

TÜRK MALİ YARGI SİSTEMİ

Vedat D. ÖZGÖZEN
Maliye Hesap Uzmanı

Birinci Bölüm

TÜRKİYE'DE MALİ YARGININ TARİHÇESİ

GİRİŞ

Memleketimizde, bugünkü mevcut olan Mâlî Kaza'nın yapısını incelemeden ve vergi kaza'sı konusunda yapılması düşünülen reformları gösmeden evvel, şimdiye kadar geçen uzun devre içinde, vergi anlaşmazlıklarının ne suretle çözümlendiğini bilmenin büyük faydalar sağlayacağı kanaatindeyiz.

Bu amaçla, Tanzimattan günümüze kadar olan süre içinde, vergi kazasının ne gibi merhalelerden geçtiğini ve bugüne nasıl geldiğini incelemek istiyoruz.

I — TANZİMATTAN GÜNÜMÜZE KADAR VERGİ KAZASI* :

1 — Genel Açıklama :

Osmanlı İmparatorluğu'nda, Tanzimata kadar olan süre içinde, bildiğimiz kadarı ile, iptidai tarzda dahi olsa, bir vergi kazasından bahsetmek mümkün değildir. Çünkü verginin tarhi ve tahsili ile ilgili bulunan idarî işlemin imparatorluk içinde yapılan diğer idarî tasarruflar gibi, murakabe-ye tâbi olması kabul edilmediğinden, böyle bir sonucun meydana gelmesi tâbiî karşılanmalıdır.

*) Bu konuda daha geniş bilgi için Maliye Mecmuası'nın Cilt II Sayı 41-42'de yayınlanan M. Ertuğruloğlu'nun Mâlî Kaza adlı etüdüne bakılmaktadır.

Ancak, 29 Şevval 1287 ve 9 Kanunsani 1286 tarihli Vilâyet Nizamnamesi'nin kabulünden sonra, vergi kazası ile dolayısıyla ilgili bazı hükümlere yer verildiği görülür.

Adı geçen nizamnameye göre kurulan Vilâyet Meclisleri, bazı idarî anlaşmazlıkların çözümlenmesinde selâhiyet sahibi olmakla beraber, "Tekalifin sureti taksiminden çıkacak münazaatı da halletmekle" görevlendirilmişti.

Şüphesizki Vilâyet Meclisleri'ne tanınan böyle bir yetkinin, gerçek mânada, vergi kazası ile ilgili bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Tevzii mahiyette, o devirde alınan vergilerin, iki âmme idaresi teşkilâtı arasında taksimi ile ilgili olarak çıkacak ihtilâfların hal suretini gösteren bu hüküm, bugünün mâli kaza teşkilâtını ifade etmemektedir. Diğer bir deyimle, alacaklı âmme idareleri arasında çıkan anlaşmazlıkların ne suretle çözümleneceğini gösterir.

Bugünkü mâli kaza anlayışımıza uygun ilk teşkilâtın, 8 Zilhicce 1284 Tarihli Şûrayı Devlet Nizamnamesi ile kabul olunduğu anlaşılmaktadır.

Gerçekten, 1284 Tarihli bu nizamnamenin 1 nci maddesine göre "Devair ile eşhas beyninde tahaddüs edip, meclisi mahsusasınca hükmolunan dâvaların, istinaden rüyeti Şûrayı Devlet'e ait" bulunmaktadır. İşte bu hükme dayanılarak, tarhedilen bir vergi sebebi ile, idare ile mükellef arasında çıkan anlaşmazlıklar, istinafen Devlet Şûrası tarafından inceleniliyordu.

Devlet Şûrası nizamnamesinde yer alan bu hüküm, mükellefler için o kadar büyük bir teminat getirmiştir ki, Türkiye'de Vergi Kazasının ilk adınınun bu nizamname ile atıldığı söylenilir.

2 — Münferit Vergi Kanunlarında, Vergi Kazasına ait Konulan Hükümler:

Osmanlı İmparatorluğu'nda, vergi kazasının geçirdiği tarihi gelişmenin ikinci safhası, Münferit Kanunlarla her vergi için özel bir kaza teşkilâtının kurulmasıdır.

Bu devrede, ihdas edilen her mükellefiyet için, bununla ilgili olarak çıkacak anlaşmazlıklar, birbirinden ayrı, irtibatsız ve müstakil şekilde çalınan, bazı komisyona verilmiştir. Aşağıda bu mâli kaza teşkilâtı her vergi için ayrı ayrı gösterilmiştir.

a) 5 Rebiüevvel 1297 Tarihli Emlâk ve Temettü Vergisi Kanununun- daki Durum :

Bu kanunun 4 nci maddesine göre, bir mülkün değeri ile bir tacir veya san'atkârın kazancı, ikisi Belediye, ikisi mahalli hükümet idaresi tara-

ından seçilen dört kişilik muhimmimler tarafından yapılacaktır. Muhamminlerin tâyin edeceği değerler ve kazançlar, mükelleflerce kabul edilmediği takdirde, bir ay içinde, mülkün veya mükellefin bulunduğu Belediye ve Nahiye Meclisleri'ne itiraz edilebilir. Verilen karar aleyhine de, Kaza İdare Meclisleri'ne başvurulabilirdi. Bu meclisin kararı kat'i olup, sonuca göre işlem yapılırdı.

b) 13.2 Tarihli Bina ve Arazi Vergilerindeki Durum :

Bina ve Arazi Vergilerinden çıkan anlaşmazlıklar, hemen hemen, yukarıda (a) Fıkrasında gösterilen merciler'e benzer teşkilât tarafından çözümlenirdi.

c) Musakkafat Vergisi Kanunu'ndaki Durum: (14 Haziran 1326)

Kanun'un konusuna giren emlak için takdir edilen iratlar, mükelleflere, ihbarname ile tebliğ edilir, yapılan itirazlar "Tahmin Komisyonu" nca incelenirdi.

Tahmin Komisyonu, üç vergi memuru, Belediye tarafından emlak sahipleri arasından seçilen üç, köylerde ise ihtiyar Hey'etince seçilen üç olmak üzere altı üyeden kurulmuştur. Verilen karar, Vali veya Matasarrafın başkanlığında, Defterdar veya muhasebeci, bir vergi memuru, Vilâyet Meclislerince emlak sahipleri arasından seçilen üç kişiden teşekkül eden bir "İstinaf Komisyonu" tarafından incelenirdi.

İstinaf Komisyonu'nun verdiği karar aleyhine ise, Maliye Vekilince seçilen bir reis ve altı azadan kurulmuş "Merkez Komisyonu'na" itiraz edilebilirdi.

d) Bina Vergisi Kanunu'ndaki Durum: (14.7.1931 Tarih ve 1837 Sayılı)

Bina Vergisi Kanunu'na göre yapılan tahrir sonuçlarına itiraz edildiği takdirde, "İstinaf Komisyonu'na" başvurulur.

İstinaf Komisyonu, mahallin en büyük idare amirinin veya tevkil edeceği zatın reisliğinde, mahallin en büyük Maliye Memuru ile biri Belediye Meclisince kendi azasından, diğeri mahalli Ticaret Odası, bulunmayan yerlerde yine Belediyeler tarafından seçilen üç azadan terekküp eder ve komisyonun memur olmayan azalarına, özel merasimle, yemin ettirilirdi. İstinaf Komisyonu'nun verdiği kararlar, Temyiz edilebilirdi.

