

VERGİ KAZASININ MAHİYETİ

Suad BAŞAR
Avukat

Sayın dinleyiciler,

Bugün huzurunuzda getirmek cesaretinde bulunduğum mevzu, vergiciliğin bir cephesidir.

1. Giriş.

Umumiyetle vergi ve vergicilik deyince aklımıza ilk anda Devletin fertlerden gerek doğrudan doğruya, gerekse vasıta ile istediği maddî fedakârlığın mevzuu, miktarı, bu fedakârlığın kimlerden ve nasıl alınacağı gelir. Vergi fedakârlığının daima fertlere yüklendiğine şüphe yoktur: çünkü kanun verginin bir şirketten veya bir cemiyet ve sair teşekkülden alınacağını tasrih etse bile, eninde sonunda bu külfete katlananlar fertlerdir. Fertler ise kendilerinden karşılıksız istenen fedakârlıklara karşı hassastırlar. Acaba Devlet bizden ne ister?

Hepinizin bildiği gibi, bugün Devlet camiası içindeki mükellefiyetlerimiz ine ine ikiye inmiştir:

1. Askerlik,
2. Vergi.

Kölelik ve ırgatlık (serf) zamanlarının acı hatırası olan angarya anayasalarla menedilmiş bulunmaktadır. Binaenaleyh böyle bir mükellefiyet artık hukukan mevzuubahis edilemez.

Askerlik mükellefiyeti cismen eda edildiği için basittir, mükellefler ile Devlet arasında bu yüzden ihtilâflar pek çıkmaz. Fakat vergi mükellefiyeti, malî ve hattâ nakdî olduğu, geniş ölçüde iktisadî tesirleri bulunduğu cihetle, mudildir. Vergi tatbikatı alan için de veren için de hassas bir mevzudur. Psikolojik bakımdan, bir yanda almak ve mümkün olduğu kadar fazla almak isteyen Devlet (Devlet kelimesinde bütün âmme topluluklarını kastettiğimi arz edeyim), öbür yanda — vermek istemiyen demiyeyim de — güç veren ve her halde mümkün olduğu kadar az vermek isteyen şahıslar var. Sadece böyle bir haleti ruhiyetinin mevcudiyeti bile iki taraf arasında ihtilâflara yol açabilir.

Bu vaziyetin tesiri altında, vergi kanunları zaman ile büyük istihaleler geçirmişlerdir. İlk zamanlarda yalnız vergi alınacağından bahseden kanunlar ve ondan önce iradeler, yavaş yavaş verginin nasıl cibayet edileceğini de hükümleri arasına almışlardır.

Bu suretle vergi kanunlarında iki çeşit kanun hükmüne yer vermek icabettir. Bir kısım hükümler verginin mevzuunu, mükellefini, matrahını, nispetini tâyin eder: bunların heyeti umumiyesine «maddî vergi hukuku» diyoruz. İkinci bir grup ta verginin nasıl tarh edileceğini, mükellefe nasıl bildirileceğini ve ne yolda tahsil olunacağını derpiş eden hükümler toplarız: bunlar «şekli vergi hukukunu» teşkil eder.

Fakat, zamanla bu ikinci grup içinde bir parçalanmaya daha şahit olmuş bulunuyoruz. Henüz tam mânası ile taazzuv etmemiş ve hâlâ klâsik tasnife girmemiş bulunmakla beraber, vergicilikte yeni bir kol olarak «kazaî vergi hukuku» meydana çıkmaktadır.

Vergi hukukunu böylece üç grupta toplamış oluyoruz. Şahsan maddî ve şeklî vergi hukukunun yanında ve onlardan ayrı olarak bugünkü mevzuumuzu teşkil eden kazaî vergi hukukunun müstakillen tahlil edilmesi ve kendi mahiyetine uygun tetkiklere tâbi tutulması lâzım geldiğine inananlardanım. Zaten yeni olmakla beraber, kazaî vergi hukuku üzerinde etütlerin eksik olmadığı hepinizce malûmdur.

II. Vergi adaleti bakımından vergi kazası.

Kazaî vergi hukukunu neden müstakil olarak tetkik etmek lâzımdır? Çünkü, evvelâ vergi kazası vergi adaleti ile çok yakından alâkalıdır. Vergi adaleti esas itibariyle vergi yükünün fertler arasında âdil ölçülerle ve objektif hakkaniyet kaideleri dâhilinde tevziini ifade ederse de, teşriî kuvvetinin teminine çalıştığı bu muvazenenin tatbikatta bozulmaması lâzımdır. Zira aksi takdirde vergi adaleti kanun metinleri arasında ve kâğıt üzerinde kalmış olur.

Vergi adaletinin bir cephesi kanunlarda görünür; bunu kanun metinlerine resmetmek, nakşetmek teşriî organın vazifesidir. Vergi adaletinin diğer bir cephesi tatbikatta tecelli eder, ve tatbikatın kanuncunun maksadı ve iradesi dairesinde cereyan etmesini âmiridir. Hakikaten meselâ kanun vazınının maksadı ferdî gelirlerin muayyen bazı kısımlarını vergilendirmek ve adaleti sadece muayyen bir ölçüde temin etmekse — kanun hükümleri mutlak ve mücerret vergi adaleti bakımından tenkid edilebilse bile — tatbikatta vergilendirmenin muayyen hudutları taşmaması, genişletilmemesi şarttır ve aslolan da budur; çünkü aksi takdirde kanun vazınının düşündüğü ve teminine çalıştığı vergi muvazenesi bozulmuş, Devlet veya diğer âmme toplulukları ile fertler arasındaki münase-

betler nizamını kaybetmiş olur. Bazı mükellefler diğerlerinin nef'ine olarak tayin edilenden fazla vergi yükü yüklenirken, bir kısım mükellefler de diğerlerinin aleyhine yükün bir kısmından kurtulurlar.

