene aittir.” Bu hükmün dikkatle tetkiki neticesinde görülür ki, kanun vâzı, bina vergisi ile evvelâ binanın mutasarrıfını yani mâlikini mükellef tutmaktadır. O halde “mükellefiyet doğurucu vâkıa” birinci derecede mülkiyet münasebetidir. Ancak binanın sahibi sadece kuru mülkiyeti haiz ve binaenaleyh o binanın ayrıca bir de intifa hakkı sahibi mevcut ise, o zaman vergi mükellefiyeti müntefiine, yani kanunî zilyedine ait olmaktadır. Memleketimizde ekseriya görüldüğü üzere,, bir binanın Medeni Kanun nazarında mâlikî veya müntefii addedilecek hiçbir kimse yoksa, o zaman vergi binayı sahip gibi istimal veya işgal edene ait olacaktır. Böylece bu son halde, mükellefiyet doğurucu vâkıa, artık fiilî zilyedliğe inkilâp etmektedir.

1833 No. lu Arazi Vergisi Kanununun 7 nci maddesi, Bina Vergisi Kanununun tahlil olunan 5 inci maddesini hemen aynen tekrarladığı cihetle arazi vergisinde de mükellefiyet doğurucu vâkıa sırasile mülkiyet, intifa hakkı sahibi olma veya fiilî zilyedlik halleridir.

Görülüyor ki, Türk mevzuatı bina ve arazi vergilerine ait mükellefiyet doğurucu vâkıayı tesbit ederken sadece hususi hukukun mülkiyet müessesesine bağlı kalmamış ve âdeta İsviçre Federal Mahkemesinin “iktisadî mülkiyet” telâkkisine uygun bir tertibe yer vermiştir.

B — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın esas itibarile maddî bir fiil veya hâdisе olması hali :

Bu kategoriye giren müvellit hâdiselere veraset ve gümrük vergilerinde misaller bulunabilir. Gerçekten genel olarak veraset vergilerinde

(20) Jêze : a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 613-614.

(21) Morange: a.g.m. II, R.D.P. 1944, Sy: 135.

(22) Neumark: Gelir Vergisi, Sy: 219-220.

mükellefiyet doğurucu vâkıa, murisin ölümüdür. Her ne kadar veraset vergisi ile mükellef olanlar vârisler iseler de, onlardan müteveffanın bıraktığı terekenin kıymeti üzerinden bir vergi istenmesi için kanunen tesbit olunan vesile, şart murisin ölümü hâdisesidir. 797 numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesi Medeni Kanunun 517 nci maddesi ile birlikte mütalâa edildiğinde bizde de durumun böyle olduğu tebarüz eder.

Bu fikrin aksi görüşe taraftar olanlara nazaran ise, veraset vergilerinde mükellefiyet doğurucu vâkıa daima bir intikal hâdisesi olup, yoksa bir intikalın menşinde bulunabilecek maddî hâdiseye değildir. Bu itibarla pek yayılmış bulunan bir kanaatin (23) aksine olarak ölümüne bağlı intikal vergisinin (veraset vergisinin) mükellefiyet doğurucu vâkıası murisin ölümü hâdisesi olmayıp, fakat bu ölüm üzerine malların intikali hâdisesidir. Her ne kadar verasette malların intikalının ölüm ânında vuku bulması itibarıyla bu iddianın fuzulî olduğu zehabı hasıl olabilirse de (gaiplik halinde de görüldüğü gibi) ölüm tarihi bazan bilinmiyebilir ve bu takdirde veraset vergisi borcu gaiplik kararının alınması veya müntakıl mallara bilfiil vaziyet edilmesi üzerine doğar, denilmektedir (24).

Şu kadar ki, bizce bu iddia, hususî ve istisnâî hallerde “umumî bir netice çıkarmak hatasına düşmektedir. Verasette intikal, yüzde belki 98 nisbetinde, ölüm vuku bulur bulmaz husule geldiğine göre, veraset vergisinin müvellit hâdisesini “murisin ölümü” olarak kabul etmek daha doğru olsa gerektir.

Gümrük resimlerinde ise, vergiyi doğruran hâdiseye, ithalât veya ihracat gayesile bir malın gümrük hududundan geçmesidir. Bu malların kıymeti veya miktarı üzerinden bir vergi alınabilmek için, gümrükten geçiş vâkıası, kanunen mükellefiyetin doğması için kabul olunan bir vesile, bir şarttır (25). Öyle ki meselâ bir mal, bilfiil memlekete girdiği halde, antrepodan veya serbest bölgeden çıkmadıkça henüz gümrük hududundan geçmiş telâkki edilmediği için, gümrük resmine tâbi tutulmaz. Görülüyor ki gümrük resmi mükellefiyeti ancak gümrük hududundan geçiş hâdisesi üzerine tevellüt etmekte, o geçiş bu resmi vermek ödevini doğurmaktadır (26).

(23) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 614.

(24) Morange: a.g.m. II, R.D.P. 1944, Sy: 149.

(25) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. (1937, Sy: 614)

(26) Formery: a.g.e. To. I, Sy: 79.

C — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın talikî veya infisahî bir şarta bağlı olması halî :

Bu vaziyete de yine başlıca gümrük resimlerinde tesadüf edilir. Gerçekten, meselâ muvakkat kabul ve reddi rüsum (draw back) usullerinden birisine tâbi tutularak (27) memlekete ithal olunan bir malın gümrük resmi mükellefiyeti şarta bağlı olarak doğar. Şu kadar ki, muvakkat kabulde bu şart talikî olup, reddi rüsum usulünde ise infisahîdir. Zira muvakkat kabul rejiminde, malûm olduğu üzere, gümrük resmî alınmadan mal memlekete bir kefalete bağlanarak girmekte, ancak geçici kabul süresi tecavüz edilmek veya ithal edilen malın sadece bir kısmı ihraç edilmek suretile talikî şart tahakkuk ettiği takdirde o zaman gümrük resminin tahsiline tevessül olunmaktadır. Halbuki reddi rüsum (draw back) usulünde gümrük resmi mükellefiyet doğurucu vâkıanın husulü ânında yani mal, gümrük hududundan geçerken tahsil olunmakta, ancak infisahî şart gerçekleştiği, yani o mal tekrar ihraç olunduğu takdirdedir ki, alınan resim iade edilmektedir (28).

D — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın sırf bir hukukî muamele (bir hukukî fiil) olması halî :

Bir kısım vergilerde ise müvellit hâdise kâh bir hukukî muamele- nin meydana gelmesi, kâh bir hukukî muamelenin kullanılması, istimali- dir. Meselâ hayatta bulunan kimseler arasında ivazlı veya ivazsız olarak yapılan mal intikallerinde mükellefiyet doğurucu vâkıa bu intikali gerek- tiren satış, mübadele, hibe v.s. gibi hukukî muamelelerdir. İntikal vergi- sine ait mükellefiyet mülkiyein intikaline ait hukukî muamele ile doğ- maktadır. Bu intikal muamelesinin tapuya tescili için idareye ibrazı, in- tikal vergisinin tarh ve tahsiline vesile olursa da, müvellit hâdise bizatihi intikal muamelesidir (29). Mamafih bu gibi intikal hâdiselerinde kanun, müvellit hâdise olarak bizatihi hukukî muameleyi değil de, onun tesci- lini kabul edebilir. Veyahut da müvellit hâdise olarak hukukî muamele- yi değil de, onun muayyen bir maksatla kullanılmasını (idareye veya adliyeye ibrazı v.s. gibi) vergiyi doğruran hâdise olarak nazarı itibara alabilir. Fakat bu hususları önceden açıkca tesbit ve ifade etmelidir (30).

(27) Dikmen (Orhan): Vasıtalı vergiler, İstanbul, 1950, Sy: 15-16.

(28) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1936, Sy: 200-201.

(29) 797 No. lu kanununun 1836 No. lu kanunla muaddel 1 inci maddesi.

(30) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 614-616.

E — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın maddî ve hukukî iki muamelenin tekemmülüne bağlı olması hali :

Bazı nevi vasıtalı vergilerde hususile muamele vergilerinde ekseriya durum böyledir. Meselâ bizim 28.5.1940 tarih ve 3843 No. lu kanunumuza göre imalât muamele vergisinde mükellefiyet doğurucu vâkıa birisi maddî, diğeri hukukî iki muamelenin tekemmülüne bağlıdır. İmalât ve teslim. Gerçekten kanunun ikinci maddesi “Türkiye içinde imal olunan maddelerin sınaî müesseseler tarafından teslimi muamele vergisine tâbidir” demektedir. Sınaî müessese, imalât, mamul madde ve teslim tâbirlerinin delâlet ettiği mânalar hususunda kanun vâzını iki şekilde hareket edebilirdi. Ya bu tâbirler hususunda hiçbir özel tarif yapmaz ve iktisat ile hususî hukukun formüllerine istinad ile iktifa ederdi; veyahut kendisi o formüllerden mülhem olmakla beraber bu vergi kanununun tatbikine mahsus olmak üzere özel tarifler verilebilirdi. Kanun vâzının ikinci yolu, yani bundan evvelki bölümde vergi hukuku için tavsiyeye şayan görülen mutavassıt yolu tercih etmiş bulunduğunu memnuniyetle kaydedebiliriz.