Temyiz Komisyonu, 1837 Sayılı Kanunun 23 ncü maddesi uyarınca, Hâkimler Kanunu'na göre, ikinci sınıf hâkim vasfını haiz zevat arasından, Adliye Vekâletince intihap edilecek bir reis ile, biri Maliye diğeri İktisat Vekâleti tarafından, malî mevzuata vakıf ve tecrübeli kimselerden tâyin olunacak üç kişiden kurulmuştur.

Ancak 2898 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik üzerine, Temyiz Komisyonu, her üçü de maaşlı olmak şartıyla bir reis ve iki azadan teşekkül ettirilmiştir. Reis ve azaların Hukuk Fakültesi'nden mezun olmaları ve Adliye Vekâletince, en aşağı ikinci sınıf hâkim vasfını haiz üç namzet, ayrıca Maliye ve Dahiliye Vekâletlerince en az 3 sene müddetle 6 ncı ve daha yukarı derecede Maliye ve Dahiliye memuriyetlerinde bulunmuş olanlardan gösterilecek üçer namzet arasından, İcra Vekilleri Hey'etince seçilmesi kabul olunmuştur.

e) Temettü ve Kazanç Vergileri'ndeki Durum :

8 Kanunevvel 1323 ve 16 Zilkade 1325 Tarihli Temettü Nizamname-sine göre, idare tarafından tarhedilen vergiler, cami ve klise kapılarında ilân olunur, mükelleflerin itirazı halinde, anlaşmazlık, Belediye ve Ticaret Odaları'ndan seçilen üyelerden teşekkül eden bir komisyonda çözümlenirdi. Ticaret Odası bulunmayan yerlerde, ihtilâf yalnız Belediye azalarından kurulu komisyonda incelenirdi.

Adı geçen komisyonun verdiği karar, "Tarh Komisyonu" na intikal ettirilir, tarh komisyonu ilk kararında ısrar ederse, ihtilâf "İdare Meclisler" nde tetkik edilir ve karara bağlanırdı.

İdare Meclisi'nin verdiği karar aleyhine de evvelâ Vilâyet Meclisi'ne sonra ikinci derecede Maliye Meclisi'ne müracaat olunurdu. Maliye Meclisi'nin kararı kat'idir.

f) Kazanç Vergisi Kanunu'ndaki Durum : (14 Mart 1926 Tarih ve 755 Sayılı)

Bugünkü vergi anlaşmazlıkların çözümlenmesi ile görevli itiraz ve Temyiz Komisyonu'nun nüvesini, Kazanç Vergisi Kanunu ile kurulan merciler teşkil eder.

Gerçekten, Kazanç Vergisi ile ilgili ihtilâflar, ilk kademedede, mahallin en büyük idare memurunun veya tevkil edeceği zatın başkanlığı'nda, en büyük mal memuru ile ticaret odasınınca, bulunmayan yerlerde Belediye'lerce seçilen üç kişilik bir İtiraz Komisyonu tarafından incelenir.

Verilen karara, sekiz gün içinde, Temyiz Komisyonu nezdinde temyiz talebinde bulunulurdu.

Temyiz Komisyonu, merkezde veya icap eden yerlerde, Maliye Vekâli'nin, Maliye ve Adliye'de yüksek dereceler kazanmış kimselerden seçeceği bir reis ile ikisi Maliye ve Ticaret Vekâletleri memurlarından veya hariçten seçilen dört azadan tereküp ederdi.

Sonradan 22 Mart 1934 Tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile, Ankara, İstanbul, İzmir Şehirleri'yle Maliye Bakanlığı'nın lüzumlu gördüğü diğer şehirlerde, muvazzaf İtiraz Komisyonları kurulmuştur.

Bu kanuna göre teşekkül ettirilen İtiraz Komisyonları, Adliye Vekâleti tarafından gösterilen ve ticaret işleminde ihtisas sahibi ve hâkimlik vasıflarını haiz olanlar arasından Maliye Vekâletince seçilip tâyin olunan bir reis ile, Maliye Vekâleti'nin isteği üzerine, biri mahalli Ticaret Odasından, diğeri Belediye tarafından seçilen üç kişiden tereküp ettirilmiştir.

Komisyon reisi ile Ticaret Odasından gelen azanın yüksek mektepten mezun olması, Reis ve Azaların malî konulara ve hesap işlerine vakıf bulunması şart kılınmıştır.

2395 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik üzerine, Temyiz Komisyonu da şöyle kurulmuştur.

Komisyon bir reis ile iki azadan tereküp eder. Reis, Adliye Vekâleti'nin, hâkimlikte, avukatlıkta, Devlet Daireleri'nin hukuk müşavirliğinde veya hukuk işleri müdürlüğünde en az on sene çalışmış olanlar arasından göstereceği üç aday arasından, Maliye Vekâletince seçilir. Komisyon azasından biri Maliye diğeri İktisat Vekâleti tarafından seçilip tâyin olunur. Maliye azasının yüksek okuldan mezun ve en az üç sene müddetle Defterdarlık'ta veya Vekâletin şubelerinde veya vilâyetlerde birinci sınıf varidat müdürlüklerinde bulunması lâzımdır.

g) *Veraset Vergisi Kanunu'ndaki Durum : (17.4.1926 Tarihi ve 797 Sayılı Kanun)*

Adı geçen kanun hükümlerine göre tarhedilen vergiye, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, Vilâyet ve Kazalarda en büyük mülkiye amirinin veya tevkil edeceği memurun başkanlığında, en büyük Mal memuru ile biri Belediyece kendi azasından diğeri Ticaret Odasından olmak üzere dört kişiden kurulu komisyon nezdinde itiraz edilebilir.

Komisyonun verdiği karar aleyhine 2395 Sayılı Kanuna göre kurulmuş Temyiz Komisyonu'na, nihai safhada ise Devlet Şûrası'na başvurulur.

h) Hayvanlar Vergisi Kanunu'ndaki Durum : (29 Aralık 1936 Tarih ve 2837 Sayılı Kanun)

Hayvanlar Vergisi Kanunu gereğince tarhedilen vergiler, yukarıda (f) Bölümünde açıklanan 2395 Sayılı Kanunda gösterilen mercilere itiraz olunur.

j) Muamele Vergileri'ndeki Durum :

1) Gümrükte Alınan Muamele Vergisinde :

Muamele Vergileri ile ilgili anlaşmazlıklar, bu vergi nev'ini düzenlemiş kanunlara göre, değişik merciler tarafından çözümlenmiş olup aşağıda tarih sırası itibarıyla açıklanmıştır:

— 31 Mayıs 1927 Tarih ve 1039 Sayılı Kanun :

Bu Kanun hükümlerine göre, İthalât Muamele Vergisi'ne ait kıymet ihtilâfları, mahallî Ticaret ve Sanayi Odası'na, bulunmadığı takdirde, Belediyelerce seçilen üç kişilik bir bilirkişi hey'etine tevdi edilir. Bu hey'etlerin kararlarına, mal memuru ve mükellef itiraz edebilir. İtiraz, en büyük mülkiye memurunun başkanlığında biri Maliye Dairesi, diğeri Ticaret ve Sanayi Odası'na seçilen üç kişiden kurulmuş, Temyiz Hey'etlerince incelenir ve karara bağlanır.

2— 2 Ağustos 1931 Tarih ve 1860 Sayılı Kanun :

Bu kanun, kıymet ihtilâflarını, Ticaret Odası'na seçilen üç kişilik bir komisyonda incelenme usulünü muhafaza etmiş fakat verilen kararın İtiraz Komisyonu'nda incelenmesi usulünü getirmiştir.