Halbuki böyle bir vaziyet hem adalet hislerini rencide eder, hem de fertlerin umumiyetle kanun ve hassaten vergi karşısında eşitliği prensipini ihlâl eder. Tatbikatın çizilen yolun dışında seyretmesi demek olan bu halin milletleri ihtilâllere kadar sevkettiği tarihten öğrenildiği içindir ki, hassas bir mevzu olan vergi adaleti ve vergi muvazenesi üzerinde gerek Devletlerin, gerekse ilim adamlarının hassasiyetle durdukları müşahade edilmektedir.

Acaba bu muvazeneyi idare tek başına temin edebilir mi? Eğer mevcut bütün hukukî muvazeneleri kanun hükümlerini icraya memur veya bunlara ittibaa mecbur olanlar temin edebilselerdi sorumluzun cevabı müspet olurdu. Halbuki hâdiseler buna imkân bulunamadığını ispat etmektedir. Şu halde?

Şu halde, vergi tatbikında da görevlerin ayrılmasını kabul edeceğiz: icra görevini üzerine alan İdareden ayrı olarak, onun tasarruflarını kazaî murakabeye tâbi tutacak, İdarenin veya fertlerin tasarrufu ile bozulan muvazeneyi düzeltecek ve kanun hükümlerini hâdiselere tatbik edecek bir kaza kuvvetinin mevcudiyeti — her türlü adalette olduğu gibi — vergi adaletinde de şarttır.

Bu iş bölümünde icra (exécution) İdarenin, tatbik (application) kaza mercisinin görevi dâhilindedir.

İstitraden şunu arz edeyim ki çok kimselerin müteradif mânada kullanmak temayülünde buldukları «icra» ve «tatbik» kelimeleri, idarî tasarruflarda ve bilhassa vergicilikte başka başka mefhumları ifade eder.

Tatbikatta (pratique) kanun hükümlerini icra eden İdarenin — yalnız bizde değil, başka memleketlerde de — ifrata kaçtığı her zaman görülen vakıalardandır; öyle ki, meselâ Fransa'da bu gibi ifratlı hareketlerin Parlâmentonun müdahalesi ile önlenmesi lüzumu bile hâsıl olmuştur. Diğer taraftan, mükelleflerin de melek olmadıklarını, hem hataya düştüklerini, hem de kastî veya gayrikastî hareketlerle vergiden kaçınmak istediklerini kabul etmeliyiz. Bilhassa beyana dayanan modern vergilerde karşılıklı ifrat ve hatalar, kastî ve gayrikastî hareketler tatbikatta teşriî kuvvetin maksat ve iradesinden ayrılmayı intaç eder.

İşte kaza mercii, bir yandan İdarenin ifratlı görüşlerini veya kanuna yanlış mânâ vermesini, diğer yandan mükelleflerin hatalı hareketlerini düzeltmek suretiyle tatbikatta vergi adaleti mefhumu dahilinde bir seyir, bir istikamet verir.

Bu göreve malî kaza ve daha yerinde bir tâbirle vergi kazası diyoruz.

III. Vergi tasarruflarının mahiyeti.

Vergi kazasının mahiyetini ve karakterini vergi kazası teşkilâtına nasıl bir şekil verilmesi lâzım geldiğini anlatabilmek için evvelâ vergi tasarruflarına kısaca temas etmeliyiz.

Hepinizin bildiği gibi, vergi tasarrufları idarî tasarruflar meyanında yer alır. İdarî tasarrufların mevzuu âmme hizmeti olduğu halde, vergi toplamak ve bu suretle âmme hizmetlerini fiilen gören dairelerin masraflarını karşılamak şeklinde tecelli eden faaliyetin, cemiyetin hangi müşterek ihtiyacını karşıladığı akla gelebilir. Bu noktaya temas etmekten maksadım şudur. Biz vergiciler terimlerin daha ziyade iktisatta aldıkları mânâ ile ünsiyetimiz fazla olduğundan bu mânaya takılır ve diyebiliriz ki: «âmme hizmeti bir hizmet ise, karşıladığı bir ihtiyaç vardır; halbuki vergi toplamak hizmet görmek değil, hizmetin görülmesi için muhtaç olduğumuz imkânları temin etmektir».

Esasen bu görüştür ki, vergi işlerini idarî tasarruflar meyanına alır. Hepinizin bildiği gibi fert ihtiyacı (besoin privé) iktisadî faaliyetin, âmme ihtiyacı (besoin public) mali faaliyetin sebebidir. Gerekli imkânların temininden ihtiyacın tatminine kadar faaliyetimizin geçirdiği bütün safhalar birbirine bağlıdır, murtabıttır. Aynen bunun gibi, âmme ihtiyacının tatminine, yani mahzû âmme hizmetinin görülmesine kadar icra uzvunun tasarrufları da birbirine murtabıttır.