Filhakika, Muamele Vergisi Kanunu mükellefiyet doğurucu vâkıayı tavsif için işe, evvelâ imal, mamul madde ve sınaî müessese mefhumlarının tarifi yani müvellit hâdisenin iktisadî teknik cephesinin tavsifi ile başlamıştır. Kanunun 5 inci maddesine göre “imal, bir maddenin terkiibini, vasfını, hassasını ve şeklini değiştirmek suretile işlenmesidir.” Bu suretle işlenen maddelere mamul madde ve bunu vücuda getiren müesseselere sınaî müessese denilir.” Bu ilk tarifler imalât ve sınaî müessese tâbirlerinin iktisatta genel olarak delâlet ettikleri mânalara da az çok uygundur. Sadece kanun, sözü geçen maddenin müteakip iki fıkrası ile, bu tâbire biraz daha geniş bir mâna izafe etmiştir. Şöyle ki, bu fıkra hükümlerine göre “imal esnasında hasıl olan tâlî maddelerle döküntüler de mamûl madde hükmündedir. İmalin makine, alât, tezgâh veya kaplar ianesile yapılması, bunların muharrik kuvvetle veyahut beden veya hayvan kuvvetleriyle işletilmesi imalâtın muvakkat veya daimî şekilde yapılması ve işlenen maddenin müesseseye ait olup olmaması mükellefiyete tesir etmez.” denilmektedir. Görülüyor ki bu fıkralarla artık imalât, mamul madde ve sınaî müessese tâbirleri hususî birer mâna iktisap etmekte ve meselâ döküntüler dahi mamûl madde olarak kabul olunmakta, bedenen imalât yapan bir işletme dahi sınaî müessese adedilmektedir.

Kanunun asıl özelliği, muamele vergisine ait mükellefiyet doğurucu vâkıanın hukukî yani “teslim” safhasının tarifinde kendisini

göstermektedir. Kanuna göre teslim "bir malın mülkiyetinin diğer bir hakikî veya hükmi şahsa intikalini ve malın bu şahsa veya gösterdiği diğer bir mahalle tevdi ve irsalini ifade eder." (Madde 5, fıkra 5).

Medeni Kanunumuz gereğince de (Madde : 687) menkul mülkiyetinin intikali esas itibarile teslim ile tamamlandığına göre muamele vergisindeki teslim müteallik bu ana hükümle Medeni Kanun hükmü arasında müşabehet mevcuttur. Ancak, Muamele Vergisi Kanunu, 5 inci maddesinin son fıkrası ile 6 ncı maddesinde Kanunu Medeniye göre mülkiyetin intikalini tazammun etmeyen bir takım muameleleri de teslim mahiyetinde telâkki etmiştir. Nitekim "bir sınaî müessesenin kendi mamulâtını, iştigal mevzuu olan imalât haricinde müessesenin ihtiyaçlarında kullanması ve müessese sahibinin hususî ihtiyaçlarında istihlâk etmesi, mamulâtın satılmak üzere fiyallere, şubelere, satış mağazalarına veya komisyonculara gönderilmesi" Medeni Kanun nazarında hiçbir vechile mülkiyetin intikalini mucip olmadığı halde, Muamele Vergisi Kanunu nazarında yine "teslim" sayılmaktadır.

Şu halde, muamele vergisi için mükellefiyet doğurucu vâkıanın birinci (maddî) safhası teknik ve iktisadî mânada bir imalâtı gerektirdiği halde, ikinci (hukukî) safhası mutlaka mülkiyetin intikalini icabettirmemektedir. Yerine göre mülkiyetle beraber zilyedliğin veya sadece zilyedliğin nakli, hattâ hukukî mânada zilyedliğin dahi naklini icabettirmeden imal edilen malın sınaî müessesenin fiyâl veya şubelerine sevkedilmesi veya müessesenin veyahut sahibinin ihtiyaçları için kullanılması, muamele vergisi mükellefiyetinin doğması için kâfi gelmektedir. Bu son halde ortada hiçbir hukukî muamele kalmamaktadır.

Binaenaleyh, netice itibarile şunu söyleyebiliriz ki, Muamele Vergisi Kanunumuza göre mükellefiyet doğurucu vâkıa esası ve ekseriyeti itibarile bir iktisadî hâdise (imalât) ile hukukî bir muamelenin (mülkiyet veya zilyedliğin intikalini) birleşmesi şeklinde tecelli ettiği halde, istisnaen sadece iktisadî ve maddî bir seri hâdiseden de ibaret olabilmektedir. (İmalât ve müessese sahibince istihlâk gibi.).

F — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın bir kısım hak ve menfaatlerin tekevvününe bağlı olması hali :

Bazı nevi vergilerde ise, müvellit hâdise, bir takım hak ve menfaatlerin tekevvününe bağlıdır. Meselâ menkul kıymetler vergisinde bir faizin tahakkuku, faiz ve temettu kuponunun vacibül-tediye olması ve meselâ şirketlerce müşterinin emrine âmade tutulması, vergiyi doğuran hâdisedir.

Bu nevi faiz ve temettu vergileri, bazan şirketlerce avans olarak Hazineye yatırılır. Fakat bu avansın verilmesi değil de, kârın şirketce hissedarlara tevzii (tevzi kararının alınması) müvellit hâdisedir. Şöyle ki; vergi avans olarak verildikten sonra, tevzi edilecek bir kâr bulunmadığı anlaşılırsa vergi borcu doğmamış demektir. Bu takdirde avansın iadesi veya gelecek yıl vergilerine mahsubu yollarından birisi ihtiyar edilebilir. Fransa'da 1949 reformundan önce menkul kıymetler üzerinden alınan gelir vergisinde durum böyle idi (31). 1949 reformundan sonra da hükmi şahısların geliri üzerinden alınan vergi için durum böyledir (32).

G — Mükellefiyet doğurucu vâkıanın, bir gurup veya bir seri hâdiselerin taccemmüüne bağli olması hali :

Bu vaziyet bilhassa gelir vergilerinde görülür. Bu vergide, bir sene seyrince çeşitli kaynaklardan elde olunan gelirin toplanması icabetmektedir. Toplamaya gitmeden evvel de her gelir unsurunu ayrı ayrı nazarı itibara almak lâzımdır. Her unsur için ise özel şartlar vardır.

Her ne kadar ekseriya gelir vergisinin müvellit hâdisesinden bahsedilmekte ise de, aslında matrahın unsurlarından her birinin ayrı ayrı tesbiti bahis konusudur.

Asıl gelir vergisine has olan müvellit hâdiseye gelince, bu, bir kimsenin o vergiye tâbi tutulabilmesi için gerekli bütün şartların taccemmüüne bağlıdır. Diğer bir deyişle, umumî gelir vergisinde müvellit hâdiseler bir evvelki sene zarfında elde olunan her nevi geliri tevli eden bütün hâdiseler topluluğudur. Bunların gerektirdiği bütün şartların birleşmesi iledir ki, umumî gelir vergisinin müvellit hâdisesi meydana çıkar (33).

Bu hususları biraz daha tavzih sayesinde, Türk gelir vergisindeki durumu yakından inceliyebiliriz. 5421 No. lu Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre verginin müvellidi olan hâdiseler, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde, sâfi bir kazanç ve irat elde etmiş olmasıdır.

Şu kadar ki, bu kazanç ve iratların muhtelif membalardan elde edilmesi mümkündür. Binaenaleyh evvelâ kanunun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarının her birisi için mükellefiyet doğurucu vâkıanın ayrı ayrı dikkat nazarına alınması gerekir.

(31) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 616-617.

(32) Trotabas: Précis, 10 bası, Sy: 331.

(33) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 617-618.

Gelir unsurlarından birincisi olan ticarî kazançlarda, mükellefiyet doğurucu vâkıa, bu kazancın bilânço veya işletme hesabı esası ile tesbit edilmesine göre değişmektedir. Bilânço esasından tesbit olunan ticarî kazanç için, mükellefiyet doğurucu hâdise, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonu ile başındaki değerleri arasında müsbet bir farkın hasıl olmasıdır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 39).

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, yapılacak hesap neticesinde, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki kıymeti dönem başındaki kıymetinden fazla çıkmaz, yani arada müsbet bir fark bulunmazsa o ticarî teşebbüsteki faaliyetinden dolayı, o hesap devresi için, teşebbüs sahibi aleyhine gelir vergisi mükellefiyeti doğmaz.

İşletme hesabı esasına göre tesbiti gereken ticarî kazançlarda ise, mükellefiyet doğurucu vâkıa "bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 40). Yine Vergi Usul Kanununun değerlemeğe ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 41 ve 42 nci maddeleri gereğince tanzim edilecek olan işletme hesabı, ticarî kazancın tesbitinde bilânço esasına nazaran daha basit bir usul vazetmiş, ve sadece teşebbüsün hasılatı ile giderleri arasındaki farkın anlaşılmasına iktifa etmiştir. Bu fark müsbet olduğu takdirde ki, o teşebbüs sahibi için bu ticarî kazancıdan dolayı gelir vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Ücret olarak elde edilen gelir unsuru için mükellefiyet doğurucu vâkıa daha basittir. Gerçekten kanunun 45 inci maddesi gereğince bir işçiye, yani işverene tâbi ve muayyen bir işyerine bağlı olarak çalışan bir kimseye, hizmet karşılığı bir para veya ayın verilmesi veya para ile temsil edilebilen menfaatler sağlanması o işçi aleyhine bu ücretinden dolayı gelir vergisi mükellefiyetinin doğması neticesini hasıl etmektedir.