İtiraz Komisyonu, en büyük mülkiye memurunun başkanlığında, mal memuru, iki Ticaret ve Sanayi Odası mümessili, biri de Belediye'ce seçilen beş kişiden kurulmuştur.

İtiraz Komisyonu'nun kararı, Merkezdeki Temyiz Komisyonu nezdinde Temyiz edilebilir.

— 15 Mayıs 1934 Tarih ve 2430 Sayılı Kanun :

Gümrük İdareleri tarafından, ithalâtın yayıldığı sırada tahakkuk ettirilen vergiye, 7 gün içinde itiraz olunabilir. Bu halde beyan edilen kısma

isabet eden vergi tahsil olunur. İhtilâflı olan matraha ait vergi teminata bağlanır, ve malın gümrükten çıkarılmasına müsaade edilir.

İtirazlar, Gümrük İdareleri, tarafından sekiz gün içinde, 1499 Sayılı Kanunun 30 ncu Maddesinde yazılı hey'etlere sevk olunur. Hey'et beş gün zarfında karar vermeğe mecburdur ve verilen karar kat'idir.

Malın Gümrükten çıkarılmasından sonra, inceleme veya ihbar üzerine tarhedilen vergiler için de aynı merci karar verir.

2) Dahilde Alınan Muamele Vergisi'nde :

Sinaî müesseseler tarafından beyan edilen değer in doğruluğuna idare tarafından kanaat getirilmez ise, beyan edilen değere ait vergi tahakkuk ettirilmekle beraber, ihtilâflı değer in tetkiki için tahakkuk memuru tarafından 15 gün içinde, 21 nci maddede yazılı kurallara müracaat olunur. Kurul bir ay içinde karar vermek zorundadır.

Verilen karara mükellefler 10 gün içinde itiraz edebilirler. İtirazlar 2395 Sayılı Kanun hükümlerine göre teşekkül eden İtiraz Komisyonu tarafından incelenir. Komisyonun 100,— liraya kadar olan kararları kat'i olup, bu miktarı aşan ihtilâflar, yine 2395 Sayılı Kanun ile kurulan Temyiz Komisyonu'nda karara bağlanır.

3) 3692 Sayılı Kanunla Teşekkül Eden Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları :

Yukarıdan beri incelediğimiz ve her vergi kanunu için ayrı malî yargı organlarının ihdasına müncer olan durum, arzettiği mahzurlar sebebiyle ancak 3692 Sayılı Kanun ile 13.7.1939 Tarihinde ortadan kaldırılabilmiştir.

Adı geçen bu kanun hükümlerine göre, Gümrük ve Damga resmine ait olanlar dışında kalan bütün vergi, resim ve harçlarla ilgili anlaşmazlıkların halli, İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına verilmiştir.

a) İtiraz Komisyonları :

Kanunun 35 nci Maddesi uyarınca İtiraz Komisyonları iki nev'idir. Biri münhasıran Bina ve Arazi Vergileri'ne diğeri de bunlar haricinde kalan ve kanunun 1 nci Maddesinde yazılı bulunan vergilere ait itirazları inceler.

Komisyonlar ayrıca Muvazzaf ve Gayri muvazzaf olmak üzere iki şekilde kurulur.

Muvazzaf İtiraz Komisyonları, Bina ve Arazi Vergiler için İstanbul'da ve Maliye Bakanlığı'nın lüzum göreceği diğer merkezlerde, diğer vergiler için ise, Ankara, İstanbul, İzmir Şehirlerinde ve Maliye Bakanlığı'nın tesbit edeceği vilâyetlerde kurulur (Md. 35).

Muvazzaf İtiraz Komisyonları bir başkan ve iki üyeden teşekkül eder. Başkanları, Adalet, Maliye, Ticaret; Bina ve Arazi Vergileri için Adalet, Maliye ve İçişleri Bakanlıkları'nca gösterilecek biri aday arasından, Bakanlar Kurulu seçer, Başkan adaylarının, Hukuk, İktisat Fakülteleri'nden veya Siyasal Bilgiler Okulu'ndan veya Ticaret Mektebi'nin yüksek kısmından mezun olmaları ve en az 5 nci derecede memur olmaları gerekir.

Üyelerden biri Ticaret Odası, diğeri Belediyelerce kendi azası arasından veya hariçten gösterilecek adaylar meyânında, Maliye Bakanlığınca tâyin olunur. Ticaret Odası'ndan gelen üyenin, komisyon başkanının mezun olduğu fakülte veya yüksek okullardan mezun olması şarttır.

Muvazzaf olmayan Komisyonlara gelince, Muvazzaf İtiraz Komisyonu bulunmayan yerlerde, itiraz komisyonu, en büyük mülkiye memurunun başkanlığında, en büyük maliye memuru ve (Bina ve Arazi Vergileri için Hususî Muhasebe Amiri) Ticaret Odası'nca seçilen bir, Belediye tarafından kendi azası veya hariçten seçilecek bir kişiden olmak üzere 4 zattan teşekkül eder.

b) Vergiler Temyiz Komisyonu :

3692 Sıyıl Kanuna göre, vergi itirazlarının ikinci derecede tetkiki Ankarada'da bulunan Temyiz Komisyonu'na aittir (Md. 36).

Temyiz Komisyonu, bir birinci başkan ile, iki daire başkanı ve 9 üyeden kurulu olup üç daireden mürekkeptir.

Birinci başkan aynı zamanda dairesinin birine başkanlık eder. Dairelerden biri, münhasıran Bina, Arazi ve Buhran Vergileri'yle meşgul olur. Diğer iki daire, diğer vergilere ait anlaşmazlıklara bakar.

Daireler bir daire başkanı ile iki üyeden kurulmuştur. Komisyon'un başkan ve üyeleri, Adalet, Maliye, İçişleri ve Ticaret Bakanlıklarınca gösterilen 6'şar aday arasından, Bakanlar Kurulu'nca intihap ve tâyin olunur.

Adayların Hukuk, İktisat Fakülteleri'nden veya Siyasal Bilgiler Okulu veya Yüksek Ticaret Mektebi'nden mezun olmaları, Başkanın 3655 Sayılı Kanuna göre 3 nci, üyelerin de 5 nci dereceyi ihraz etmiş olmaları gerekir.

Temyiz Komisyonu, incelemelerini dosya üzerinde yapar ve kararını verir. İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu tarafından bozulan kararında ısrar ederse, karar Temyiz Komisyonu Genel Kurulu'nda incelenir. Ancak komisyon kanuna ve usule uygun görmediği hallerde re'sen ve nihai kararlar da verebilir.

Temyiz Komisyonu, ayrıca birinci başkan'ın reisliğinde 3 dairenin birleşmesi suretiyle genel kurul halinde toplanır.

Genel Kurulun yetkileri şunlardır :

- Birinci Başkanın, kurulca müzakeresine lüzum gördüğü işler hakkında karar vermek,
- Dairelerin birbirlerine mubayin olarak verdikleri kararların birleştirilmesi,
- Dairelerin biri tarafından bozulmuş olan karar üzerine İtiraz Komisyonu'nun eski kararında ısrar etmesi halinde, ısrar kararının tekrar incelenmesi,

Genel Kurul'un kararlarına, Daireler ve İtiraz Komisyonları uymak zorundadırlar.

c) Devlet Şûrası :

Bilindiği gibi, vergi anlaşmazlıkları, ilk defa, İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nda incelenmekle beraber, Temyizen de Devlet Şûrasında da incelenip nihai karara bağlanır.