İşte başlıca sebeptir ki, Devletin âmme hizmetlerini görmesi, yani masraf yapılabilmesi için muktazi imkânları fiilen toplamak üzere giriştiği faaliyetler ve yaptığı tasarruflar da, âmme hizmetlerine murtabıt idarî tasarruflardandır.

Esas itibariyle her tasarrufta ilk teşebbüs (initiative) kimde ise, iradesini ilk izhar eden de odur. Vergi işlerinde de initiative idarededir. Maliye Vekili veya onun adına hareket edenler «Falan vergi kanununun şu hükmünden biz şunu alıyoruz: binaenaleyh bu hüküm şöyle icra olunacaktır» derler. Veyahut kontrollarda bazı mükelleflerin vergilerini az ve eksik ödemiş olduklarını iddia ederek onlardan bir miktar daha vergi isteyebilirler.

İdare denilen mekanizmanın çarkları da nihayet lâyuhti olmıyan insanlardır. Adaletin esas kaidesi de insanların iradî fiilleri ile, iradî tasarrufları ile birbirine zarar vermemesidir. Şu halde, İdare vergi kanunlarının hükümlerini icra ederken mükelleflere zarar ıka etmemelidir; yani onlardan vergi adaletinin ve teşriî kuvvetinin istediğinden fazla bir şey istememelidir.

Aksi iddia olununca kaza mercii harekete geçecek ve kazâi murakabeyi icra edecektir.

I. İdarî kaza - Vergi kazası.

İşte şimdi verginin maddî ve şekli tarafını tamamen bir yana bırakmış ve kazaî cephesine gelmiş bulunuyoruz. İdarenin vergi tasarruflarını hukuk bakımından kim murakabe edecektir? Yani vergi tatbikatı dolayısıyla İdare ile mükellef arasında çıkan ihtilâflar nasıl ve kimin tarafından halledilecektir? Bu hususta iki görüşün ve tatbikatta iki şeklin mevcut olduğu bilinmektedir:

- i) Vergi ihtilâflarının adli kaza mercilerinde rüyet edilmesi,
- ii) Vergi ihtilâflarının adli kaza dışında kazaî mercilerde rüyet edilmesi.

Bu ikinci sistemde de, vergi kazasının müstakil veya idarî kazaya bağlı olması görüşleri hâlâ mücadele halindedir.

Mevzuu basite irca edecek olursak «Tek kaza - Çok kaza» münakaşası diye telhis edebiliriz.

Tek kaza - Çok kaza mevzuu, memleketlerin idarî rejimleri ile alâkali ise de, bu rejimlerle muvazî gitmez; yani idarî rejimleri aynı olduğu halde bazı memleketlerin «tek kaza» sistemine bağlı kaldıkları, bazılarının ise «çok kaza» sistemini kabul ettikleri görülür. Bu mevzuu aydınlatılmak için idarî rejimlere kısaca temas etmek faideden hali değildir.

1. Bazı Devletler, nereden ve kimden sâdir olursa olsun, bütün fiil ve hareketlerin adli murakabeye tâbi olduğunu kabul etmişlerdir. Anglo-Sakson sistemi diyeceğimiz bu sistemde idare camiasında vazife gören her fert bizim idarî diyeceğimiz fiil ve tasarruflarından dahi adli mahkemeler huzurunda mesuldürler. Esasen bu memleketlerde bizde olduğu gibi müstakil idarî mahkemeler (Devlet Şûrası) yoktur; hattâ son zamanlara kadar İdare Hukukunun kendine mahsus kaidelerinin bulunduğu dahi reddedilmekte idi: Bu sisteme Profesör Hauriou ve ona imtisalen Profesör Sıddık Sami Onar «adli idare rejimi» demektedirler.

2. İkinci rejime «icraî idare rejimi» adı verilmiştir. Memleketimizde de cari olan bu rejimde; idare kendine mahsus hukuk kaidelerine göre müstakillen hareket eder. İdarenin fiil ve tasarrufları adliyenin murakabesine tâbi değildir; yani idare makamları adliye makamları karşısında tam bir istiklâle sahiptir. Binaenaleyh, fiil ve tasarrufları — adliye makamlarının bir kolu olan icra dairelerine müracaate lüzum kalmaksızın — icraîdir ve infaz olunur.

Adli idare sisteminde vergi ihtilâflarının nerede ve hangi usule göre hallolunacağı meselesi yoktur. Çünkü bu sistemde adli mahkemelerden başka vazifeli mahkeme yoktur ki, oraya baş vurmaya mevzu bahis olabilsin.

İcraî idare sistemine gelinece: burada iş değişmekte ve «tek kaza - çok kaza» ihtilâfı doktrinde baş göstermektedir. Her iki tezin leh ve aleyhinde söylenenleri tafsil etmek mevzuumuzun dışındadır. Şu kadarını arz edelim ki, bir memlekette icraî idare rejiminin mevcut olması, vergi ihtilâflarının müstakil malî veya idarî kaza mercilerinde rüyet edilmesine sebep değildir: Nitekim Belçika'da vergi ihtilâflarını rüyet etmek vazifesi adlî mahkemelere verilmiştir.

