

BİZDE VERGİ HUKUKU VE VERGİ KAZASI

Esat TEKELİ

Mevzuumuz, bizde vergi hukuku ve vergi kazasıdır. Mevzu, bize has şekliyle değil de, umumî surette ele alındığı takdirde hukukun ihtilâflı meselelerinden olduğu görülür. Gerçekten umumî hukuktan ayrı müstakil bir disiplin halinde bir İdare Hukuku mevcut olduğu gibi müstakil bir vergi hukuku da var mıdır? Gene vergi ihtilâflarını adli kaza merciiine götürmüyerek ayrı kaza mercilerine gördürmek doğru mudur, değil midir? Bu sorular bizi hukukun parçalanması münakaşalarına ve adli kazanın dışında bir idarî veya malî kaza kabulüne zaruret olup olmadığı hakkında idare hukuku kitaplarında rastlanan türlü mütalâaların izahına götürebilir. Fakat hem bu konferansta bu münakaşa ve izahlara girmeğe madde-ten imkân yoktur. Hem de sayet kendimizi bu münakaşaların cazibesine kaptırırsak konferans mevzuunun sınırını aşmış oluruz. Bununla beraber, mevzuumuz bizde vergi hukuku ve bizde vergi kazası olsa da, umumî surette bu mefhumlara temas etmeden bizdeki duruma geçmek büyük eksiklik olur. Bu sebepten vergi hukuku ve vergi kazası hakkında umumî görüşlere pek kısa da olsa temas zarureti vardır.

Umumî hukuktan ve hattâ idare hukukundan ayrı bir vergi hukuku var mıdır? Var diyenler de mevcut; yok diyenler de. Bu ikinciler ekseriyettedir. Hattâ idare hukukunun istiklâlini ve idare kazasını kabul eden Fransada bile.. Bununla beraber, H. Laufenburger, L. Trotabas gibi bazı müelliflerle Fransız Devlet Şûrası, vergi hukukunun istiklâlini kabul etmektedirler. Gerçekten Fransız Devlet Şûrası, vergi hukukunun yalnız umumî hukuktan değil idare hukukundan da ayrı bir varlığı olduğunu tazammun eden bir çok kararlar vermiştir. Bu kararlarda, vergi hukukunda muteber olan bazı prensiplerin idare hukukuna ve buna karşı idare hukukunda tatbik edilen bazı esasların ise vergi hukukuna uygulanamıyacağı belirtilmiştir.

Vergi hukukunun müstakil bir disiplin teşkil ettiği kanaatinde bulunanlar, şu mütalâalara dayanıyorlar. Bugün, ayrı bir dal haline gelen hukuk şubeleri, bazı esaslî prensiplerin etrafında kendi kaide ve esaslarını tedvin etmek suretiyle müstakil hale gelmişlerdir. Bazı hukukî rejimler,

böylece umumî esaslardan ayrılan hususî kaidelere tâbi tutulabiliyorsa bu rejimlerin muhtariyeti ileri sürülebilir. Başka bir deyimle, muhtariyet hususî kaidelere tâbi bir disiplinin istiklâli demektir. Umumî kanunlardan ayrı bir idare hukuku mevzuatının varlığıdır ki, idare hukukunun muhtar bir disiplin halinde kurulmasına imkân vermiştir. Bu muhtariyetin ameli neticesi şudur:

Bazı hukukî rejimlerin, başka her nevi hukukî disiplinlere, hattâ umumî hukuktan ayrı olarak muhtar bir disiplinin esas ve kaidelerine göre hal edilebilmesidir. Bundan ötürüdür ki, idare hukuku, mes'uliyetler, idarî mukaveleler gibi hususları, hususî hukuk hükümlerinden ayrı hükümlere göre hal edebilmektedir. Hattâ idarî kanunların sakit olduğu hallerde hususî hukuk hükümlerine müracaatla meseleyi hal etmek zarurî değildir. Gerçi bazı hallerde idare hâkimi, hususî hukuk hükümlerine de baş vuruyor. Fakat bu bir mecburiyetten ileri gelmiyor. Hâkimin, bu hususî hukuk kaidelerinin, idare hukukunda da tatbiki muvafık olacağını düşünmesinden ileri geliyor (L. Trotabas, précis de sciences et législation financières).