Serbest meslek erbabına gelince, bunlar için gelir vergisi mükellefiyetini doğurucu vâkıa "bir hesap dönemi içinde meslekî faaliyet karşılığı olarak tahsil olunan para ve aylarla ödenen giderler arasında" müsbet bir farkın hasıl olmasıdır. (Gelir Vergisi Kanunu. Madde: 51). Kaynakları tamamen başka olmakla beraber serbest meslek kazançları ile, işletme hesabı esasına müstenit ticarî kazançların mükellefiyet doğurucu vâkıaları arasında hayli benzerlik vardır. Gerçekten, her iki tarafta da mükellefiyeti tevhit edici hâdise, hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktan ibarettir. Gayrimenkul sermaye iradı olarak elde edilen gelir unsuru için mükellefiyet doğurucu vâkıa, biraz daha komplekstir. Her ne kadar burada da gelir vergisi borcunun asıl müvellid olan hâdise, kanunun 54 üncü maddesinde saydığı gayrimenkullerin ve hakların ki-

raya verilmesi neticesinde safî bir irat elde edilmesi (34) ise de, bundan evvelki üç gelir unsuru için mükellefiyet doğurucu vâkıa gelirin onu hasıl eden iş veya teşebbüsün sahibi tarafından elde edilmesi olduğu halde, burada bahis mevzuu gayrimenkuller ile hakların iratlarının onların sahiplerinden başka zilyedleri, irtifak veya intifa hakkı sahipleri ve hattâ kiracıları tarafından elde edilmiş olması mükellefiyetin doğmasına sebebiyet vermektedir. Diğer bir ifade ile gayrimenkul sermaye iradında mükellef ile vergi mevzuu olan irat arasındaki hukukî münasebet sırf mülkiyet durumundan ibaret olmayıp, zilyedlik, intifa, irtifak hakkı sahipliği, hattâ kiracılık dahi olabilmektedir. Bu vaziyet büyük nisbette bina ve arazi vergilerindeki mükellefiyet doğurucu vâkıaya benzemektedir. Bu müşabehet de memleketimizde, halihazırda, başlıca gayrimenkul sermaye iradının bina ve arazi kiralardan ibaret bulunmasından ileri gelmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 107 nci maddesi gereğince arazi ve bina vergilerinin gelir vergisine mahsubunu kolaylaştırmaktadır. Menkul sermaye iradının gelir unsuru olması halinde ise, mükellef ile irat arasındaki hukukî irtibat yine mülkiyet münasebetidir. Bu gelir unsuru için mükellefiyet doğurucu hâdiseye gelince, nakdî sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla bu sermaye sahibinin ticarî veya meslekî faaliyeti dışında, temettü, faiz, kira ve bunlara benzer nevilerden safî bir irat elde etmiş olmasıdır (35). Nihayet, Gelir Vergisi Kanunumuzun sonuncu gurutta topladığı sair kazanç ve iratlara da kısaca temas edelim.

Özel hastahane ve okul ve benzeri müesseselerin işletilmesinde, mükellefiyet doğurucu vâkıa, ticarî kazançların ayıdır (36).

Gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, hisselerin devir ve temlikinden doğan kazançlar ile ârızî kazançlar için ise, mükellefiyet doğurucu vâkıa, satış veya devir ve temlik bedellerinden bunların maliyet değerleriyle satış dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin tenzilinden sonra safî bir kazanç elde edilmiş olmasıdır (37).

Böylece, Gelir Vergisi Kanunumuza göre gelir unsuru olarak kabul edilen kazanç ve iratlardan her birisi hakkında mükellefiyet doğurucu vâkıanın nelerden ibaret bulunduğunu belirttikten sonra, şimdi asıl

(34) Gelir Vergisi Kanunu, Madde 55 e'de bakınız.

(35) Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 59-61.

(36) Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 65.

(37) Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 66-67.

gelir vergisine müteallik mükellefiyet doğurucu vâkıanın mahiyetine dönülebilir. Bunun için de, evvelâ, gelir vergisi sisteminin tek katlı veya çift katlı oluşuna göre bir ayırma yapmak lâzım gelecektir. Sedüler ve global vergi adı ile çift katlı vergi alınmasını derpiş eden gelir vergisi sistemlerinde, sedüler vergilerin her birisine ait mükellefiyet doğurucu vâkıalar müstakil birer mahiyeti haizdirler ve mutlaka taallük ettikleri sedüle ait verginin ödenmesi neticesini hasıl ederler. (Bu bakımdan reel vergilerdir). Bu sistemde global gelir vergisi borcunu tevhit eden vâkıa aslında sedüler vergilerin müvellit hâdisesine bağlı olmakla beraber, ondan ayrı bir mahiyeti haizdir. Şöyle ki, umumî gelir vergisi borcu ancak muhtelif sedüllerden elde olunan gelirlerin yekûnu muayyen bir haddi tecavüz ettiği (mesele Fransa'da 10.000 Fr. geçtiği) takdirde doğar. Aslında hakikî ve şahsî karakteri ile gelir vergisi bu global vergidir. Halbuki tek katlı gelir vergisi sisteminin kabul edildiği memleketlerde, meselâ Türkiye'de, gelir vergisi borcunun müvellit hâdisesi, gelir unsurlarının her birini tevhit eden hâdiselere daha yakından bağlıdır. Şöyle ki, birinci sistemde, her birisi için mükellefiyet doğurucu vâkıa husule gelince sedüler vergilerin mutlaka ödenmesi gerekmektedir. Bu muhtelif sedüllerin gelirlerini sırf sedüler vergiler bakımından aralarında takas ve mahsup etmeye imkân yoktur. Halbuki tek katlı gelir vergisine örnek olan Türk sisteminde, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zarar (66 ncı maddenin 1 ve 2 numaralarında yazılı muamelelerden doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iradla-riyle mahsup edilir (38). Ancak bu mahsup neticesinde crtada safî bir kazanç ve irad kalırsa o zaman gelir vergisi mükellefiyetini doğurucu hâdise meydana gelmiş olur ve bu gelirin sahibi olan gerçek kişiden verginin tarh ve tahsiline gidilebilir.

Demek oluyor ki, bizim sistemimizde gelir vergisinin müvellit hâdisesi, kanunda gösterilen gelir unsurlarından her birisinin gerçek ve safî miktarları toplamının yine safî bir yekûna vasil olması, kanunun ifadesi ile, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî bir tutara ulaşmasıdır (39), (40).

(38) Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 37/1

(39) Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 1-2.

(40) Hattâ kanunumuz bu mahsup meselesinde bir sene ile de mahdut kalmamış ve bir yılın beyannamesinde yapılan mahsup neticesinde kapatılamayan zarar kısmının ertesi yılın gelirinden, bu da yetmediği takdirde daha ertesi yılın gelirinden indirilmesini kabul etmiştir. Ancak iki yıl arka arkaya yapılan mahsuplardan sonra yine bir zarar bakiyesi kalırsa, artık bu zararın müteakip yıllara naklolunmasına müsaade etmemiştir. (Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 73/2.

B Ö L Ü M : II

MÜKELLEFIYET DOĞURUCU VÂKIANIN HUKUKİ KIYMETİ
HAKKINDAKİ DOKTRİNLERİN TAHLİLİ

Mükellefiyet doğurucu vâkıanın tarif, tavsif ve tasnifi hususunda müellifler arasında az çok bir yakınlık müşahede edildiği halde, bu vâkıanın hukukî kıymeti ve binaenaleyh tevlit ettiği hukukî neticeler üzerinde derin görüş farkları belirmektedir.

Gerçekten, bir tarafta Jèze ve Trotabas gibi şöhretli yazarların bulunduğu bir gurupla, diğer tarafta Morange ve Giannini'nin yer aldıkları gurup arasında bu hususta önemli doktrin ayrılığı mevcuttur.

Bu iki gurubun noktai nazar farkları bilhassa bir vergi borcunun muayyen bir mükellef aleyhine ne zaman doğduğunu veya onun diğer bir ifade şekli olarak Hazine lehine bir vergi alacağıının ne zaman ve hangi muamele üzerine husule geldiğini tayin etmek icabettiği vakit ortaya çıkmaktadır.

I — Vergi borcunun mükellefiyet doğurucu vâkıanın husulü
ânından itibaren doğduğunu kabul eden doktrin :

Birinci noktai nazara göre (41) vergi borcu veya hazinenin vergi alacağı kanunda derpiş olunan vergileme şartlarının bir kimsede veya bir kimseye izafeten bir şey üzerinde topladığı yani mükellefiyet doğurucu hâdisenin vukua geldiği andan itibaren, başka her hangi idarî bir muameleye hiçbir hacet kalmaksızın tahaddüs etmektedir. Mükellefiyet doğurucu vâkıaya, vergi borcunu yaratan hukukî bir kuvvet tanıyan doktrin budur. Bu fikre nazaran vergi kanununda aranılan şartlar tahakkuk eder etmez, vergi alacağı da kendiliğinden doğmuş olur. Böylece meselâ ivazsız menkul intikallerini teklif eden bir vergide intikalın yapılması ile herhangi bir maliye memurunun müdahalesine —yani herhangi diğer bir idarî muameleye— hacet kalmaksızın bu malı iktisap eden (ve ikinci derecede onu intikal ettiren) kimse intikal vergisi ile borçlu olurlar.

Meşhur İtalyan maliyecisi Giannini, vergi borcunun mükellefiyet doğurucu vâkıanın husulü ile kendiliğinden vücut bulması halini, haksız fiil neticesinde tazmin borcunun doğmasına benzetmektedir. Haksız fiilin vücuda gelmesi ile nasıl tazmin borcu derhal doğuyorsa verginin mü-

(41) Bakınız : Morange: "Le fait générateur dans le mecanisme juridique de naissance de la creance d'impôt" Revue de Droit Public, 1943 Sy: 319-348.

Rotondi (Aster): a.g.e. Sy: 76. Wurol: a.g.e. Sy: 20-21.

vellidi hâdisenin vukuu ile de vergi borcu derhal ve kendiliğinden doğmaktadır. Bu esastan herhangi bir inhiraf yapılacaksa —ki tatbikatta pek nadirdir— mutlaka kanunda sarahaten belirtilmesine ihtiyaç vardır demektir (42). Bununla beraber bu tezi savunanlar, vergiyi doğuran hâdise ile verginin bilfiil tahsil edilerek Hazine veznesine girmesi arasında bir takım idarî muamelelerin cereyanına ihtiyaç bulunduğunu kabul etmiyor değildirler. Ancak, bu idarî işlemlerin verginin müvellidi olan hâdise ile esasen doğmuş bir borcun sadece tarh ve tahakkukunu teminden başka bir rolleri olmadığına inanmaktadırlar. İkinci doktrin taraftarlarına göre ise, idarî muamelenin yeri ve rolü çok daha geniş ve ehemmiyetlidir.