İlerde, bugünkü Danıştay'ın vergi kazası ile ilgili teşkilâtını genişliğine anlatacağız. Burada, bugüne kadar Devlet Şûrasının geçirdiği tarihi tekamülü anlatmak istiyorum.

Danıştay, eski adıyla "Şûrayı Devlet" 1284 Tarihinde, İmparatorluk "Meclisi Vâlayı Ahkâmı Adliyesi" nin, "Divanı Ahkâmı Adliye" ve "Şûrayı Devlet" olmak üzere ikiye ayrılması ile ihdas olunmuştur.

Kurulan bu müessese, o günkü durumuna göre, bir istişare meclisi ve selâhiyeti çok noksan bir idarî kaza taslağı halinde görev yapıyor ve Mülkiye, Maliye, Adliye, Nafia ve Maarif adıyla beş daire halinde çalışıyordu. Her daire kendine ait idarî müzakere, kanun ve nizamname tasarıları düzenler, ayrıca hükümet ile fertler arasındaki dâvaları görürdü*.

Devlet Şûrası, bu adı ile, Osmanlı İmparatorluğu içinde pek çok değişikliklere tâbi tutulmakla beraber, en mühimi, 1303'de yapılan ve devlet

*) S.S. Onar, İdare Hukuku, Sahife 565-581 sene 1944.

ile fertler arasındaki dâvaları görme vazifesinin kendisinden alınması sonucunu doğuran değişikliktir. Devlet Şûrasının bu durumu, Millî hareket ve İstiklâl harbi sırasında Millî Hükümetin kurulmasına kadar devam etmiştir. Millî Hükümet, imparatorluk teşkilâtını otabadan kaldırırken, Devlet Şûrasını da tasfiye etmeyi uygun buldu.

Sonra, 1923 Tarihinde Cumhuriyet'in ilân edilmesinden itibaren iki yıl içinde, 7.11.1925 Tarih ve 669 Sayılı Kanun ile "Şûrayı Devlet" yeniden ihdas edildi.

Bilâhare çıkarılan 21.12.1938 Tarih ve 3546 Sayılı Kanun ile 1 nci Cumhuriyet devrinin modern Devlet Şûrası kurulmuş oldu.

Devlet Şûrasının müteaddit dâva daireleri olmakla beraber, vergi ile ilgili anlaşmazlıklar, temyizden 4. Daire'de rüyet olunmaktadır.

Devlet Şûrasına aza olabilmek için, adı geçen Kanununun 2 nci Maddesinde yazılı şartları haiz olmak lâzımdır.

Vergi ihtilâflarını çözümlen 4. ncü dairedeki başkan ve üyelerin de genel seçilme şartlarını haiz olmaları lâzım ve kâfi olup, ayrıca vergi mevzuatı, muhasebe, Maliye konularında özel bilgi sahibi olmaları aranmaz.

II — BUGÜNKÜ VERGİ KAZA TEŞKİLÂTI :

Bilindiği gibi, bugünkü vergi anlaşmazlıkları 3 dereceli bir sistem içinde, evvelâ İtiraz Komisyonları, sonra Temyiz Komisyonu, nihâî safhada ise Danıştay tarafından çözümlenip karara bağlanır.

1) İtiraz Komisyonları :

Vergi sistemimizin üzerinde yapılan büyük reform sırasında, malî kaza teşkilâtı da yeniden gözden geçirilmiş ve 1950 Yılında çıkarılan 5655 Sayılı Kanun ile İtiraz Komisyonları günün ihtiyaçlarına uygun hale getirilmek istenmiştir.

Adı geçen 5655 Sayılı Kanun hükümlerine göre iki türlü İtiraz Komisyonu mevcuttur. Bunlardan biri Muvazzaf diğeri de Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonu adını taşır.

a) Muvazzaf İtiraz Komisyonları :

Muvazzaf İtiraz Komisyonları, Maliye Bakanlığının tâyin edeceği illerde veya bölgelerde kurulur. Halen İstanbul'da 4, Ankara'da iki, İzmir, Bursa ve Adana'da ise birer Muvazzaf İtiraz Komisyonu vardır.

Komisyon, bir başkan ve iki üyeden kurulur. Başkan ve üyelerin, Hukuk, İktisat; Siyasal Bilgiler Fakülteleri'nden veya İktisadî ve Ticarî İlimler Akademileri'nden veya bunlara muadil yabancı fakülte ve okullardan mezun olmaları, ayrıca en az beş yıl süre ile vergi işleriyle ilgili servislerde çalışmış olmaları lâzımdır.

Komisyonun başkan ve üyelerinin, tâyin, terfi, nakil ve re'sen emekliye sevkleri "Ayrım Meclisi" nin teklifi üzerine müşterek kararlar yapılır.

Ayrım Meclisi, Maliye Bakanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Gelirler Genel Müdürü ile Yargıtay; Sayıştay ve Temyiz Komisyonu'ndan seçilecek üyelerden kurulmuştur.

b) Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları :

Bu Komisyonlar, Muvazzaf olanlardan tamamen ayrı bir kuruluşa sahiptir.

Komisyon, kurulduğu il veya ilçenin en büyük Mülkiye memurunun veya tevkil edeceği zatın başkanlığında, ilin veya ilçenin en büyük Maliye memuru (Özel idarelere ait vergiler için en büyük özel idare memuru) ile Ticaret Odası'nca ve Belediye Meclisleri'nce kendi üyeleri veya dışardan seçilecek birer üyeden teşekkül eder. Ticaret Odası bulunmayan yerlerde, oradan gelen üyeyi de Belediyeler seçer .

Görüldüğü üzere komisyonun iki üyesinden birisi Maliye, diğeri de Kaymakam veya Vali olmak üzere memurdur. Diğer iki üye ise, vergi işlerinden anladığı pek şüpheli olan şahıslardır.

Komisyon başkanlık eden en büyük Mülkiye Amirinin de, özel ihtisası gerektiren bir konuda yeteri kadar bilgi sahibi olmadığı söylenebilir. Ayrıca üyenin bir tanesi ,tarhiyatı yapan idarenin aktif memuru olması sebebiyle, tarafsız ve teminatlı değildir.

2) Vergiler Temyiz Komisyonu :

Vergiler İtiraz Komisyonu da, 5655 Sayılı Kanuna göre Ankara'da kurulmuştur.

Komisyon, birinci başkan ile 6 daire başkanı ve 14 üyeden tereküp etmektedir.

Temyiz Komisyonu 6 daire halinde çalışır ve her dairede bir başkan ile iki üye bulunur. Üyelerin ikisi yedek üye sıfatını taşır.

Temyiz Komisyonu'nun başkan ve üyelerinin, muvazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin mezun olduğu fakülte ve okullardan diploma almaları ve en az yedi yıl süre ile vergi ile ilgili servislerde çalışmış olmaları gerekir.

Tâyin, terfi, nakil ve re'sen emekliye sevkleri Ayırma Meclisi'nin teklifi üzerine müşterek kararla yapılır.