Ölçü bu olunca, yani bir kısım hâdiselere, umumî hukuktan ayrılan hususî kaidelerin tatbik edilebilmesi keyfiyeti, müstakil bir hukukun varlığına delil teşkil edince, bu ölçüyü vergi mevzularına vurarak müstakil bir vergi hukuku olup olmadığını anlıyabiliriz. Gerçekten vergi kanunları hususî hukuka ait kanunların şu veya bu şekilde tarif ettikleri bir mefhumu, başka türlü tarif edebilmektedir. Vergi kanunları, bilhassa medenî hukuk ve ticaret hukuku ile tenakuza düşmektedir. Bu kanunlar, tüccarı, küçük san'at erbabını, tabiiyeti ikametgâhı kendi bakımından yeni bir tarife tâbi tutuyor. Ticaret hukukuna göre, hükmi şahsiyeti haiz olan şahıs şirketlerine hükmi şahsiyet tanımıyor. Haksız bir vergi mükellefe red edildiği zaman, bu paranın bir müddet hazine elinde kalmış olmasından dolayı mükellefe faiz verilmesini kabul etmiyor. Vergi borcu mükellef tarafından geç ödendiği zaman da şayet kanunda sarahat yoksa vergi idaresi de faiz veya gecikme zammı alamıyor. Hususîyle vergi hukuku, (bina) nın tarifinde gerek medenî hukuktan, gerekse iktisattan ayrılıyor. Umumî surette kabul edilen istilâha göre bir toprak üzerinde devamlı surette inşa edilen bir yapı varsa, bu toprağa, yapılı toprak denir. Halbuki Fransa vergi mevzuatına göre, üzerinde yapı bulunmayan bazı topraklar, yapılı toprak sayılarak ona göre vergiye tâbi tutulmuştur. Meselâ binaya geçilen küçük bahçeler, avlular, geçitler gibi. Gene aynı memlekette, ticarî ve sınaî bir hususta kullanılan topraklar yapılı toprak sayılarak arazi vergisi yerine bina vergisi ile mükellef tutulmuştur. Keza, vergi hukuku, medenî hukukun ve iktisadın sermaye saydığı bazı şeyleri

gelir olarak kabul ediyor. Bu kabul, hukukî bir esasa dayanmıyor. Sermaye vergisine gidemeyen bazı memleketler, devlet masrafları arttıkça ve böylece daha ziyade varidata ihtiyaç hasil oldukça, gelir mefhumunu genişleterek verginin verimini çoğaltmak istiyorlar. O derecede ki, aktiflerde hasil olan kıymet artışları, sermaye olduğu halde bunlar da gelir sayılıyor. (Henry Laufenburger - Revenu, Capital et impôt).

Bizim vergi mevzuatımızda da aynı genişlemelere rastlıyoruz. Bilindiği gibi, bina mütemminatından madut olan arsalar, arazi olmalarına rağmen arazi vergisine değil, bina vergisine tâbi tutuluyor. Yine kolektif şirketlerin, Ticaret Kanununa göre hükmi şahsiyeti haiz olmalarına rağmen bu şirket ortaklarının ve komandit şirketlerin ise komandite ortaklarının kurumlar vergisine tâbi tutulmayarak hakikî şahıslara has bir vergi olan gelir vergisine tâbi tutulmakta oldukları malumdur. Keza bizde Gelir Vergisi Kanununun 39 uncu maddesine göre ticarî kazancın tesbitinde işletme hesabının neticesini ifade eden kâr ve zarar hesabı yerine blânço esasına gidilmesi, yani teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki farkın ticarî kazanç sayılması, gelir mefhumunu genişletmiş olmaktadır. Çünkü plânço esasına göre Borsa rayıcı üzerinden kıymetlendirilmekte olan menkul kıymetlerde olduğu gibi, bazı kıymet artışları da gelire dahil oluyor ve vergiye tâbi tutuluyor. Halbuki bu artışlar gelir değildir. Sermaye artışıdır. Böyle iken bunlardan gelir vergisi alınmış oluyor.