Deme koluyor ki, vergi kazasının taazzuvu memleketlerin kabul ettikleri idarî rejime yüzde yüz bağlı değildir. Muhtelif memleketlerdeki tatbikata göre vergi kazası 3 şekilde taazzuv etmiş bulunmaktadır:

- i) Vergi kazası adlî kazaya bağlıdır,
- ii) Vergi kazası idarî kazaya bağlıdır,
- iii) Vergi kazası müstakildir.

Şimdi her üç sistemde teşkilâtı ve usulü kısaca gözden geçirirsek, sistemlerin hangi noktalarda birleştiği, nerede ayrıldığı belli olacaktır. Tabii bu mukayesede memleketleri teker teker ele almağa mecburuz.

V. Muhtelif memleketlerde sistemler.

Sistemlerini telhise çalışacağımız başlıca memleketlerde vergi kazasının yukarıdaki tasnife tam tamamına uymadığı görülecektir. Bu tasnifteki tahlilin hatalı olduğunu değil, bazı memleketlerin hâlâ muhtelif sistemlere bir arada yer verdiklerini gösterir.

A. İngiltere'de.

İngiltere'de vergiyi tarh etmek vazifesi vergi müfettişine (Inspector of Taxes) aittir. Mükellefler, müfettişin ikmalen tarh ettiği vergilere umumî komiserler (General Commissionners) ve bazı hallerde de hususî komiserler (Special Commissionners) nezdinde itiraz edebilirler.

Hepinizin bildiği gibi General Commissioner'ler mahallin âyan ve eşrafi arasından seçilir, Special Commisionner'ler ise memur sınıfına dâhildir.

Evvelce tarh işlerinde geniş salâhiyetleri olan komiserlerin bugünkü idarî vazifeleri müfettişlerce yapılan ilk tarhiyatı tasdik etmekten ibarettir.

Umumî komiserler İdareden tamamen müstakildirler; hususî komiserler ise İdareye bağlıdır. Ancak, gerek umumî, gerekse hususî komiserlerin kararları adlî mahkemeler nezdinde hem mükellef, hem de müfettiş tarafından kabili istinaf olmasa idi, bunların kararlarına kazaî mahiyettedir demeğe kimse imkân bulmazdı. Her ne kadar Profesör Jean Lhomme itirazları tetkik eden Commissioner'lerin «hâkim sıfatıyla hareket ettik-

lerini» eserinde yazmakta ise de, tarhiyatı muteriz aleyhine artırmak salâhiyetini de haiz oldukları göz önünde tutulursa, komiserlerin hem idarî hem kazaî karma bir hüviyet taşıdıklarına hükmetmek gerekir.

Şu halde vergi ihtilâflarının asıl rüyet mercilerini adliye mahkemeleri olarak kabul etmek daha doğru olur. Komiserler kademesi bir yandan İngilizlerin geleneklerine bağlılığı ile, diğer yandan da mahkemelerin vergi ihtilâfları ile boğulup kalmamaları sebebi ile izah edilebilir. Kaldı ki, tatbikatta birçok ihtilâfların komiserlere bile intikal etmediği ve mükellef ile müfettiş arasında anlaşma ve uzlaşma yolu ile halledildiği bir vâkıdır.

B. Amerika B. D.'de.

Amerika Birleşik Devletlerinde de vergi ihtilâfları adli mahkemelerde rüyet edilir; ancak Vergi Mahkemesi (Tax Court) adını taşıyan bidayet mahkemesine başvurulmadan evvel, bütün idarî kademelerden geçilmiş olması ve tarh organlarının dışında idarî bir daire olan Teknik Şubenin (Technical Staff) de idarece vergi farkı tarh edildiğini alâkalıya bildirmesi şarttır.

Bundan sonra ihtilâf mükellefin talebi ile Vergi Mahkemesine,, diğer kademelerde ya mükellefin veya İdareyi temsil eden İç Varidat Dairesi Komiserinin talebi ile istinaf mahkemesine ve son derecede de Yüce Divana intikal eder.

Tatbikatta, vergi mahkemelerine intikal eden ihtilâfların sayısı bütün Amerika için 4500 civarında olduğu gibi, yüksek kademelerde rüyet edilenler de bunun ancak % 9 u kadardır. Demek oluyor ki, Amerika'da da anlaşma ve uzlaşma ihtilâfları büyük ölçüde önlemektedir.

C. Belçika'da.

Memleketimizde vergi sistemi İngiliz, Amerikan, Fransız, Alman sistemleri kadar iyi bilinmiyen Belçika'da mahkemelerin vergi ihtilâflarını rüyet etmeğe salâhiyeti olmadığını zannedenlere çok rastlanmaktadır. Bunun sebebini Belçika'da da pek az ihtilâfın mahkemelere intikal etmesinde aramalıdır.

Belçika'da mükellef mahkemeye gitmeden evvel, itirazını mahallî varidat müdürüne yapar. Bu itiraz esas itibariyle müdür tarafından tetkik olunur. Ancak tetkikat umumiyetle mükellef nezdinde ve müfettişler vasıtasıyla yapılır. Şurasını arz edeyim ki, bu müfettişler müdürün emri altındadır.