Birinci ve ikinci daireler, başta İstanbul ve İzmir olmak üzere birçok illerin Gelir ve Kurumlar Vergilerine, üçüncü daire, Veraset ve İntikal ve mülga vergilerinden başka bazı illerin Gelir, Kurumlar Vergileri'ne, dördüncü daire vasıtalı Vergilere, harç ve resimlere, beşinci ve altıncı daireler ise Bina ve Arazi Vergileri'ne ait anlaşmazlıkları çözümler*.

3) Danıştay :

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş ve yüksek idare mahkemesi durumunda olan Danıştay, 24.12.1964 Tarih ve 521 Sayılı Kanun ile, tabir caiz ise yeniden kurulmuş olup, devlet düzenimizin temel müesseselerinden birisidir.

Bilindiği gibi, vergi tarhi ile ilgili işlemler, idarî tasarruf mahiyetinde olduğundan, son safhada Danıştay'ın kazaî murakabesine tâbidir.

Buyüncü Danıştay Kanunu'na göre, vergi ile ilgili anlaşmazlıklar 4, 7, 9, 11 ve 12 nci dairelerde görülür.

a) Danıştay Dâva Daireleri'nin Teşkilâtı :

Danıştay Kanunu'nun 19 ncu maddesine göre, her daire'de bir başkan ve dört üye bulunur. Dairelerde görüşme sayısı beştir. Ayrıca her daire'de bir baş yardımcı ve gereği kadar yardımcı vardır.

Dairenin, yazı ve tebliğ işleri, bir baş kâtabin yönetimi altında olan kalem tarafından yürütülür.

b) Danıştay Dâva Daireleri Başkan ve Üyeleri'nin Nitelikleri:

Vergi anlaşmazlıklarını çözümleyen 4, 7, 6, 11 ve 12 nci dairelerin başkan ve üyelerinde aranacak nitelikler; diğer dairelerde bulunan başkan ve üyelerin niteliklerinden ayrı özel şartlara bağlanmamıştır.

*) R. Turgay, İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları Sekizinci Seri 1962 Sahife 179 ve müteakip.

Vergi ile ilgili ihtilâfları çözen dairelerde çalışan Danıştay meslek mensupları, nitelik bakımından diğer dairelerde bulunanlardan farklılık arzetmez. Ancak, Dâva Dairelerine ayrılacak üyelerin Hukuk, Siyasal Bilgiler, İktisat Fakülteleri ile Ticarî İlimler Akademileri yahut öğrenim itibariyle bunlara eşit yabancı fakülte veya yüksek okulardan mezun olmaları şart kılınmıştır. (Md. 20).

Bunlardan ayrı olarak, her Danıştay meslek mensubunun aşağıda yazılı nitelikleri taşıması gerekir.

a — Yüksek öğrenimlerini bitirdikten sonra en az onbeş yıl devlet memuriyetinde başarı ile çalışmış, dördüncü derece kadıda bu derece maaşı kazanılmış hak olarak almış, yüksek hâkimliğin gerektirdiği ahlâk ve seciyeye sahip olmak,

b — Bakanlık, Müsteşarlık, Elçilik, Valilik yapmak;

c — Yargıtay Başkanlığı; daire başkanlığı veya üyeliği veya Cumhuriyet Başsavcılığı yahut bu görevlere seçilebilme niteliğini kazanmış olmak şartıyla hâkimlik yapmak,

d — Hukuk, Siyasal Bilgiler, İktisat Fakülteleri veya İtisadî ve Ticarî İlimler Akademilerinde, hukuk, iktisat, maliye veya âmme idaresi kollelerinde profesörlük yapmak;

e — Tuğgeneral, Tuğamiral veya daha yüksek rütbelerde generallik veya amirallik veya Askerî Yargıtay Başkanlığı veya Daire Başkanlığı veya üyeliği ile başsavcılığı yahut bu görevlere seçilebilme niteliğini kazanmış olmak şartıyla askerî hâkimlik yapmak,

f — Genel veya katma bütçeli dairelerde Genel Müdürlük veya en az bu sınıf ve derecedeki daire başkanlığı veya bu memuriyetlere eşit görevlerde bulunmak,

g — Bakanlıkların, baş hukuk müşavirliği veya birinci hukuk müşavirliği veya Maliye Bakanlığı'nda bu sınıf ve derecedeki hukuk müşavirliği, müşavir avukatlığı ve Merkez Muhakemat Müdürlüğü'nde bulunmak,

h — Vergiler Temyiz Komisyonu Başkanlığı, daire başkanlığı veya üyeliği yapmak,

i — Danıştay Baş yardımcılığı veya bu derecedeki kanun sözcülüğü yapmak,

j — Devlet memuriyetinde çalışmış olmak kaydı aranmaksızın en az onbeş yıl fiilen avukatlık yapmak,

lâzımdır.

Görüldüğü üzere, vergi ihtilâflarına bakan dairelere seçilecek başkan ve üyeler için, vergi konusunda özel bilgi sahibi olmalarını gerektiren şartlar aranmamakta, sadece, Hukuk, İktisat, Siyasal Bilgiler ve İktisadî ve Ticarî İlimler Akademileri'nden mezun olmaları yeterli sayılmaktadır.

Bilindiği gibi, Fransa'da Danıştay'ın vergi anlaşmazlıklarını çözümleyen 7 ve 8 nci dairelerinin başkan ve üyeleri, "Maitre des Requêtes" denilen, kendi konularında iyi yetişmiş, özel ihtisası bulunan hâkimlerden seçilmekte, bu vasıfları taşımayan hâkimler, vergi dâvalarına bakan dairelere seçilememektedir.

Memleketimizde de, vergi ihtilâflarını çözen Danıştay dâva daireleri başkan ve üyelerinin, Fransa'da olduğu gibi, kendi konularında özel bilgisi olanlar arasından seçilmesi, yoluna gitmenin pek yerinde olacağı kanaatindeyiz.

İ k i n c i B ö l ü m

YABANCI MEMLEKETLERDEKİ MODERN MALİ YARGI SİSTEMLERİ

Modern vergi sistemlerinin uygulandığı memleketlerde, vergi tatbi-katına ilişkin olan vergi yargısının, Adli Yargıya, İdarî Yargı'ya veya bağımsız olmak üzere üç şekilde organize edildiği görülmektedir.

Aşağıda, malî yargıya ait üç sistemi, ana hatları ile gözden geçirmek istiyoruz*.

I — ADLİ YARGIYA BAĞLI OLAN VERGİ YARGI SİSTEMİ :

Vergi anlaşmazlıklarını, Adli Yargı içinde çözümleyen memleketlere, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'ni örnek gösterebiliriz.

1) İngilterede :

İngiltere'de, vergi ile ilgili uyuşmazlıklar, nihai safhada, adli yargı içinde çözümlenmekte olup, bu nevi ihtilâflar için özel yargı organlarının ihdası düşünülmemiştir.

Ancak Adli Yargı organlarına başvurmadan evvel, ihtilâların idarî organlara götürülmesi şarttır. Gelir Vergisi'ne ait itirazlar, Belediye Baş-

*) Bu konuda geniş bilgi için :

1 — M. Erturuloğlu, Maliye Mecmuası Sayı 39-40 Sh. 36-53.

2 — Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı 1966 Sahife: 4-19.

3 — Vergi Reform Komisyonu, Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı Hakkında Mütalâa, 1967 Sh. 4-10.

kanı, Merkez Bankası Müdürü ve Belediye Meclisi tarafından seçilen hey'etlere yapılır. Diğer vergilere ilişkin itirazlar ise, "Special Commissioners" denilen yüksek dereceli devlet memurlarına yapılmaktadır.