Demek oluyor ki, vergi kanunları, başka memleketlerde ve bizde, daha evvel başka kanunlar veya disiplinleri tarafından tarif edilen mefhumlara yeni mânalar getirebiliyor. Ve kendine has meselelerin hallini, diğer hukukî mevzuattan farklı esaslara tâbi tutabiliyor. Bu durumda vergi hukukunun da, tıpkı idare hukuku gibi müstakil ve muhtar bir disiplin telâkkisi mümkün görülmektedir.

L. Trotabas, bu görüş dahilinde vergi hukukunun tarifini de yapıyor ve diyor ki (vergi hukuku, vergi idaresinin haklarını ve icra hususundaki selâhiyet ve imtiyazlarını nizamlayan âmme hukuku şubesidir). Bu tarif ile vergi hukuku, âmme hukukunun bir şubesi telâkki edilmiş oluyor.

Bizde de hacmi hayli kabarık vergi kanunları vardır. Şüphesiz sadece bu kanunların var olması müstakil bir vergi hukukunun mevcudiyetini zarurî olarak gerektiremez. Fakat vergi ile ilgili bazı mefhumların hususiyeti vardır. Yine Vergi Usul Kanunu ile Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununda vergilerimizin tarh, tahakkuk ve tahsiline ait bazı esaslar konmuş ve vergi idarelerine selâhiyetler tanınmıştır. İşte vergi mevzuatının hükümlerinden hususiyet arzeden kısımları ile bu usul hükümleri, bizde de bir vergi hukukunun çevresini çizmektedir. Bu hukuk

vergi mevzuatımızdan istinbat suretiyle yavaş yavaş belirecek, ve vergi kaza mercilerinin içtihatlarıyla teyit edilecektir.

Vergi kazasının veya idarî kazanın, adli kazadan ayrılmasının da ne kadar münakaşalı bir mesele olduğunu arza ihtiyaç yoktur. Biliyoruz ki, adli ve idarî kaza tefriki her memlekette kabul edilmiş değildir. İngilterede hâkimler, idare memurlarına yazılı tebliğde bulunarak ceza tehdidi altında şu veya bu şekilde hareket etmesini emredebilmektedir. Almanyada ise idare memurları da kaza hizmeti görebilmektedirler. Belçika, Fransız hukukundan mülhem olmakla beraber, idarî kazayı henüz kabul etmiş değildir. Hattâ idarî kazayı kabul eden Fransada bile Marcel Waline gibi müellifler, bu memlekette idarî kaza tefrikinin yapılmasını gerektiren tarihî sebeplerin zail olduğunu söyledikten sonra bu sebeplerin ortadan kalkmasına rağmen bugün de idarî kazanın devam ettirilmesini şu suretle izah ediyorlar: Adli hâkimler fazla yüklü olduğu için ayrıca idare hukukunun gerektirdiği bilgilere de sahip olmaları güçtür. Bu sebepten idarî kazanın devam ettirilmesi zaruridir.