Mahallî Varidat Müdürünün kararı, itiraz hakkında ilk karardır. Müdürün kararı ihtilâfı bertaraf etmemişse, istinaf ve müteakiben temyiz yolları ile adli mahkemelere gitmek mümkündür.

D. *İsviçre'de:*

İngiltere, Amerika ve Belçika'da vergi ihtilâflarına bakmak adlı mahkemelerin vazifeleri dâhilinde bulunduğu halde, İsviçre'de ilk kademe mehakimi âdiyeden madut değildir.

Burada da usul, evvelâ mükellefin idare ile anlaşmaya çalışması ile başlar. Fihakika tarhiyata itiraz olan mükellef evvelâ idareye müracaat etmeğe mecburdur. Şayet idare mükellefin talebini reddederse, o takdirde mükellef İtiraz Komisyonuna müracaat eder.

İtiraz Komisyonu hâkim sıfatını haiz bir reis ile müteaddit âzalardan müteşekkildir. Reis, Kanton parlamentosu tarafından muayyen bir devre için seçilir. Âzalar reisin maddî meselelerde yardımcısıdır.

İtiraz Komisyonunun kararları, bizim Temyiz Mahkememize tekabül eden Federal Mahkemede idarî hukuk yolu ile temyizen tetkik olunur.

E. *İtalya'da.*

Evvelce hem idarî kaza uzuvları nezdinde, hem de adli mahkemeler nezdinde görülmekte olan vergi ihtilâflarının neticelenmesi çok zaman almakta idi. Bu sebeple son zamanlarda bu ihtilâfların umumî mahkemeler nezdinde ihdas edilen ihtisas mahkemelerinde görülmesi prensibi kabul edilmiştir.

F. *Almanya'da.*

Almanya, vergi kazasına müstakil bir hüviyet veren başlıca memleketlerdir. Almanya'da vergi ihtilâfları birinci derecede vergi mahkemelerinde, ikinci ve son derecede Federal Maliye Divanında rüyet edilir.

Vergi mahkemeleri eskiden idareden tamamen müstakil iken, Nazi idaresi zamanında «Führerprinzip» kaidesine müsteniden mahallî maliye teşkilâtının emrine başlamıştı. Federal Cumhuriyet henüz bu mahkemelerin teşkilâtını mazbut bir sisteme bağlamamıştır.

Federal Maliye Divanına gelince, bir reis ile müteaddit daire reislerinden ve âzalardan müteşekkil olan Divan, İdareden tamamen müstakildir. Reis ve âzaların en az yarısı hâkimliğe tâyin için muktazi vasıf ve şartları haiz olmalıdır.

Usule gelince, itiraz evvelâ İdareye yapılır, reddi halinde vergi mahkemesine ve temyizen de Federal Maliye Divanına gidilir.

F. *Fransa'da:*

Fransa'da belli başlı vergilere ait ihtilâfların rüyeti idarî kaza mercilerine aittir. Bu itibarla evvelâ teşkilât hakkında bir iki söz söyleyelim:

Fransa'da idarî kaza mercilerinin birinci kademesi idarî mahkeme, ikinci ve son kademesi Devlet Şûrasıdır. İdarî mahkeme, bütün Fransa için sayısı 22 olan Vilâyetlerarası Meclislerdir (Conseil Interdépârtemental).

Evvelce her vilâyette bir meclis varken, 1926 yılında bunların sayıları azaltılmış olduğu gibi, meclis âzalığı da müstakil ve cazip bir meslek haline getirilmek istenmiştir. Bu sebeple meclis âzalığının birinci sınıfına imtihanla tâyin yapılır, bunlar ikinci, üçüncü ve fevkalâde sınıflara terfi edebilirler. Yukarı kadroların 3/4 ü bunlara muhassistir.

İtiraz evvelâ vilâyet vergi müdürüne yapılır. Müdür mükellefin talebini reddettiği takdirde, mükellef keyfiyetin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren muayyen müddet zarfında idarî mahkemeye müracaat edebilir. Her ne kadar bir idarî mahkeme birkaç vilâyetin işine bakmakta ise de, her vilâyette bir kalem vardır.

İdarî mahkemenin kararları Devlet Şûrası nezdinde temyiz olunabilir; İdare adına temyiz hakkı yalnız Maliye Vekiline verilmiştir.

VI. Sistemlerin müşterek noktaları.

Yukarıda vergi kazasının muhtelif memleketlerde nasıl teşkilâtlandırılmış olduğundan bahsederken, memleketimizdeki tatbikata temas etmedik. Bunun sebebi açıktır: Çünkü bu konuşmamızın esasen hedefi bizde vergi kaza mercilerinin maksada uygun bir şekilde teşkilâtlanmış olup olmadığı, ve bu maksada uygunluk derecesi, usul bakımından tutulan yolun esas prensiplerle telifi derecesi hususlarında bir neticeye varmaktır.

Bu itibarla, sistemleri mukayese ederken, bizdeki sisteme de zarurî olarak temas edeceğiz:

1. Muhtelif sistemlerde ilk müşterek nokta, itirazların kazaî tetkikinden evvel mükellefle İdarenin anlaşma ve uzlaşma imkânlarını aramalarıdır.

Bizde maalesef bu yol kapanmıştır.