II — Vergi borcunun mükellefiyet doğurucu vâkıadan sonra, yapılan muamelelerle doğduğunu kabul eden doktrin :

Bu guruba dahil mükelleflere nazaran vergi borcu —Hazinenin vergi alacağı— ancak selâhiyetli memurdan neş'et eden bir idarî muamele ile ihdas edilebilir. Şüphesiz bu görüş taraftarları, (43) yetkili Hazine memurlarının bir mükellef aleyhine bir vergi borcu ihdas edebilmeleri için vergi kanununun gerektirdiği şartların yani müvellit hâdiselerin husule gelmesi lüzumunu inkâr etmemektedirler. Hattâ Jéze, müvellit hâdisenin hukukî ehemmiyetinin büyüklüğünü ve tatbiki icabeden tarh usulü ile nisbet esaslarının tesbiti için bu hâdisenin ışığı altında hareket edilmek lâzımgeldiğini kabul etmektedir (44). Şu kadar ki, ona göre, müvellit hâdise, ferdî bir vergi borcunu doğurmağa tek başına kâfi değildir. Bunun için ayrıca yetkili memurun iradesinin izharına da ihtiyaç vardır (45).

Gerçekten, bu görüşü kabul edenlere nazaran, meselâ bir kimse sırf 1 Ocakta bir gayrimenkule sahip olduğundan dolayı o andan itibaren kendiliğinden (ipso facto) bina vergisiyle mükellef olmayacak, ancak

(42) Rotondi: a.g.e. Sy: 76.

(43) Jéze (g) a.g.m. Le fait générateur de l'impôt, R.S.L.F. 1937, Sy: 604-620.
Jéze (G) a.g.m. Nature et régime Juridique d'impôt, R.S.L.F. 1936,

Damervalle: La nature juridique de la créance d'impôt, these Paris 1937.

(44) Jéze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 609.

(45) Bu bakımdan tabir de esasen iltibasa müsaittir. Hem müvellit hâdise (mükellefiyet doğurucu vâkıa) denilmekte, hem de o hâdise ile ferdî vergi borcunun vücuda geleceği kabul olunmamaktadır. Bu itibarla Trotabas'ın bu tabiri kullanmaktan vazgeçmesine bu doktrin taraftarları zaviyesinden hak vermek lâzımdır.

bu şahsın da ithal edileceği bir tekâlif cetvelinin yetkili memurun imzası ile meriyete konulması üzerindedir ki, bu vergi ile borçlanacaktır (46).

Bahis konusu ikinci doktrin taraftarları vergi borcunun doğumunu bağılı gördükleri idarî muameleye atfettikleri önemi ona hususî bir isim izafe etmek suretiyle de göstermektedirler. Filhakika Jèze'den başka (47) Laferrière de (48) idarenin bir kimseyi muayyen bir vergi ile teklif edebilmesi için kanunen aranılan şartların o şahısta toplanmasına müvellit hâdise (le fait générateur) dedikleri halde o kimsenin bu vergi adına muayyen bir meblâğ ödemeğe hukuken mecbur olmasını icabettiren idarî muameleye vergi borcunu yaratan muamele (l'acte créateur de la dette d'impôt) demektedirler.

Bu iki mefhumun farkını Laferrière şu izahatla belirtmektedir (49) : Meselâ 1 Ocakta bir gayrimenkule sahip bulunmak üzere geçen sene zarfında muayyen bazı gelirler elde etmiş bulunmak gibi vâkıalar, vergiyi doğuran, verginin müvellidi olan hâdiselerdir (le fait générateur) Şu kadar ki, vergi, o gayrimenkulün mâlikinden veya o gelirin sahibinden, yani mükelleften, ancak tekâlif cetvelinin ihracı üzerine istenilebilecektir. Bu cetvelde her kim yazılı ise, kendisine tekabül eden vergiyi ödemekle mükelleftir. Bilmukabele tekâlif cetvelinde bulunmayanlar da o vergi ile borçlu değildirler. Haddizatında vergi kanununda derpiş olunan şartları haiz herkes o vergi ile mükellef olmalıdır. Ancak tekâlif cetvelinden hariç kalmış ise, teklif de edilmemiş demektir.

Vergi ile mükellef tutulmak için, icabeden şartları haiz olmasına rağmen, bu vergi ile borçlu değildir. Kanunî müddet zarfında ve gerekli şartlara uygun surette yeni bir teklif cetveline ithal edilebildiği takdirde ki, idare, o şahıstan bu verginin tahsiline gidebilecektir. Demek oluyor ki teklif cetveli, hem her mükellef için vergi borcunu doğuran, yaratan, ihdas eden bir muamele, hem de idare için verginin tahsiline imkân veren bir vesikadır (50). Bütün bu izahat ile Laferrière, vergi borcunun ancak idarî muamele ile doğduğu iddiasını açıkça ifade ve müdafaa etmektedir. Jèze de bu noktai nazarı vergi ile ceza ihdası arasında yaptığı bir müşabehetle takviye etmektedir. Vergi borcunun doğumu

(46) Morange : a.g.m. R.D.P. 1937, Sy: 319-322.

(47) Jèze : a.g.m. R.S.L.F. 1936, Sy: 198.

(48) Laferrière (M) Cours de législation financière, 3 annee, 1946-47, Les Cours de Droit, Sy: 254 - 255.

(49) Laferrière: a.g. Cours, Sy : 255.

(50) Laferrière: Cours, Sy: 255.

için olduğu gibi cezanın doğumu için de başlıca dört safhada cereyan eden bir seri muameleye ihtiyaç vardır.

1 — Kanun suçları, cezaları ve ceza mahkemelerinin yetkilerini tesbit eder. (Kanunî unsur.).

2 — Bir kimse ceza kanununda sarahaten suç olarak gösterilmiş fiil ve hareketleri kusurlu olarak işlerse suçlu olur. (Maddî ve mânevi unsur.). İşte bu fiil ve hareketler —vergideki mükellefiyet doğurucu vâkıya— müvellit hâdiseye tekabül etmek üzere, cezayı doğuran hâdisedir (51).

3 — Bunun üzerine ceza mahkemeleri yetkilerini kullanırlar ve bir irade izharı ile (hükümle) o kimsenin tâbi tutulacağı cezayı tesbit ve tayin ederler. Mahkemelerin cezayı tayin eden bu irade izharları da, Jêze'e göre, vergi alacağını yarattığı kabul olunan, idarî muameleye (l'acte créateur de la dette d'impôt'ya) tekabül etmektedir. Filhakika ancak bu mahkeme hükmü iledir ki, o şahsa bir ceza yüklenebilmektedir.

4 — Nihayet yetkili idare memurlarının bu cezayı infaz etmeleri safhası gelir. Bu memurlar o şahsa bu cezayı çektirirler. Bu da verginin nihaî safhasında —icabında cebir de kullanılarak— tahsil edilmesine tekabül eder (52).

Diğer bir ifade ile, nasıl mükellefiyet doğurucu vâkıya, idare memurunun vergiyi ihdas etmesi için gerekli bir şart teşkil ediyorsa, suç hâdisesi de hâkimin suçluya cezası tatbik edebilmesi için gerekli şarttır. Fakat sırf müvellit hâdisi ile nasıl kendiliğinden bir vergi borcu doğmuyorsa (53) ve maliye memurunun iradesini izhar etmesine, vergiyi, tarh ve tahakkuk ettirmesine ihtiyaç hasıl oluyorsa, suçlunun hukukî durumu da ancak hâkimin iradesi, mahkemenin hükmü ile tezahür ettiği vakit değişecektir. Kısaca, hukuken kendiliğinden yürürlüğe giren

(51) Suç ve cezanın iki esas unsuruna (kanunî ve maddî) cezacılarca bir de mânevi unsur ilâve edilmektedir. Öyle ki, bir fiilin failine ceza verebilmek için, işlediği fiili kendisine isnad edebilmek, onun hesabına bir kusur olarak kaydedebilmek imkânı olmalı, yani failin mânevi sorumluluğu (mesuliyeti) bulunmalıdır. Bakınız: Taner (Tahir): Ceza Hukuku İstanbul, 1949, Sy: 82. Jêze'nin ikinci şartına "kusurlu olarak" ibaresi ilâve edilmek suretile, bu hususa da şâmil bir veçhe verilerek istenmiştir. Mûteakip ikinci şart veya unsur maddî ceza hukukundan ziyade usul ve infaz hukukları ile ilgilidir.

(52) Jêze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 607.

(53) Jêze ve taraftarlarının noktai nazarına göre.

ferdî bir ceza mükellefiyeti mevcut olmadığı gibi hukuken kendiliğinden yürürlüğe giren ferdî bir vergi borcu da yoktur (54), (55).

Ceza hukuku ile mukayeseli şekilde yapılan bu müdafaa tarzı üzerine bu ikinci doktrinin birinciden daha isabetli ve haklı olduğu zehabı hasıl olabilirse de, her iki doktrinin tenkid yapıldığı vakit durumun böyle olmadığı görülecektir. Bu tenkidi biraz daha sonraya bırakarak şimdilik bilhassa birinci doktrinin kuvvetli taraflarını belirtmeğe de vesile verecek birkaç hususu tahlil edelim. Acaba vergiyi doğuran hâdisenin vergilemenin diğer unsurları ile münasebeti nedir? Diğer bir ifade ile mükellefiyet doğurucu vâkıya bağlı ve tâbi olan diğer vergileme unsurları hangileridir?

B Ö L Ü M III

MÜKELLEFIYET DOĞURUCU VÂKIYA BAĞLI VE TÂBİ VERGİLEME UNSURLARI

Vergileme tekniğinin başlıca unsurları mevzu, matrah ve nisbet ile müruru zaman meseleleridir. Bu unsurlar zaman içinde mütehavvil mahiyet, manzara ve kıymet arzederler. Binaenaleyh hangi tarihteki durumlarına göre vergilemeğe esas tutulacaklarının tesbiti gerektir.