Acaba bizde idarî kazanın ve bunun müstakil bir kısmı olmak üzere vergi kazasının, adli kazadan tefriğine lüzum var mıdır? Bizde Devlet Şurasının Fransada olduğu derecede kuvvetli bir kazaî içtihatlar silsilesi meydana koyduğu; idare hukukunun ve vergi hukukunun teyidine yetecek derecede prensipler tesbit ettiği ileri sürülemez. Bu, zamanla olacaktır. Hususiyile idarî kaza mercilerinin seçim tarzının tekemmülü neticesinde olacaktır. Fakat bugünkü durumda dahi biz şahsen vergi kazasının devamına taraftar bulunuyoruz. Çünkü Prof. Marcel Waline'in dediği gibi, Fransada bir adli hâkim aynı zamanda medenî hukuku, ceza hukukunu, devletlerarası hususî hukuku, tescil muamelelerini, hukuk ve ceza muhakemeleri usullerini, beratlar hukukunu, adli, sınaî mülkiyet meselelerini bilmeğe mecbur olduğu için nasıl idare hukukunda da bilgisini derinleştirmeğe imkân bulamıyorsa bizde de adli hâkim, bugünkü vazifelerine ilâve olarak vergi mevzuatını hakkiyle öğrenmeğe, hele vergi ihtilâflarının hallinde mühim rolü olan ticaret muhasebesi malûmatını edinmeğe vakit bulamayacaktır. Malî ihtilâflar deyip geçmemeli. Bu meselelerle ünsiyeti olmayan kimselerin, bazı defa işlerin mahiyetine nüfuz etmekte güçlüğü uğradıkları görülmektedir. Denebilir ki, ticaret dâvalarında da muhasebe işleri var. Adli kaza, bu işlere bakmıyor mu? Vakti bakıyor, fakat bu mevzulara daima etraflı şekilde nüfuz ettiği ileri sürülebilir mi? Şimdi arzedeceğim bir misal, bu husustaki tereddütlerin pek de yersiz olmadığını gösterecektir. Bir mahallin ticaret mahkemesine şöyle bir dâva geldi: Malûm olduğu üzere, 7 Eylül 1946 kararlarıyla Türk parasının yabancı paralara nisbetle olan kıymeti düşürülmeden evvel, prim usulü

vardı. İthalâtçıya Merkez Bankasınca satılan yabancı dövizleri, resmî fiat üzerinden verilmezdi. Bu fiatın üstünde, yüzde kırk, elli derecesinde fazla bir para, bir prim alınmak suretiyle döviz satılırdı. Böylece alınan primler, ihracatçılara verilir. İthalâtçıdan resmî fiata ilâve olarak yüzde kırk, elli prim almak, bir bakıma Türk parasının, yabancı parasına nisbetle olan kıymetini zımnen yüzde kırk, elli düşük kabul etmek demektir. İşte böyle bir usulün carî olduğu sırada bir yabancı firma, Türkiyede bazı tesisler kurmak üzere bir devlet müessesesine karşı taahhüde girişmişti. Bu taahhüde ait mukavele gereğince Devlet müessesesi, dışarıdan getirilecek malzeme ve âletlerin ithal bedellerini primle birlikte ödiyecekti. Bu taahhütten sonra 7 Eylül 1946 kararları çıktı. Bu kararlar gereğince Türk parasının yabancı paralara nisbetle olan kıymeti yüzde kırk değil, yüzde 112 nisbetinde düşürüldü. Bu karar prim usulünü de ortadan kaldırdı. Çünkü bu karara göre, yabancı parasına yüzde kırk, elli prim değil, yüzde 112 prim verilmiş oluyordu. Başka bir deyimle 7 Eylül kararlarıyla kabul edilen düşürme nisbeti, eskiden verilmekte olan primi ihtiva ettikten başka fazla olarak yüzde yetmiş daha veriyordu. Bu durumda yabancı firmaya 7 Eylül kararlarından sonra bu yüzde 112 prime ilâveten bir de eski prim nisbeti olan yüzde kırk veya elli zımnen vermek fahiş bir haksızlık olurdu. Fakat ne yazık ki, ticaret mahkemesi heyeti, bu hakikati takdir edemedi; ve devlet müessesesini kıymeti düşürülmüş para üzerinden ayrıca prim ödemeğe ve böylece yüzbinlerce lira tediyesine mahkûm etti. Şayet mahkeme, bu malî meseleye nüfuz etmiş olsa idi, böyle isabetsiz bir karar veremezdi. Demek malî meselelere onunla iştigali olmayanların nüfuz etmesi, her zaman kolay değildir. Bundan dolayı bu mercilere vergi kazasını da yükleterek vergi hukukuna ait mevzuların yanında bir çok muhasebe ve blânço meselelerinin hallini tevdi etmek isabetli olamaz. Hattâ yalnız adli merciler değil, bugünkü vergi kaza mercilerinin terekküp tarzına göre bu mercilerin bir kısım âzasının vergi mevzuatıyla, hele ticaret muhasebesi meseleleriyle ünsiyeti bulunmadığı için güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bendeniz kısa bir müddet vergi avukatlığı da yaptım. Bu sırada karşılaştığım meselelerden iki tanesi, bu durumu bana daha açık gösterdi.