Adı geçen bu hey'etlerin vereceği kararlara, sadece hukukî yönden, evvelâ mahkemeye sonra da İstinaf Mahkemesi'ne (Court of Appel) nihayet Lortlar Kamarasına başvurulabilir.

Şunu ifade etmeli ki, İngiltere'de mahkemelere intikâl eden uyuşmazlıkların nisbî önemi yüzbinde 2'dir.

2) Amerika Birleşik Devletleri :

A. B. D.'de vergi uyuşmazlıkları, memleketin hususiyetleri gereğince, çeşitli idarî kademelerde incelendikten sonra; mükellefin arzusunun bağli olarak, Adli Mahkeme veya Vergi Mahkemesi'nde çözümlenip karara bağlanır.

Anlaşmazlık evvelâ idare içinde, bu işle görevli bir memur huzuruna getirilir. Memur, mükellefe her türlü bilgiyi verir ve onun müşaviri gibi leh ve aleyhindeki delilleri münakaşa eder. Bu görüşme sonunda anlaşma olursa ihtilâf uzlaşma ile sona erer. Uzlaşamazsa, mükellef, yine Maliye Memurlarından kurulu (Appellate Division) yarı bağımsız bir hey'ete başvurur. Bu hey'etin verdiği karara karşı, mükellef dilerse, Adliye Mahkemesi'ne, isterse Vergi Mahkemesi'ne (Tax Court) müracaat eder. Ancak Adli Mahkemeye başvurmak için verginin ödenmiş olması gerekir. Vergi Mahkemesi'ne gitme halinde ödeme zorunluğu yoktur.

İhtilâfın sonu burada da bitmez. Adliye Mahkemesi'nin kararına karşı, evvelâ Federal Asliye Mahkemesi'ne, sonra Eyaletin Temyiz Mahkemesi'ne, nihayet Federal Yüksek Mahkemeye müracaat edilebilir.

Mükellefin, vergi mahkemesine gitmeyi terci ettiği hallerde ise, sırasıyla eyalet Temyiz Mahkemesi'ne sonra da Federal Yüksek Mahkemeye gidilir.

II — İDARİ YARGIYA BAĞLI VERGİ YARGI SİSTEMİ :

Vergi uyuşmazlıklarını, idarî yargı içinde çözümlen memeleketlerin başında Fransa'yı zikretmek gerekir.

Bugün yürürlükte bulunan hükümlere göre, vasıtasız vergiler ile, vasıtalı bir mükellefiyet olmasına rağmen kanun gereğince, muamele vergi-

lerine ilişkin uyuşmazlıklar, bütün memleketteki adedi 24 tane olan Bölge İdarî Mahkemeleri tarafından çözümlenmektedir.

İdarî Mahkemeleri'nin kararları ise, Danıştay'ın bu işle görevlendirilen iki dairesi tarafından temyizen incelenip nihai olarak karara bağlanır.

Mükelleflerin dâva dilekçesi evvelâ, Bölge Müdürü'ne verilir. Bölge Müdürü tarafından verilen kararı tatmin edici bulmayan ödevli, İdarî Mahkemeye müracaat eder.

Danıştay'da temyizen incelenip ihtilâf, vergi hukuku, ekonomi, muhasebe ve teknoloji olanlarında ihtisas sahibi üyelerin teşkil ettiği bir dâva dairesinde görülmüş karara bağlanır.

Vergi Mahkemeleri'nin görevi dışında kalan, vasıtalı vergilere ait uyuşmazlıklarla, vergi ile ilgili olup, âmme cezasının gerektiren fiiller, adli yargı organları tarafından çözümlenir.

III — BAĞIMSIZ VERGİ YARGI SİSTEMİ :

Almanya'da vergi kazası, iki dereceli olup, Maliye Mahkemeleri ile ikinci derecede karar veren Federal Maliye Divanı'ndan tereküp eder.

Hemen ifade edelim ki, uyuşmazlık, Maliye Mahkemesi'ne intikâl etmeden evvel, idare tarafından incelenip karara bağlanır. Ön itiraz diye ifade edilen (Einspruch) bu müessese şu şekilde işler*.

Ön itirazlar Maliye Daireleri'ne yapılır ve karar verme yetkisi de, prensip itibariyle, bu dairenin müdüründedir. Ancak bazı konularda müdür, vergi komisyonu'nun mütalâasını almak zorundadır.

Vergi Komisyonları, Gelir ve Servet Vergileri ile ilgili konularda düşüncesini söylerler. Teşekkül tarzı ise, bir reis, bir belediye mümessili ve belediye meclisi tarafından hariçten seçilen 4-8 üyeden ibarettir. Komisyonun başkanı Maliye Dairesi Müdürü veya onun görevlendireceği bir memurdur.

Komisyonunda müzakereler, belli bir esasa bağlı olmaksızın serbestçe cereyan eder ve çoğunlukla uzlaşma ile sona erer. Eğer uzlaşma olmazsa, ihtilâf, Maliye Mahkemesi'ne intikâl ettirilir.

Maliye Mahkemeleri, bir başkan, geleceği kadar daire başkanı, ayrıca hâkim sıfatını taşıyan üyeler ile fahrî azalardan kurulmuştur.

*) A. Alaybek, Almanya'da Vergi Murakabesi ve Malî Kaza, 1959 Sh. 48.

Mahkemenin her dairesinde, daire başkanı, iki hakim, üç tane da fahri üyeler, bakılan davanın san'at ve meslekleri ile ilgisine göre mahkemeye iştirak ederler ve adeta görüşülen dava konusunda kendi ihtisalarımı dile getirmek suretiyle faydalı olurlar.

Mahkemenin muvazzaf hakimleri, teminat içinde ölünceye kadar görev yaparlar. Atanmaları, Maliye Bakanı'nın başkanlık ettiği ve üyelerinin bir kısmı parlamento tarafından seçilen üyelere müteşekkil komisyonca yapılır.

Vergi anlaşmazlıklarını temyizen incelemeye görevli organ Federal Maliye Divanı'dır.

Federal Maliye Divanı, bir başkan, daire başkanları ve üyelerden kurulmuştur. Ayrıca Divan'da Federal Savcı'da bulunur.

Divanın başkan ve üyeleri, Anayasa'da belli edilmiş bir komisyon tarafından ölünceye kadar görevli olmak üzere atanırlar. Federal Maliye Divanı'nın verdiği kararlar kesin olup, daha üst bir merci mevcut değildir.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

TÜRK MALİ YARGI TEŞKİLÂTINDA YAPILMASI İSTENEN REFORMUN ANA HATLARI

I — GENEL AÇIKLAMA :

Mali Yargı teşkilâtını, günün ihtiyaçlarına cevap verecek hale sokmak amacıyla yapılan çalışmalar sonunda, muhtelif kanun tasarıları hazırlanmış ise de, bu konuda gösterilen gayretlere rağmen, tasarılar, maalesef realize edilme şansına kavuşmamıştır.

Bunlardan ilki, 1949 Yılında gerçekleştirilen genel vergi reformu sırasında hazırlanmış olan 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na ait tasarıdır. Adı geçen tasarıya göre, vergi davaları bağımsız yargı organları tarafından karara bağlanacak ve malî yargı teşkilâtı, tarafsız ve teminatlı hale getirilmiş olacaktı.