Filhakika, bizim beyana dayanan vergilerimizde tetkikat umumiyetle ya hesap uzmanları veya maliye müfettişleri tarafından yapılmaktadır. Gerek Maliye müfettişleri, gerekse hesap uzmanları Maliye Vekili adına hareket ettiklerinden, vergi daireleri bunların vardıkları neticeleri muamele mevkiine koymaktan başka bir şey yapamazlar. Bu ise otomatik olarak rapora müstenit tarhiyata müncer olur.

Bu vaziyet, mükellefi itiraz yoluna gitmeğe icbar ettiği gibi, Takdir - Tahrir - Tadilât Komisyonları gibi muhtelif idarî teşekküllerin kararlarına karşı itiraz etmek hakkının İdareye verilmiş olması diğer vergi sahalarında da itiraz mercilerinin işlerinin artmasını, ve hele bina ve

arazi vergilerinde tahrir ve tadilat işlerinin hemen hemen tamamen itiraz mercilerine intikal etmesini mucip olacak vaziyettir.

Halbuki, vergi kazasında ilk hedef ihtilâfların hattâ kaza merciine intikal etmeden evvel halledilmesidir.

2. Muhtelif sistemlerin ikinci müşterek noktası vergi ihtilâflarını kazai salâhiyetle halleden mercilerin İdare karşısında tam bir istiklâle sahip olması, bu istiklâlin muhtelif yol ve çarelerle kendilerine verilmesidir.

Kaza merciinin istiklâli, İdarenin nüfuz ve tesirinden tamamen masun olması ile kabili istihsaldır. Bu ise, bir yandan vergi kazasında, vazife alanların Maliye İdaresinin tesiri veya nüfuzu altında bulunmaması, diğer yandan «hâkim teminatı» denilen teminatı haiz olmalarıdır. Bu teminatın başlıca unsuru hâkimin — kendi rızası lâhik olmadıkça — nakil, tekaüde sevk ve azil gibi sebeplerle vazifesinden uzaklaştırılmaması olduğunu bütün dinleyicilerim bilirler.

Vergi kazasını, İngiltere, Amerika, Belçika gibi bütün kademelerinde adliyeye bağlamış olan memleketlerde kaza merciinin İdareden müstakil olması keyfiyeti esasen temin edilmiştir. İlk kademesini İtiraz Komisyonunun teşkil ettiği İsviçre'de, komisyon reisinin kanton parlâmentosu tarafından seçilmesi âzaların mükellef mümessilleri olması istiklâlin teminatıdır.

Fransa'da Vilâyetlerarası Meclislere tâyin edilecek âzaların imtihanla seçilmesi, âzalara kendi meslekleri içinde terfi imkânının verilmesi, idari mahkemenin İdare karşısında istiklâlini muhafaza edebilmesi için başvuru çarelerdir. Böyle olduğu halde, Profesör Hauriou da, Profesör Walline de bu sistemi kâfi derecede teminatlı bulmamaktadırlar. Hattâ Profesör Walline, tatbikatta şimdiye kadar bir mahzuru görülmediğini ve Devlet Şûrasının en hassas mevzularda bile hükümet muvacehesinde tamamen müstakil hareket ettiğini tebarüz ettirmekle beraber, Devlet Şûrası âzalarını azletmek salâhiyetinin hükümet elinde bulunmasını âzaların hâkimlik vasıfları ile gayrikabili telif bulmaktadır.

Bize gelince: Bizim teşkilâtımız ilk kademede İtiraz Komisyonları, ikinci kademede Temyiz Komisyonu ve son kademede Devlet Şûrasıdır.

Devlet Şûrası âzalarının B. M. M. ce seçildikleri ve Hükümetin bunları hiçbir suretle vazifelerinden ayıramıyacağı göz önünde tutulacak olursa, Devlet Şûrasının İdareden tamamen müstakil olduğunu kabul etmek lâzımdır. Mevzuumuzun dışında kaldığı için umumî emeklilik hükümlerinin hâkim teminatına olan tesirini burada münakaşa edecek değiliz.

Devlet Şûrasının umumî olarak Hükûmetin, hususî olarak da Maliye İdaresinin nüfuz ve tesiri altında olmadığını söyledik. Aynı şeyi İtiraz ve Temyiz Komisyonları hakkında söylemek binnazariye mümkün değildir.

Amme hizmetlerinin görülmesinde «nüfuz altında bulunma» daha ziyade mafevk - madun münasebetlerinde görülür. Bu bakımdan muvazaf İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonunun, İdarenin nüfuzu altında bulunduğunu iddia etmek hem garip, hem de yersiz olur. Ancak «Bu komisyonlar İdarenin tesiri altında kalabilirler mi? Fiilen kalmadıkları «kabul edilse bile, tâyin tarzları mükellefleri bu hususta tatmin eder mi?»

İşte bu suallere müsbet cevap vermenin güç olacağı kanaatindeyim. Neden?

Çünkü, evvelâ bir kimse yetişme tarzı bakımından muayyen bir görüşün ve o görüşü temsil eden organismanın tesiri altında bulunur. Bu bir!

Çünkü, saniyen bir kimse tâyinine hâkim olan makamın kanaat ve görüşünün tesiri altına düşebilir. Bu da iki!