Eğer bütün bu unsurlar için, kanun müvellit hâdisenin tarihini esas ittihaz edecek olursa, kanunda derpiş olunan şartların bir kimse üzerinde toplanmasına — yani mükellefiyet doğurucu vâkıya — vergi alacağını doğuran bir kuvvet verilmiş olur. Bu takdirde müteakip idarî kararlar, esasen doğmuş bir alacağın sadece tarhiyat ve tahsilâtını ifaya mütedair muamelelerden ibaret kalırlar.

Fakat, bilâkis eğer idarî muamelelerin ifası zamanındaki mevzuat mer'î olacak ve vergileme unsurlarının bu tarihe göre nazarı itibara alınması icabedecekse, bu takdirde vergiyi doğuran hâdiseye sadece vergi makamlarına kanunî yetkilerini kullanmak hususunda gerekli şartı teşkil etmiş olur. Vergi borcu da, bu halde, yetkili memurun iradesini izhar etmesi ânında doğar.

(54) Jêze: a.g.m. R.S.L.F. 1936, Sy: 198.

(55) Bunun aksi ancak kanunen muayyen istisnai hallerde varittir. En âşikâr misali de pul vasıtasile tahsil edilen vergilerdir. Ceza hukuku ile vergi hukuku arasındaki bir müşabehet de zaman aşımı mevzuunda vardır ki, buna ilerde temas olunacaktır.

(Jêze: a.g.m. R.S.L.F., 1936, Sy: 134-136).

Şimdi bu hususları, hem nazariyat, hem mevzuat ve tatbikat muvacehesinde tesbite çalışalım.

I — Verginin mevzuu ile matrahı mükellefiyet doğurucu vâkıanın tarihine göre taayyün etmektedir.

Bu prensip vaktile Fransa'da, eski vasıtasız vergiler hakkında bir bakıma çok sert, çok haşin bir şekilde tatbik olunuyordu. Vergi mevzuunun mevcut olup olmadığını anlamak için, vergiyi doğuran hâdisenin vukuu ânına (ki bu Fransa'da vasıtasız vergiler için 1 Ocaktır) gitmek ve oradan duruma bakmak icabediyordu. Meselâ bir kimse eğer 1 Ocakta bir gayrimenkule sahip ise, 31 Aralık veya 2 Ocaktaki durumu dikkat nazarına alınmaksızın o şahsın bina vergisi ile vergilendirilmesi gerekiyordu (56). Zamanımızda ise, gerek bina ve arazi vergileri, gerek ve bilhassa umumî ve sedüler gelir vergileri için vaziyet böyle değildir. Gelir vergisi bizde olsun, Fransa'da ve bu gibi vergiyi kabul eden diğer memleketlerde bulunsun muayyen bir malî yıl namına bütün bir evvelki takvim yılı (veya özel hesap devresi) seyrince elde olunan geliri teklif etmektedir. Bu itibarla sırf belli bir tarihteki (meselâ 1 Ocaktaki) duruma bağlı kalmamaktadır. Bununla beraber gelir vergisi sistemlerinde dahi, mükellefin ailevî durumunu tayin için prensip itibarile yine vergiyi doğuran hâdisenin vukuu tarihini almak icabetmektedir.

Meselâ bizde, Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesine göre, en az geçim indirimi hadlerinin tayininde mükellefin gelirin elde ettiği takvim yılı başındaki medeni hali ve aile durumu esastır (57).

Bunun gibi Fransa'da da 25 Haziran 1920 Kanunu ile bekâr veya boğanmış mükellefler için vazolunan umumî gelir vergisi zammı o senenin 1 Ocagından sonra boğanmış bir mükellefe kabili tatbik görülmemiştir.

Muamele ve istihlâk vergilerinde de istihsal, istihlâk olunan, veya intikal ettirilen malların miktar ve kıymetlerinin, vergiye mevzu olan bu hâdiselerin vuku bulduğu yani müvellit hâdisenin husule geldiği gündeki duruma göre, tesbiti icabetmektedir (58).

Ölüm tarikile intikal vergilerinde de intikalın net aktifini tesbit için vergiyi doğuran hâdisenin (yani ölümün) vukuu ânını nazarı itibara

(56) Morange: a.g.m. II, R.D.P. 1944, Sy: 134-136.

(57) Şu kadar ki, takvim yılı içinde bu durumda mükellef lehine vukua gelen değişiklikler ayrıca nazara alınır. Gelir Vergisi Kanunu Madde: 32, Fıkra II.

(58) 3843 No. lu kanunun 4939 No. lu kanunla değişen 18 ve 19 uncu maddelerine bakınız.

almak lâzım gelmektedir. Aynı veçhile yine sırf müteveffanın ölüm gününde mevcut olan borçlarıdır ki, gayri sâfi aktiften indirilecektir. Filhakikat Veraset ve İntikal Vergisi Kanunumuzun 8 - 17 nci maddeleri bu hususu teyid etmektedir. Ezcümle 17 nci maddenin ifadesi pek açıktır. Gerçekten sözü geçen maddeye göre, "gayrimenkul malların kıymeti mirasın açıldığı (veya gayrimenkulâta tesahüp edildiği) tarihte takdir olunur. Mükellefin ailevî durumunun nazarı itibara alındığı nadir bazı intikal vergilerinde de, bu durum, vergiyi doğuran hâdisenin vukuu ânındaki şekline göre gözetilmektedir. Meselâ Fransa'da ölüm tarihi ile vakı intikaller harcına müteallik 9 Kasım 1940 tarihli kanunun 4 üncü maddesine göre kanunî veya mansup mirasçı, mirasın açıldığı anda üç çocuğa malik olduğu takdirde tahakkuk ettirilecek kaydiye resimlerinden yüzde yüz tenzilât yapılmaktadır (60).

İtalyan maliyecilerinden Giannini ve Rotoni de, vergilerin nevî bakımından bir tefrik yapmadan, genel olarak vergileme konusunda, mevzuun mevcudiyetinin tesbiti, kıymet veya miktarının yani matrahın tayini hususunda vergiyi doğuran hâdisenin vukuu sırasında mer'i bulunan mevzuata itibar olunması gerektiğini sarahaten ifade ve teslim etmektedirler.

Görülüyor ki, gerek vergi mevzuunun mevcudiyetinin tesbiti, gerek matrahın kıymet ve miktarının tayini, gerek matrahtan yapılması icabeden tenziler, v.s. hususunda esas itibariyle, mükellefiyet doğurucu vâkıanın tarihine itibar edilmektedir. Demek oluyor ki, verginin doğumunda idarî muamele değil, müvellit hâdise âmil olmaktadır.

II — Tatbiki icabeden vergi tarifesi de, müvellit hâdisenin vukuu gününe göre taayyün etmektedir :

Vergi tarifesi bakımından da, prensip itibarile, mükellefiyet doğurucu vâkıanın husulü gününden mer'i bulunan nisbet tatbik olunur (62).

Bu husus bilhassa vergi tarifesinde bir artırma yapıldığı zaman ehemmiyet kesbeder. Eğer bu artırma mükellefiyet doğurucu vâkıadan sonra olmuşsa, o vak'adan tevellüt edecek vergiye eski nisbet yani vâkıanın husule geldiği anda mer'i bulunan nisbet tatbik edilir. Yeni tarife

(59) Bakınız : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Mad. 8 ilâ 17

(60) Morange : a.g.m. R.D.P. 1943, Sy: 334-336.

(61) Rotondi: (Aster) a.g.e. Sy: 77 - 86.

(62) Morange: a.g.m. R.D.P. 1943, Sy: 331 - 334.

Rotondi: a.g.e. Sy: 77.

mükellef lehine olduğu halde dahi, özel bir hüküm bulunmadıkça, yine vergiyi doğuran hâdisenin vukuu günündeki tarifinin yani eskisinin tatbiki gerektir. Görülüyor ki, bu hususta vergi hukuku, ceza hukukuna olan müşabehetinden, ayrılmaktadır. Gerçekten ceza hukukunda muayyen bir suçun vukuu ânından ceza hükmünün verilmesi ânına kadar ceza haddinde bir değişiklik vuku bulursa mahkûmun lehinde olan tatbik olunur. Vergi hukukunda, aksine bir hüküm bulunmadıkça, lehde veya aleyhde değişiklik dikkat nazarına alınmaz. Bu prensip de verginin tarh ve tahakkukunda tatbiki gereken mevzuatın, müvellit hâdisenin vukuu ânında mer'i olanlar bulunduğunun sarih ifadesidir. Öyle ki, prensip bu olduğu için, vergi tarifesinde bir indirme yapıldığı takdirde bu tenzilât-tan henüz vergisi tarh olunmayan mükelleflerin de istifade edebilmeleri hususî hükümler konulmak suretile imkân dahiline sokulmaktadır. Ekseriya rastlanan bu özel hükümler, prensipten uzaklaşmağa yol açarken yine bizatihi prensibin mevcudiyetini ifade ve teyid etmektedir (63), (64).

Bizde vergilerin bilhassa nisbetlerinde artırmalar yapan 3828, 4040, 4226 ve 4565 numaralı fevkâlâde zam kanunları nisbet artışları ya bu kanunların neşri tarihinden veya daha muahhar bir tarihten (neşrin-den sonra gelen malî yıl başından) itibaren muteber olacağına dair hükümleri muhtevlidir. Bu hükümler, muamele, istihlâk vergileri ve damga resmi gibi, bir kısım vergiler için umumî prensibe uygun bir mahiyet arz ediyor ise de, bu kanunlarda mevzuu bahsedilen bir kısım vasıtasız

(63) Morange: a.g.m. R.D.P. 1943, Sy: 333-334.