O zmaan yürürlükte bulunan Anayasa hükümleri içinde mütalâa bulunduğu zaman, oldukça ileri bir sistemi gerçekleştireceği umulan bu teklif, maalesef tasarıdan çıkartılmış, bunun yerine, Vergi Usul Kanununun-

dan ayrı olarak hazırlanan 5655 Sayılı Kanun çıkarılmak suretiyle, bugünkü İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın islahı cihetine gidilmiştir.

Çalışmaların ikincisi, 1964 Yılında yapılan ve İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını tam bağımsızlığa kavuşturacağı umulan tasarıdır. Bu tasarı Millet Meclisi Genel Kurulu'na kadar geldiği halde, Anayasa'nın hükümleri ile bağdaşmadığından olacak, yine kanunlaşmamıştır*.

Nihayet son defa, bugünkü Anayasamızın öngördüğü esaslar da nazara alınarak, yine Maliye Bakanlığı tarafından "Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarı" adı altında bir teklif hazırlanmış olup, Bakanlar Kurulu'na sunulmak üzeredir.

Bu tasarı ile, İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın kaldırılması öngörülmekte, onların yerine, Vergi Mahkemeleri ile Ankara'da bulunan ve davaları ikinci derecede inceleyecek olan Vergi Divanı'nın tesisi arzu edilmektedir. Bunların üzerinde, Danıştay'ın kazaî mürakabesi de devam etmektedir.

Hazırlanmış olan bu tasarınn esaslarını ilerde açıklayacağımızdan, aşağıda, vergi kazası'nın reformunu gerektiren sebepleri incelemek istiyoruz.

II — MALİ YARGI TEŞKİLATI KONUSU'NDA NEDEN REFORM YAPILMASI GEREKLİDİR?

Mali Yargı teşkilâtını bugünkü İtiraz ve Temyiz Komisyonları halinde bırakmak imkânsız olup, bu konuda mutlaka reform yapılması gerekir.

Bir zaruretin ifadesi olan Reformun sebeplerini şöylece özetlemek kabildir.

— Mali Yargı teşkilâtını, ikinci Cumhuriyet Anayasası gereğince, bağımsız ve teminath hakimlerden kurmağa mecburuz.

— Anayasa'dan gelen bir zorunluluk olmasa bile, bugünkü İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın meslek mensuplarını, mutlaka bağımsız ve Teminath hale getirmeğe mecburuz.

Yukarıda iki fıkra halinde özetlediğimiz bu zorunlulukların hangi sebeblere dayandığını açıklamak isterim.

*) Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan Kanun Tasarısı gerekçesi Sahife: 21-22.

1) Anayasa'dan Gelen Zorunluk :

Bilindiği gibi, ikinci Cumhuriyet Anayasamızın geçici 7 nci Madde-sine göre, 25 Ekim 1961'den 25 Ekim 1963 Tarihine kadar olan iki yıl için-de, mevzuatın yeni Hukuk nizamına intibak ettirilmesi lâzımgelmektedir.

Anayasa'nın bu emredici hükmünün, Yargı yetkisini kullanan İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile ilgisi ne olabilir? Yeni Hukuk nizamı ne gibi değişiklikler getirmiş olmalı ki, İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nı bu hali ile muhafaza etmek mümkün olmasın?

Bilindiği gibi, Anayasamızın 7 nci Maddesinin emredici hükmüne göre "Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılır". Yine Anayasanın 132 nci Maddesi uyarınca, hakimler azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasa'da gösterilen yaştan önce emekliye ayılamazlar.

Anayasa'nın bu hükümlerine rağmen, bugün 5655 Sayılı Kanuna göre kurulmuş olan İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın başkan ve üyeleri, bahis mevzu edilen manada bağımsız değildirler. Belki de Maliye Bakan-lığı'na bağlı bir memur statüsü içinde oldukları söylenebilir. Adı geçen komisyonların başkanı ve üyeleri, Anayasa'nın hakimlere tanıdığı teminattan yoksun olup, bu pek önemli vasıf eksikliğine rağmen, yargı yetki-sini de kullanmaktadırlar.

Anayasa'nın, yargı yetkisinin teminatlı ve bağımsız merciler tarafın-dan kullanılmasını emreden hükümlerine rağmen İtiraz ve Temyiz Ko-misyonları, 1961'den bu yana altı yıl geçmiş olması vakıası karşısında, hale bahis konusu vasıf ve şartlara kavuşturulamamıştır. Bu büyük eksiklik, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar ile de ortaya atılmış ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Anayasa hükümleri karşısında, "Mahkeme" addedilmemiştir*.

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararları muvacehesinde, İtiraz ve Tem-yiz Komisyonları'nı, vergi ihtilâflarını çözmekle görevli bir organ olarak muhafaza etmek imkânsız hale gelmiş bu sebeple, adı geçen mercileri kaldırıp, yerlerine, Anayasa'da öngörülen şartları haiz bağımsız mahkeme haline getirmek zorunluğu doğmuştur.

2) Gerçeklerin Ortaya Koyduğu Sebepler :

Yukarda açıkladığımız Anayasa hükümleri ve Anayasa Mahkemesi'nin kararları olmasa bile, İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nı, bugünkü du-

*) Esas No: 1966/66-Karar No: 1966/28 R.G. 2 Ocak 1967-12493
Esas No: 1966/22-Karar No: 1966/37 R.G. 17 Aralık 1967-12480.

rumu ile muhafaza edip, devam ettirmek, günümüzün gerçekleri ile bağdaşamaz.

Çünkü, malî yargı yetkisini kullanan muvazzaf İtiraz Komisyonları'nın, teminatlı hakimlerden kurulmamış olması ve bağımsız merciler olmaması bir an ihmal edilebilse bile, Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları'nı muhafaza etmek hemen hemen imkânsızdır.

Bahis konusu Komisyonların seçimle gelen üyelerinin bugünkü seviyeleri, vergi hukuku ile uzaktan da olsa yakınlıklı bulunmamaları, Maliye'den gelen üyenin, vergiyi tarheden dairenin amiri olması sebebiyle mutlaka taraflı olduğu vakıası karşısında, hiç olmazsa Gayri Muvazzaf Komisyonları ilga etmek zorunluğu vardır kanaatindeyiz.

İşte yukarda arzedilen sebeplerden dolayıdır ki, Malî Yargı teşkilâtımızı, Anayasa'nın öngördüğü şartlar içinde bağımsız ve teminatlı hale getirmek amacıyla, yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve Maliye Bakanlığı tarafından Bakanlar Kurulu'na sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından kaleme alınan bu tasarının ana hatları aşağıda açıklanmıştır:

III — HAZIRLANMIŞ OLAN "VERGİ MAHKEMELERİ KANUN TASARISI" NIN ANA HATLARI :

Maliye Bakanlığı'nca, dîğeri ve etraflı bir çalışma sonunda meydana getirilmiş bulunan kanun tasarısının, ana hatlarını, şu noktalarda toplamak mümkündür.

1) Vergi Mahkemeleri'ne Dayanan Bir Yargı Sisteminin Kuruluşu :

Tasarıya göre, bugünkü İtiraz ve Temyiz Komisyonları ilga edilecek, onun yerine, vergi davalarını, birinci derecede Vergi Mahkemeleri, ikinci derecede ise Vergi Divanı'nın çgzeceği bir sistem kurulacaktır.

Ancak, Anayasa hükümleri gereğince Danıştay, anlaşmazlıkları, Temyizen, 3 üncü derecede murakabe etme durumunda olacaktır.