Mevzuatımızda İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonu Maliye Vekâleti teşkilâtına dâhildir ve Bakanlığa bağlıdır. Komisyonların reis ve âzalarında muayyen yüksek tahsilden maada aranan şart gene muayyen bir müddet «vergi işleriyle ilgili servis ve vazifelerde çalışmış» olmaktadır.

Demek ki, komisyona tâyin edilenlerin Maliye memurlarından yetişdiklerini kabul etmek lâzımdır. Ve fiilen de öyledir. Bunların bir ihtilâfı tetkik ederken, İdare görüşüne ve bu görüşün tesirine kapılmamak için büyük gayret sarfettikleri muhakkaktır.

Diğer bir tesir komisyon reis ve âzalarının tâyin, terfi v.s. gibi zat işleri ile alâkalı muamelelerde takip olunan usuldedir. Her ne kadar 5655 sayılı kanun bu tâyinleri idarî mülâhazalardan kurtarmağa çalışmış ve bunu teminen araya ayırma meclisini koymuşsa da, (reis ve 5 âzası olan bu meclisin reisi «Maliye Müsteşarı» ile 2 âzası «Gelirler U. Müdürü ve Temyiz Komisyonu Reisi») Maliye Vekâletine bağlı unsurlardır.

Hülâsa ettiğim cihetler, yani komisyon reis ve âzalarının yetişme tarzları ile tâyinlerindeki usul fertlerin bu teşekkülleri İdareden tamamen müstakil kazaî mercilerle bir tutmalarını engellemektedir. Halbuki, kaza mercilerinde aranan ilk vasıf alâkahılara objektif bir tarzda itimat telkin ve kararlarının bitarafılığı hususundaki tereddütleri bertaraf etmeleridir.

Şurasını arz edeyim ki, aleyhlerindeki bütün menfi âmillere rağmen, muvazaf İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonunun gösterdiği muvafakiyet kendileri için iftihar vesilesidir.

Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları hakkında aynı şeyin söylenemeyeceği aşikârdır. Çünkü bu komisyonlarda hâkim unsur memurlardır.

3. Sistem mukayesemizde üçüncü müşterek nokta ihtilâfların süratle halledilmesidir.

Yabancı memleketlerde tatbik edilen usuller kaza mercilerine pek az ihtilâf aksettirdiğinden, sürat kendiliğinden hâsıl olmaktadır. Bizde ise:

i)) Daha evvel de arz ettiğimiz gibi, mükellefin İdare ile karşı karşıya oturup anlaşma ve uzlaşma zemini aramalarına imkân bulunmaması,

ii) Her hâdisede, sanki verginin mütemmim bir cüz'ü imiş gibi, İdarece vergi cezası aranması,

iii) İdarenin, idarî komisyon kararlarına itiraz etmek, kazaî komisyon kararlarını daha yüksek mercilerde tetkik ettirmek hakkını âdetâ suiistimal edercesine kullanması;

işlerin uzayıp gitmesine sebep olmaktadır.

Birinci derde, hem tetkik usullerinde bazı değişiklikler yapmak, hem de tetkik unsurlarına vergiciliğin şiddet iklimine tahammül edemediği görüşünü aşlamak ile çare bulunabileceğini zannediyoruz. Her halde İdare ile mükellef bir nokta üzerinde mutabık kalmak imkânlarını aramaktadırlar.

İkinci mesele vergi cezaları işidir. Bizde ikmalen ve resen tarhiyatta ceza kesmek, ve tetkik raporlarında ceza kesilmesini istemek âdet olmuştur. Halbuki, hal böyle değildir. Burada kaçakçılığa temas edecek değilim.

Bildiğimiz gibi, kusur fiili vergiciliğe Alman hukukundan gelmiştir. Alman hukukunda ise bu fiil «ihmalen vergi ziyana sebebiyet vermek» diye târif edilir. Şu halde ihmal kastı olmadıkça, mükellefin muhasebesinin tetkiki ile bulunan matrah farkları ceza kesmeğe sebebiyet vermemelidir.

Vergi cezalarına ait ihtilâfları tetkik eden kaza mercileri de tıpkı bir ceza hâkimi gibi hâdiseyi görmeli ve kararını ona göre vermeli, vergi cezasının tazmini mahiyette cezalardan olduğunu göz önünde tutmalıdır.

Bizde ihtilâfların uzayıp gitmesinin âmillerinin biri de İdareye verilen bazı hakların kullanılmasıdır. Bu halin İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının ve Devlet Şûrasının işlerini inanılmıyacak ölçüde artırdığına şüphe edilmemelidir.

Bilindiği gibi İdare, Takdir Komisyonlarının matrah takdiri ve kaçakçılık hakkındaki kararlarına itiraz edebilir.

Takdir Komisyonu matrah takdir ederken İdarenin yerine geçer: İdarenin kendi kararına itiraz etmesi pek de mantıkî olmasa gerektir. Şayet, Takdir Komisyonunun kuruluşu sakat ise, bunu düzeltmenin yolu karara itiraz değil, kuruluşu düzeltmektir.

Kaçakçılık hakkında karar verirken Takdir Komisyonu bir jüri gibidir. Bizce İdare bu karara yüzde yüz uymalıdır: Çünkü Devlet ceza değil vergi alır; Takdir Komisyonunun «hâdisede kaçakçılık yoktur» diye verdiği karar Devletin alacağı vergiyi tehlikeye düşürmez.