Bu iki meseleden evvelkisi şudur: Bir bakır imalâtçısı, muamele vergisine tâbi olmayan bakırcı esnafına bakır levhası verip imâl ettirdikten sonra yabancı memleketlere ihraç etmişti. Ortada memleket dahilinde yapılmış bir satış ve tesellüm mevcut olmadıktan başka, mal da yabancı memlekete ihraç edilmiş bulunduğu için bu işin muamele vergisine mevzu teşkil edemeyeceği haklı olarak düşünülebilirdi. Fakat vergi dairesi, bakır imalâtçısına muamele vergisi tarh etmişti. Bu yüzden çıkan ihtilâf, bir

da bulunması kâfil değildir. Çünkü ayırma meclisi, Maliye Müsteşarının başkanlığı altında, Gelirler Umum Müdürü ile Temyiz Mahkemesi, Devlet Şûrası, Divanı Muhasebat ve Vergiler Temyiz Komisyonu tarafından seçilecek bir üyeden müteşekkildir. Bu durumda ayırma meclisinin iki âzası Maliyenin en yüksek memurlarındandır. Verigler Temyiz Komisyonunca seçilecek âza da, bu memurların nüfuz ve tesiri altında kalabilir. Bu durumda ayırma meclisine, yine idare teşkilâtı hâkim olabilir. Esasen komisyona seçilecek âza namzetlerinin listesini tatbikatta Gelirler Umum Müdürlüğü hazırlar. Ve ayırma meclisine getirir. Orada da idare, galip durumda bulunduğu için, istenenlerin seçilmesi her zaman mümkün olabilir. Şu noktaya bilhassa işaret etmek lâzımdır ki, tesir altında kalma keyfiyeti bir ihtimal ve imkândan ibarettir. Yoksa tatbikatta böyle oluyor mânasına gelmez. Yalnız tatbikatın iyi cereyan etmekte olması, prensipin ihmali icap ettirmez.

Vergiler Temyiz Komisyonu âzasının da muayyen tahsil derecesini haiz olmakla beraber en az yedi yıl vergi işleriyle ilgili servis ve işlerde çalışmış olmaları şart olduğu için Maliye teşkilâtından alınmaları icap etmektedir. Seçimleri de ayırma meclisince yapılmaktadır. Bu sebepten muvazzaf itiraz komisyonlarının durumu, bunlar için de aynen variddir.

Devlet Şûrasında vergi ihtilâflarına bakan dördüncü ve altıncı daireler âzası ise, diğer Şûra âzası gibi Büyük Millet Meclisince seçilmektedir. Gerçi Devlet Şûrasına âza seçilebilmek için tahsil derecesi ve hizmet müddeti bakımından bazı kanunî vasıflar aranmakta ise de vergi işlerine bakacak dâva dairelerine seçilecekler de mahsus surette hukuk ve muhasebe bilgisi aranmadığı gibi Meclisçe seçim usulünde, en liyakatli unsurların intihabı da temin edilemez.

Şu hale göre gerek itiraz ve temyiz komisyonlarında, gerekse Devlet Şûrasında vergi ihtilâflarına bakacak vergi hakimlerinin seçim tarzı, bunlarda aradığımız vasıfların teminini, kâfil bulmadığı gibi, bu heyetlerin âzası, hattâ emeklilik dolayısıyla Devlet Şûrası âzası da dahil olmak üzere hakim teminatına da mazhar sayılamazlar. Bereket versin ki, intihap durumu bu merkezde olmakla beraber, bu mercilerin her birinde bir çok değerli elemanlarla karşılaşırız. Fakat bu vaziyet, işi tesadüfe bırakmamak lüzumunu ve vergi kaza mercilerinin hukuk ve muhasebe bilgilerini haiz ve hakim teminatına mazhar elemanlardan teşekkülü zaruretini bertaraf edemez. Bu sebeple bugünkü vergi kaza teşkilâtımız arzettiğimiz bakımlardan esaslı bir islâha muhtaç bulunmaktadır.