(64) Bu esas vergilerin seneviliği prensibinin Fransa'daki tatbik şekli ile de karışınca şu vaziyeti almaktadır. Vergilerin seneviliği esasına göre yeni ve yüksek (veya alçak) tarife ancak müteakip malî yıl nam ve hesabına tahsil edilecek vergiler için tatbik olunabilecektir. Başka bir deyişle, bir malî yılın başlangıcında mer'i olan nisbetler o sene zarfında tarh ve tahakkuk edecek vergi borçlarının hepsine uygulanacaktır. Malî yıl seyrince yapılacak tarife değişikliklerinin tatbikine ise, ancak müteakip malî yıldan itibaren geçilebilecektir. Fransa'daki bu tertip bir bakıma vasıtasız vergilerin müvellit hissesinin umumiyetle 1 Ocakta vukubulduğunun farz ve kabulünden ileri gelmektedir. Bu vaziyette acele duyulan malî ihtiyaçlar karşısında yeni bir yüksek tarifinin câri yıl seyrince de tatbikini temin için özel hükümler vaz'ına ihtiyaç hasıl olmuştur. Öyle ki, mâkable ademi şümül prensibi esas itibarile vergi kanunları hususunda da varit olduğu halde, Fransa'da vergi tarifesini yükselten kanunlara çoğu defa mâkable şâmil bir mahiyet verilmiştir. Bu sayede yükseltelen yeni tarifinin müvellit hâdisesi 1 Ocakta, yani malî yılın başında husule geldiği kabul olunan, binaenaleyh yeni kanundan mukaddem olan bütün o seneye ait vergilere de teşmilen tatbik imkânı bulunmuştur.

Bütün bu özel hükümler verginin tarh ve tahakkukunda tatbiki gereken mevzuatın müvellit hâdisesinin vukuu ânında mer'i olanlar bulunduğunun sarih ifadele-ridir.

Morange: a.g.m. R.D.P. 1943, Sy: 333-334.

vergilerin (meselâ kazanç vergisinin) müvellit hâdisesi bir evvelki takvim yılında cereyan etmiş bulunduğu için nisbet arttırmalarına ait hükümler makale şâmil bir mahiyet iktisap etmişlerdir. Mamafih bu vaziyet hususî bir kanun hükmü ile ihdas edilmiş ve her halde yeni tarifelerin tatbiki, idarenin tarh ve tahakkuk muamelelerinin ifası zamanına bırakılmıştır. Fevkalâde zam kanunlarının bir kısım hükümleri ise, (meselâ 4226 numaralı kanunun 6 ncı maddesi gibi) sarahaten mâkale şâmil bir mahiyet taşımışlardır. Sözü geçen zam kanunlarının vergilere tatbiki icabeden nisbetin, mükellefiyet doğurucu vâkıanın husule geldiği zamanda mer'î hükümlere göre tayin edilmesi prensibini tercih ettiğini gösteren en açık delil ise, 3828 numaralı kanunun 17 nci, 4040 No. lu kanunun 41 inci, 4226 No. lu kanunun 18 inci ve 4565 No. lu kanunun 10 uncu maddelerinde hemen aynen tekrarlanan şu hükümdür: “Bu kanunun mer'î bulunduğu zamanda vaki olan kazanç, istihlâk, muamele, satış, intikal ve nakliyat vergileri bu tarihten sonra tarh ve tahsil olunsa dahi, işbu kanunda yazılı zam ve mükellefiyetlere tâbidir.”

Gelir Vergisi Kanunumuzun geçici 1 'inci maddesi de 1950 yılından evvelki zamanlarda vukubulan faaliyetlere (1950 takvim ve bütçe yılının ücretlerine) ait vergiler eski hükümlere göre alınır” demek suretile gereg nisbetin gerek matrahın tesbitinde mükellefiyet doğurucu vâkıanın husulü gününde mer'iyette olan hükümlere itibar ettiğini ifade etmektedir.

III — Vergiler hakkında tatbik olunacak müruru-zaman müddetleri de, mükellefiyet doğurucu vâkıanın husulü gününveya ona bağlı bir tarihten itibaren cereyan etmektedir:

Vergi Usul Kanunumuza göre vergi konusunda, “zaman aşımı müruru-zaman) süre geçmesi suretile vergi alacağının kalkmasıdır.” (Vergi Usul Kanunu Madde: 103/1) (65).

(65) Umumiyetle zaman aşımı —prescription— tabiriyle ifade edilmesine rağmen vergiler hususunda asıl bahis konusu olan hakikatte bir sukutu hak —bir dé chéance— müddetidir. Nitekim meselâ bizim Vergi Usul Kanunumuzun sözü geçen 103 üncü maddesinin diğer üç fıkrasından bu husus sarahaten anlaşılmaktadır. Gerçekten bu fıkralara göre: “zaman aşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Zaman aşımından sonra mükelleften vergi aranmaz. Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunamaz.” Bunlar tamamiyle sukutu-hak müddetinin neticeleridir. Bilindiği üzere zaman aşımı evvelâ resen nazarı itibara alınmaz. Saniyen zaman aşımına uğramış bir borç, tabii bir borç olarak ödenebilir. Bir defa ödendikten sonra da sebepsiz iktisap yolu ile istirdat olunamaz.

Fazla izahat için bakınız: (Arsebük (Esat): Borçlar Hukuku, 3 üncü bası, Ankara 1950, Sy: 898-900 ve müteakip...

Bilindiği üzere vergi konusundaki zaman aşımı süreleri başlıca iki nevidir.

Bunlardan birisi verginin tarhına (salınmasına) diğeri tahsiline mütealliktir.

Tarhiyat zaman aşımının geçmesi ile verginin idarece tarh edilip, tahakkuk ettirilmesine artık imkân kalmaz. Tahsilât zaman aşımı ise, usulüne göre tahakkuk edip, kabili tahsil hale gelen bir vergi borcu için mükellef lehine yapılan takibatın durmasını ve bu vergi borcunun kalkmasını icabettirir. İşte mesele bu iki sürenin hangi noktadan, hangi ândan itibaren cereyan ettiğini tesbit ve mükellefiyet doğurucu vâkıanın buradaki rolünü tayin etmektedir.

Bu müddetlerin birincisinin, yani tarhiyat zaman aşımının, başlangıcı hususunda müellifler arasında herhangi bir ihtilâf olmadığını söylemek mümkündür. Öyle ki, vergi borcunun idarî bir muamele ile doğduğunu kabul eden Jèze olsun (66) veya mükellefiyet doğurucu vâkıadan neş'et ettiğini ileri süren Morange olsun (67) ister Baumgartner (68), Formery (69) gibi diğerk önemli yazarlar olsunlar hemen hepisi tarhiyat müruru-zamanının başlangıcının müvellit hâdisenin vukuu gününe bağlı veya bizzat o gün olduğu hususunda müttefiktirler.

Jèze diyor ki, mantıken, bu başlangıcın Maliyenin o müvellit hâdiseye resmen ittıla kesbettiği gün olması daha uygun gözüktür. Filhalka Lâtince bir kaideye göre "Contra non valentum agere non currit prescriptio" dur (70). Şu kadar ki, bu formül ve muhakemeye rağmen vergi alacağının hususiyeti ve âmme menfaati, vergilerdeki müruru zamanın yine müvellit hâdisi ile başlamasını gerekli kılmaktadır.

Nitekim, müşabih bir vaziyet ceza hukukunda da mevcuttur. Gerçekten bir suç işlenince, dâva müruru zamanı esas itibarile onun vukuu tarihinden itibaren cereyan eder (71), (72).

Her ne kadar bu zaman aşımının, vergi zaman aşımında olduğu gibi suçun işlendiğinin meydana çıktığı günden veya savcılık tarafından yapılan muamelenin sonuncusundan itibaren yürümeğe başlamasına ta-

(66) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 610-611.

(67) Morange: a.g.m. 1943, Sy, 336-338.

(68) Baumgartner: a.g.m. Legis, et eco. fin. Sy: 54.

(69) Formery: a.g.e. Les Impots en France, Tome I, Sy: 79.

(70) Jèze: a.g.m. R.S.L.F. 1937, Sy: 610.

(71) Bu hususta fazla izahat için bakınız: Erem (Faruk) Türk Ceza Hukuku 2 nci bası, Sy: 595 - 596.

(72) Taner (T) Ceza Hukuku, Sy: 687-679.

raftar olan görüşler varsa da bu sakat nazariyeler revaç bulmamış, ve Türk Ceza Kanunu sistemi gibi diğer birçok memleketlerin ceza kanunları da ilk görüşü benimsemişlerdir.

O halde kısaca ifade edersek, ceza hukukunda dâva müruru zamanı suçun işlendiği ândan, vergi hukukunda da tarhiyat zaman aşımı mükellefiyet doğurucu vâkianın husule geldiği günden itibaren veya ona tâbi olarak işlemeğe başlamaktadır. Bizim Vergi Usul Kanunumuz da (Mad: 104) "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takibeden yılın başından başlayarak üç yıl ve kaçakçılık halinde beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar" demek suretile, bu prensibi sarahaten kabul ve ifade etmiştir.

Acaba tahsilât müruru zamanı için de durum aynı mıdır?

Bunun mükellefiyet doğurucu vâkia ile olan irtibat ve münasebeti birincisi kadar sarîh değildir.

Gerçekten tahsilât zaman aşımının işlemesi için evvelâ verginin tahakkuk etmesi veya hiç olmazsa kabili tahsil hale gelmesi lüzumu âşikârdır. O halde bu müddetin başlangıcı verginin tahsil edilecek hale geldiği gün olması icabeder. Bu vaziyet ise bir kısım vergiler için daha tarhiyatın tebliği ile diğerleri için ise, hiç olmazsa ilk derecedeki kanun yollarından geçmesi ile husule gelir.

Bununla beraber verginin tahakkuku mevzuunda olduğu gibi, tahsilât müruru zamanı için de verginin kesinleştiği tarihin esas ittihaz edilmesi taraftarı olanlar da vardır.