İdarenin diğer itiraz hakları Tahrir ve Tadilat Komisyonları kararlarına karşıdır ki, bu hakkın kullanılması idarî komisyonların vazifelerinin itiraz komisyonlarına intikal etmesini mucip olur.

VII. Netice.

Konuşmamızın sonuna gelmiş bulunuyoruz.

Evvelâ, şunu arz edeyim ki, «Vergi kazası adli kazaya bağlı mı kalmalıdır, yoksa ondan müstakil mi olmalıdır? İdarî kazaya mı bağlanmalıdır?» münakaşası bugün için ehemmiyetini kaybetmiştir. Bu münakaşaya vergi kazasının mahiyeti ile değil, teşkilâtlandırılması ile alakalıdır.

Müstakil vergi kazası leh ve aleyhinde olanlar çok değişiktir ve münakaşaya daha ziyade her memlekette vergi ihtilâflarının rüyetinde görülen aksaklıklardan doğmaktadır. Meselâ, büyük vergi âlimi müteveffa E. Ailix iki dereceli müstakil bir vergi kazası teşkilâtına taraftardır; halbuki tatbikatçılardan olan Gaston Lerouge vergi ihtilâflarının umumî mahkemelerde pekâlâ görülebileceğini ifade eder.

Bugün vergi kazasında her memlekette aranan vasıflar şudur:

1. Kaza teşkilâtının İdareden sureti mutlakada müstakil olması: binaenaleyh bu teşkilâta malî idarenin, hattâ tayinlerde söz sahibi olmak gibi sebeplerle bile, müdahale edememesi;
2. Vergi ihtilâflarının süratle neticelendirilmesi;
3. Kaza teşkilâtının olur olmaz hâdiseler altında işleyemez hale gelmemesi.

Hakikaten bunların temin edilebilmesi için vergi kazasının müstakil olmasında veya adli ve idarî kazalar içerisinde taazzuv etmesinde fark yoktur. Ancak bizde olduğu gibi vergi kazası ilk kademelerde Maliye Vekâletine bağlı teşkilât halinde bulunursa, hakikî kazaî hüviyeti yalnız Devlet Şûrasına vermek doğru olur.

Bu takdirde ilk kademeler iş bölümüne göre kurulmuş birer idarî teşkilât gibi telâkki edilebilir: Bu iş bölümünde İtiraz Komisyonuna mahallî âmirin yani Defterdarın; Temyiz Komisyonuna da merkezin yani Maliye Vekilinin (fiilen Gelirler Umum Müdürünün) vergi tarhiyatında haiz oldukları vergi hâdiselerini tetkik edip karara bağlama salâhiyetleri verilmiş olur.

Zannımıza göre bu görüş, idare hukukunun prensipleri ile de kabili telifdir. Filhakika İdarenin görevi icradır; binaenaleyh İdare fiilini eder,

geçer: bundan sonra harekete geçmek hakkı bu fiilden zarar görenlere aittir, ki bunun da yolu «iptal dâvasıdır»; itiraz ve temyiz kademeleri de iptal dâvasını hazırlayan veya bertaraf eden safhalar haline girer.

Bu görüş tatbikatta kabul edildiği takdirde, tabii bir netice olarak İdarenin Temyiz Komisyonuna ve Devlet Şûrasına müracaat etmesine lüzum kalmaz: Bu da kaza mercilerinin yükünü bir hayli hafifletir.

Ama memleketimizde vergi ihtilâflarının hallinde bizce daha başka bir reforma ihtiyaç vardır; şimdiye kadar yapılan çalışmalar ve kabul edilen hükümler bu reformu hazırlayıcı mahiyettedir.

Bize göre müstakbel vergi kazasının şu esasları ihtiva etmesi lâzımdır:

1. İhtilâf kaza mercilerine intikal etmeden evvel, İdarenin mükellef ile anlaşabilmesi imkânları temin edilmelidir. Mükellefi yüksek vergiden ziyade küçük vergi cezasının sınırlendirdiği bir hakikat olduğuna göre ceza hükümleri, kendisine İdarece teklif edilen uzlaşmanın mükellef tarafından kabul edilmesini mümkün kılacak şekilde tâdil ve ıslah olunmalıdır.

2. İdareden tamamen müstakil iki dereceli bir kaza teşkilâtı kurulmalıdır. Bu teşkilât tâyin ve sicil işleri bakımından dahi Maliyeye bağlı olmamalıdır. Bu teşkilâta gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarına yer verilmemelidir.

3. Kaza teşkilâtının ikinci ve son kademesi Devlet Şûrası olabilir. Bu takdirde, Devlet Şûrasının vergi ihtilâflarını son derecede rüyet edecek olan daireleri bu vazifeye uygun bir tarzda teşkilâtlandırılmalıdır: yani bu dairelere seçilecek reis ve âzalarda hususî bazı vasıf ve şartlar aranmalı, icabında Devlet Şûrasına seçilebilmek için aranan şartların bazılarında sarfınazar edilmelidir.

Bu suretle vergi kazasının memleketimizde yepyeni bir hüviyetle meydana çıkacağını tahmin etmekteyiz.

Hepinizi saygı ile selâmlarım.