Aynı veçhile ceza hukukunda da ceza müruru zamanının mahkûmiyet hükmü verilmesinden veya bu hükmün kesinleşmesinden itibaren mi işlemeğe başlaması gerekeceği ihtilâflı bir konudur. Ceza zaman aşımının başlaması için hükmün kesinleşmesine lüzum görmiyenlerin gerekçesini, verginin tahsilât zaman aşımının başlaması için tarhiyatın kesinleşmesine hacet duymayanlar lehinde olarak da nakledebiliriz: Eğer ceza veya vergi tahsilât zaman aşımının başlaması için mahkûmiyetin veya verginin kesinleşmesi esas tutulacak olursa, kanun yoluna giden ve gitmiyen kimse arasında zaman aşımının başlaması bakımından ortaya bir fark çıkacaktır. Bu vaziyet ise, bittabi mahzurludur.

Bununla beraber, ceza hukukunda umumiyetle kabul edilen usul ceza zaman aşımının hükmün kesinleşmesinden itibaren işlemeye başlamasıdır. Çünkü asıl hüküm kesinleştikten sonradır ki, bir kimseye "suçlu" demek ve muayyen bir "ceza" ya çarpılmış olmasından bahsetmek

mümkündür. Nitekim T.C.K. da bu usulü kabul etmiştir. (T.C.K. Mad 113) (73).

Ancak vergi mevzuatında durum bu kadar vazıh ve kat'i bir manzara arz etmemektedir. Bizde, 1950 yılında yapılan büyük reforma kadar, vergi kanunlarında ayrı ayrı vazedilmekle beraber tahsilât müruru zamanına ait hükümler hemen daima "verginin katileştiği malî yılı" esas ittihaz ve zaman aşımının müteakip malî yıldan itibaren işlediğini kabul etmiştir. Meselâ: 2395 No. lu mülga Kazanç Vergisi Kanununun 78 inci maddesi ve halen meriyette bulunan 3843 No. lu Muamele Vergisi Kanununun 77 nci, 797 No. lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 42 nci, 2897 No. lu Hayvanlar Vergisi Kanununun 31 inci maddeleri bu mahiyete hükümleri muhtevidir. Tahsil müruru zamanına dair umumî ve tamamlayıcı mahiyette ilk hüküm Tahsili Emval Kanunna ek 2656 No. lu kanunun 6 ncı maddesi ile vazedilmiştir.

Bu maddeye göre "hususî kanunlarında müruruzaman müddetleri yazılı olmayan vergi ve resimlerle bunların munzam kesirlerinin tamamı ve taksitli ise, her taksiti, tahsilinin taallûk eylediği malî yılı takibeden yıldan başlamak üzere beş yıl sonra müruru zamana uğrar."

Bu mütemmin hüküm, 1950 reformundan bu tarafa, esas hüküm mahiyetini iktisap etmiştir. Zira ne Gelir Vergisi Kanununda ne Kurumlar ve Esnaf Vergileri Kanunlarında hattâ ne de Vergi Usul Kanununda vergilerin tahsilât müruru zamanına dair hiçbir hüküm konulmamıştır. (Bu hüküm herhalde yeni Tahsili Emval Kanununda yer alacaktır).

Böylece bizim vergi sistemimizde tahsilât zaman aşımı için birisi verginin "katileştiği malî yılı takibeden malî yılbaşı" diğeri verginin "tahsilinin taallûk ettiği malî yılı takibeden yıl başı" olmak üzere iki başlangıç kabul edilmiş bulunmaktadır. Vâkıa bir vergi eğer taallûk ettiği malî yıl içinde katileşirse bu iki başlangıç zamanı birleşecektir. Fakat katileşme daha geç olursa (ki tarhiyatına karşı kanun yoluna gidilmiş vergiler için bu varittir) birinci gurup vergiler hakkında daha uzun bir müruru zaman kabul edilmiş olacaktır.

Şimdi acaba bu hükümlerden hangisi tahsilât zaman aşımını, mükellefiyet doğurucu vâkıa ile alâkalı ve ona bağlı hale koymaktadır.

Derhal ifade edilebilir ki, bu mahiyette olan, ikinci hüküm, yani 2656 No. lu kanunun hükmüdür. Zira bir verginin taallûk ettiği malî yılı mükellefiyet doğurucu vâkıanın husule geldiği malî yıldır. Binaenaleyh

2665 No. lu kanunun hükmü, değişik bir ifade ile ve dolayısıyla de olsa, tahsilât zaman aşımını yine mükellefiyet doğurucu vâkıya bağlı olarak tesbit etmektedir. Diğer hüküm için aynı şeyi söylemek ilk nazarda pek mümkün görülmemektedir. Zira “katiyet kesbetmek” daha çok idareye ve idarî kazaya bağlı bir keyfiyettir. Bununla beraber, Morange, tahsilât müruru zamanı başlangıç tarihinin vergilerin tahsil edilebilecek hale gelmesine bağlı olduğu halde dahi, bu halin, müvellit hâdiseye tâbi olarak hesaplandığını ileri sürerek, müruru zamanın vasıtalı bir şekilde müvellit hâdiseden itibaren cereyan ettiğini kabul etmekte bir mübalâga görmemektedir. Eğer bu muhakeme tarzı kabul edilecek olursa (ki bizce pek kuvvetli değildir) kabili tahsil hale gelmenin bir derece ileri merhalesi olan “katiyet kesbetme” halini de müvellit hâdiseye bağlı görmek mümkün olacaktır. Bunun neticesi olarak da mevzuatımızdaki tahsilât müruru zamanına müteallik birinci tip hüküm gibi ikinci tip hükmün de, zaman aşımını mükellefiyet doğurucu vâkıyadan başlattığı kabul olunabilecektir. Şu kadar ki, bu derece zorlayıcı olan bu istidlâle gitmektense, en kesin ve tavsiyeye değer hal tarzını, biz, 2656 No. lu kanun hükmünün veya yeni Tahsili Emval Kanununa konulacak bu mealdaki bir hükmün bütün vergilere teşmil edilmesinde görmekteyiz.

IV — Vergi Psikolojisi ve vergi ahlâkı bakımından da vergi borcunun mükellefiyet doğurucu vâkıya ile vücuda geldiği kabul edilmektedir.

Vergi borcunun doğumunun idarî bir muameleye mi, yoksa mükellefiyet doğurucu vâkıya mı tâbi ve bağlı olduğunu tayine yardım edecek kıstaslardan birinin de, efkârı umumiyenin bu borcun doğduğu zaman hususundaki kanaatinin tahlilinde bulunabileceğini zannetmekteyiz. Böyle bir tahlile gidildiğinde görülür ki, Halk Psikolojisi gerek sosyal adalet, gerek moral ve vergi ahlâkı bakımından daha müvellit hâdisenin husulü ânından itibaren bir kimseyi vergi ile borçlu ve mükellef addeder. Bu müvellit hâdisenin maliyenin ve idarenin malûmatı dışında kalmasının veya meşru, gayri meşru yollarla vergi tarhiyatının gecikmiş bulunmasının halk nazarında o şahsın vergi borçlusu addedilmesine mani olmadığı görülür. Mükellefiyet doğurucu bir vâkıya veya hâdiseyi ifa eden bir kimseye halk bu şahsın vergiyi idarî tarhiyat muamelesinin yapılmamasından dolayı ödenmediğini düşünmeden ve bunda sui niyeti olup olmadığına bakmadan, ona vergi kaçakçısı damgasını çekimeden vurur.

Bu Psikolojik tahlil de gösteriyor ki efkârı umumiyedeki vergi

adaleti fikrinin ekseriya halk inuitionunun haklı ve isabetli hükmüne nazaran da, vergi borcunun idarî tahriyat muamelesi ile değil de, ondan çok evvel, mükellefiyet doğurucu vâkia ile birlikte husule geldiğini kabul etmek daha mantıkî gözükmektedir.

B Ö L Ü M : IV

MÜKELLEFİYET DOĞURUCU VÂKIANIN HUKUKİ ÖNEMİNE MÜTEALLİK DOKTRİNLERE VE TATBİKATA DAİR TENKİDİ MÜLÂHAZALAR

Mükellefiyet doğurucu vâkanın hukukî önem ve değerine müteallik doktrinler ve tatbikat hakkında ileri sürülecek tenkidî mülâhazalara, bu vâkianın kıymetini ikinci derecede telâkki eden ve vergi borcunun doğumunu idarî bir muamelenin (tarhiyat v.s.) ifasına bağlı gören doktrinlere yeniden bir nazar atfı ile başlanacaktır.

Müşterek bir ana fikir etrafında toplanmakla beraber bu guruba dahil müelliflerin düşüncelerini de başlıca iki talî kısımda mütalâa etmek, her birine teveccüh edecek tenkidlerin kıymetlendirilmesi bakımından daha muvafık olsa gerektir.

A — Başta Gaston Jèze'in bulunduğu ilk tezin taraftarları, vergiyi ancak idarî bir muamelenin doğurabileceğini ileri sürmekle beraber, müvellit hâdiseye yine özel bir yer ve önem vermekten geri kalmamaktadırlar. Öyle ki, bu teze göre de, vergi borcunun tarh ve tahakkuku için tatbiki icabeden mevzuatı müvellit hâdisenin tayin ettiği ve tahsil mürru zamanı değilse bile, tarh mürru zamanının başlangıç noktasını yine mükellefiyet doğurucu vâkian'n teşkil ettiği kabul olunmaktadır. Böylece vergi borcunu müvellit hâdisenin doğurduğunu ileri süren karşı teze bir hayli yaklaşmış olmasına rağmen, Jèze ve tilmizlerinin bu tezlerinde yaptıkları istidlâl tarzı nazarı bakımdan tatminkâr bulunmaktan uzaktır. Zira, vergi alacağının tâbi bulunduğu hukukî rejimi eğer müvellit hâdiseye tesbit ediyorsa bu alacağın doğumunu da onun temin ettiğini kabul etmek icabeder.

Tez, tatbikat bakımından da bir değeri haiz değildir. Gerçekten madem ki verginin en mühim hukukî neticeleri müvellit hâdiseye bağlı bulunmaktadır, o halde neden vergi alacağı bir idarî muameleden tevellüt eder addedilsin?

Bu nazariye ,ancak idareye, vergi kanununu tatbik edip etmek hususunda bir takdir hakkı tanınması şartıdır ki, büyük bir pratik ehemmiyet kazanabilecektir. Bu takdir hakkına istinaden idare vergi-

yi yine mükellefiyet doğurucu vakianın husulü gününde mer'iolandan başka bir kanuna göre tarh veya tahakkuk ettiremeyecek ise de, o kanunu tatbikten ictinabedebilecek yani vergi alacağının doğmasına büsbütün manî olabilecektir.

Halbuki, bizzat Jèze dahil, bütün maliye yazarları, hususile Giannini ve Wurlod, maliye memurlarının gayet sınırlı yetkileri olabileceğini ve binaenaleyh böyle bir takdir hakkına sahip olmayacaklarını kabul ve ifade etmektedirler, (Fransız Devlet Şûrası da bazı tereddütler geçirdikten sonra 1922 Martında sarahaten bu görüşe katılmıştır.) (75) Esasen verginin kanuniliği prensibi de, bunu âmir bulunmaktadır.

B — Damerville'in ileri sürdüğü ikinci tez ise, mükellefiyet doğurucu vakiaya hiç bir yer bırakmadan, vergiyi sırf idarî muamelenin doğurduğunu kabul etmektedir. (76)

Birincisinden hayli müfrit olan bu ikinci görüşe nazaran, müvellit hadise sadece vergiye müteallik idarî yetkilerin kullanılması hususunda bir şart teşkil etmekten başka hiç bir hukukî neticeyi haiz değildir.

Mevzuata ve idarî tatbikata tamamen muhalif olmakla beraber, bu tez birincisinden daha mantıkîdir. Zira ferdi vergi borcunu doğurduğu farzedilen idarî muamelenin, aynı zamanda borcun hukukî rejimini de tesbit ettiği kabul olunmaktadır.

Şu kadar ki, şayet bir gün tatbik yeri bulsa bu nazariye halen carî olana nazaran çok daha adaletsiz bir rejime müncer olurdu. Gerçekten, meselâ, vasıtasız vergiler için tatbiki icab eden nisbet, vergi idarelerinin az veya çok süratli çalışmasına bağlı kalırdı. Bu taktirde meselâ Haziran ayı içinde bir vergi zammı yapılırsa, o zamana kadar tekâlûf cetvellerini nesretmiş olan vergi dairelerine bağlı mükelleflerin eski nisbete, diğerlerinin yeni nisbete tâbi olmaları icabederdi.

Bu derecede gayri mantıkî bir neticeye vasıl olmamak içindir ki, Damerville, Fransada anlaşılan şekli ile, verginin seneviliğini (yıllık olması) prensibine iltica etmektedir. Şu kadar ki, bu suretle de sistemin mantıkî seyrinden uzaklaşmaktadır. Zira "1 Ocakta mer'i olan mevzuatın nazarı itibara alınan sene namına tahsil edebilecek bütün vergilere tatbikini icab ettiren" senevîlik prensibi, haddi zatında, vasıtasız verginin hukukî rejimini 1 Ocakta husule gelen müvellit hadisenin tesbit etmesinin direkt bir neticesinden başka bir şey değildir.

Diğer bir kısım vergiler için de, durum pek farklı olmayacaktır. Meselâ aynı günde açılan iki mirasdan birisinin pürüzlü olmasından do-

(75) Morange: a. g. m. R. D. P. 1943, Sy : 344 - 346.

(76) Damerville: "La nature juridique de la créance d'impôt" thèse, Paris, 1937.

layı veraset vergileri deyelim 6 ay gibi bir farkla tarh olursa ve bu arada vergi nisbeti artırılrsa bu iki verginin başka başka nisbetlerle alınması icab edecektir. Böylece birinci miras alçak olan eski nisbetle vergi verdiği halde, tarhiyatı geç yapılan ikinci mirasın varisleri, kendilerinin hiç bir suni-taksiri olmadan fazla vergi ödemek durumunda kalacaklardır.

Görülüyor ki, Damerville'in tezi tamamen gayri âdil ve tesadüflere tâbi bir sisteme müncer olmaktadır. (77)

Vergiyi doğuran hadisenin hukukî kıymetini küçümseyen veya hiçe sayan bu tezlerin kabule şayan olmadıkları böylece tesbit edildikten sonra şimdi de (Etüdün neticesi mahiyetinde olarak) vergi borcunun doğumunu mükellefiyet doğurucu vakiya bağlayan tezin savunmasını yapabiliriz

NETİCE :

Doktrinin, mevzuatın ve tatbikatın yukarda yapılan kısa etüdü bizi başlıca şu iki büyük neticeye ulaştırmaktadır :

1 — Vergi borcu (Hazinenin vergi alacağı) mükellefiyet doğurucu vakianın husulü ile ipso-facto-kendiliğinden-doğmaktadır.

Zira :

a) Bir defa, hadiseye tatbiki icab eden vergileme (tarhiyat ve nisbet) esasları müvellit hadisenin husulü anında mer'i bulunan hükümlere göre taayyün etmektedir.

Böylece vergi alacağının hukukî rejimini toptan tayin eden mükellefiyet doğurucu vakia olunca, sîrf bu sebeple dahi, vergi borcunu bu vakianın doğurduğunu kabul etmek mantikî bulunmaktadır. Kaldı ki,

b) Vergi borcunun tarh ve tahsil müruru zamanlarının hareket noktası da müvellit hadisenin vukuu ânı veya ona bağlı bir tarihtir. Kendisine mesnet olan bir hakkın doğumundan evvel müruru zamanının işlenmesi mümkün bulunmadığına göre, bu irtibat ta, Hazinenin vergi alacağının, (yani mükellefin vergi borcunun) müvellit hadise ile doğduğunu teyid etmektedir.

c) Henüz idarece tarh ve tahakkuk ettirilmiş olmadan dahî bir vergi borcunun varislere intikal edebilmesi, de bu borcun, mükellefiyet doğurucu vakiyanın husulü ile kendiliğinden vücut bulduğunu kuvvetle isbateder. Gerçekten henüz mevcut olmıyan bir borcun varislere intikalinin bahis mevzuu olmıyacağı aşikârdır.

d) Tatbikatı gittikçe genişleyen bir usul olarak verginin mükellef tarafından kendiliğinden hesaplanıp idareye ödenmesi ve bir derece da-

(77) Morange: a. g. m. R. D. P. 1943, Sy : 346 - 347.

(78) Morange: a. g. m. R. D. P. 1937, Sy : 347 - 348.

ha ileri gidilerek verginin idarî hiç bir muameyele ihtiyaç hasıl olmadan ödenebileceğinin tasavvuru-doguracağı karşılıklardan zarfı nazar edilirse vergi borcunun idarî bir muamele neticesinde değil de mükellefiyet doğurucu vakıanın husulü ile kendiliğinden doğduğunu takviye edecek delillerdendir. (79)

Nihayet vergi borcunun mükellefiyet doğurucu vakıanın husulü ile meydana geldiğini teyid eden sonuncu bir delil de, mükellefiyet doğurucu vakıanın husulünden evvel vergiden kaçırmak için alınan hukukî teknik ve sair tedbirlerin (bir kimsenin bir tesis kurarak veya servetini reşit çocukları arasında paylaştırarak vergi matrahını azaltması gibi) meşrû addedilmesine mukabil, mükellefiyet doğurucu vakıanın husulünden sonra yapılacak böyle bir hareketin, ya muteber addedilmemesi, veya daha fenası, vergi kaçakçılığı sayılmasıdır.

Görülüyor ki, mükellefiyet doğurucu vakıaya, (müvellit hadiseye) ferdî vergi borcunu yaratan hakikî bir kuvvet tanıyan doktrin ile ona esas itibarile uygun bulunan Türk, Fransız ve İtalyan ve İsviçre vergi mevzuatı pratik bakımdan tatminkâr, mantikî bakımdan da sağlam bir bünye arz etmektedir.

II — Bu derecede şumullü bir nüfuz ve tesiri bulunduğu kabul ve teslim edilince, mükellefiyet doğurucu vakıanın mahiyet ve muhtevasının dikkat, itina ve hattâ titizlikte tesbiti lüzumu kendisini belirtir. Diğer bir deyişle her vergi için mükellefiyet doğurucu vakıanın ne gibi fiil, hâdise ve muamelelerden tereküp edeceği kanunda kesin ve açık bir şekilde tayin edilmeli, idareye bu hususta herhangi bir takdir hakkı bırakılmamalıdır. Bu lüzum ve zaruret-bir bakıma verginin muayyenliği, daha modern bir ifade ile verginin kanuniliği prensibinden neşet etmektedir.

Şu kadar ki, mükellefiyet doğurucu vâkıanın tereküp edeceği bu hadise ve muamelelerin tarif ve tavsifinde kanun vazı bunların sadece dar ve sert olan hukukî şekillerine bağlı kalmamalıdır. Kanun vazına burada düşen vazife, mükellefiyet doğurucu vakıanın hukukî ve iktisadî mahiyet ve evsafı arasında, verginin ifa etmesi arzu edilen malî, iktisadî, siyasî ve sosyal fonksiyonlara göre, en uygun bir muvazene tesis etmektedir.

Ancak bu sayededir ki, vergi hukuku modern Devlet mekanizması içinde kendisine terettüp eden vazifeyi hakkile ifa etmiş bulunacaktır.