Kurulacak Vergi Mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden teşekkül etmektedir. Mahkemelerin adedini ve kurulacağı yerleri Maliye Bakanı, Vergi Divanı Başkanı'nın mütalâasını almak suretiyle tesbit eder. Bakan aynı bölgede birden fazla mahkeme kurabileceği gibi, gerektiğinde mahkemelerin bölgelerini ve bakacakları işleri de değiştirebilir.

Vergi Divanı, ikinci Başkan ile, vergi mahkemelerinin kararların 2. nci derecede inceleyecek olan dairelerden teşekkül etmekte ve Ankara'da kurulmaktadır.

2 — Vergi Mahkemeleri ve Vergi Divanı Meslek Mensupları'nın Nitelikleri :

Tasarıda, meslek mensupları için aranan nitelikler şöylece özetlenebilir.

a) Hukuk, İktisat, Siyasal Bilgiler, İdarî İlimler Fakülteleri ile İktisadî ve Ticarî İlimler Akademilerinden mezun olmak,

b) Vergi Mahkemeleri başkan ve üyeliklerine atanacak olanların 6. vergi divanı başkan ve üyelerinin ise 10 yıldan az olmamak üzere, vergi yargı mercilerinde meslek mensubu olarak veya vergi işleri ile ilgili görevlerde çalışmış olmaları veya yukarıda sayılan fakültelerde öğretim üyeliği yapmaları, veya 15 sene avukatlık yapmış olmaları,

şartı konulmuştur.

Mesleğe intisap etmenin ikinci yolu da, yukarıda sayılan fakültelerden mezun olanların, vergi mahkemelerinde iki yıl süre ile yapacakları staj sonunda, müsbet sicil aldıkları takdirde, yardımcılığa atanmalarındır.

3) Meslek Mensupları'nın Atanmaları :

Tasarının 21 inci maddesine göre, Vergi Divanı ile Vergi Mahkemesi Başkan ve üyeleri, Ayırma Meclisi kararı ile, Yardımcılar ise Memurlar Kurulu Kararı gereğince atanırlar.

Ayırma Meclisi Vergi Divanı birinci Başkanı'nın riyasetinde, vergi divanından bir daire başkanı ve bir üye, Ankara Vergi Mahkemesi'nden seçilen iki üyeden kurulur.

Ayırma Meclisi, başkan ve üyelerin, yer değiştirme, yükselme, haklarında disiplin cezası uygulanması ve soruşturma konularında karar vermeğe yetkilidir.

4 — Tasarının Getirdiği Diğer Özellikler :

Tasarının tamamı incelendiği zaman görüleceği üzere, şu yenilikleri de beraber getirdiği anlaşılır.

a — Tasarı, Mahkemeleri ve Vergi Divanı'nın kuruluşuna ait hükümleri bünyesinde toplayan bir teşkilât kanunu olduğu kadar, meslek mensuplarının özlük haklarını düzenleyen, ayrıca Mahkeme Usulünü de nizamlayan hükümleri ihtiva etmektedir.

b — Tasarının ikinci ve en mühim özelliklerinden birisi de, vergi anlaşmazlıklarının mühim bir kısmını Vergi Divanı'ndan öteye geçmesini önleyen ve Danıştayın mürakabesinden yoksun tutan 105 nci maddesidir.

Adı geçen madde uyarınca aşağıda yazılı Vergi Divanı kararları kat'î olup, Danıştay nezdinde Temyizen incelenemez.

1) Vergi hatalarının şikâyet yolu ile düzeltilmesi amacıyla yapılan müracaatın, Maliye Bakanlığı'nca reddi sebebiyle verdiği idarî kararlar,

2) 6183 Sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nun 15 ve 58 inci Maddeleri uyarınca, ihtiyati haciz kararı ile, ödeme emrine vaki itirazlar üzerine verilen kararlar,

3) Miktarı 200.000,— liraya kadar vergi veya bu miktarda vergiye tekabül eden matrahlarla ilişkin olarak verilen kararlar.

IV — MALİYE BAKANLIĞI TASARISI'NIN TENKİDİ :

Şimdiye kadar malî yargı konusunda hazırlanmış bulunan kanun tasarılarının en iyisi ve değerli bir çalışmanın mahsulü olduğu muhakkak bulunan tasarı, kanaatimizce şu noktalardan tenkid edilebilir.

1 — Şekil Bakımından :

Yukarda, tasarının ana hatlarını açıklarken temas ettiğimiz gibi, kanun teklifi, Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanı'nın kuruluşu, meslek mensuplarının tayin, terfi, yer değiştirme ve özlük haklarına ilişkin hususları, ayrıca muhakeme usulüne ait hükümleri de bünyesinde taşıyan çok geniş tutulmuş bir tasarıdır.

Bizim düşüncemize göre, Yargı Organlarının kuruluşu ile, mensuplarının özlük haklarını teminata bağliyan hükümleri kapsıyacak kanun tasarısını, muhakeme usulüne ilişkin hükümlerden ayırmak lâzımgelir.

Bugün memleketimizde, Danıştay Kanunu bir tarafa bırakılırsa, mahkemelerin kuruluşu ve mensuplarının özlük durumları ile ilgili hususların, daima müstakil kanunlar halinde düzenlendiği görülür. Bunun yanında muhakeme usulüne ait hususlar da, yine ayrı kanunlar ile nizamlanmaktadır.

Esasen, Vergi Yargısı'na ilişkin hükümler, yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığına göre, usule ait hükümlerin adı geçen bu kanundan çıkarılmasına da makbül bir gerekçe gösterilemez.

Kanaatimizce usule ait hükümleri, Yargı Organları'nın kuruluşuna ait kanunda toplamak, vüzuhsuzluğa sebep olacak, ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun bütünlüğü bozulmuş olacaktır. Bu sebeple hazırlanan tasarının, sadece kuruluşa ve vergi hakimlerinin özlük haklarına ilişkin hükümleri ihtiva etmesi yeterli olup, usule ait hükümlerin yine Vergisi Usul Kanununda muhafaza etmek lâzımgelir kanaatindeyiz.

2 — Muhteva Bakımından :

Hazırlanmış bulunan kanun tasarısını, esası bakımından da, şu sebeplerle tenkide şayan görüyoruz.

a) Mesleğe Giriş İçin Seçilen Usulün Yetersizliği :

İncelenmesinden hemen anlaşılacağı üzere, kanun tasarısı, birinci derecede Vergi Mahkemeleri, ikinci derecede ise Vergi Divanı'nın kurulmasını öngörmektedir.

Adı geçen Yargı Organlarına intisap edebilmek için, iki çeşit atanma usulü kabul olunmuştur.

Bunlardan ilki dışardan tayin diyebileceğimiz usûl, diğeri de organik yol olan, musabaka imtihanı ve iki yıllık stajı müteakip, mesleğe girmeğe imkân veren normal usuldür.

Dışardan yapılacak tayinler için, imtihan ve staj bahis konusu olmamakta, sadece belli fakültelerden mezun olma ve Vergi Mahkemesi için 6, Vergi Divanı'na intisap edecekler için de 10 yıl süre ile vergi servislerinde çalışmış olmaları şartı aranmaktadır.

Kanaatimizce, vergi yargı organı olan Vergi Mahkemesi ile Vergi Divanı'nın meslek mensuplarını, organik yetiştirme usulü sayılan imtihanla seçmek, sonra iki senelik staj yaptırıp mesleğe kabul etmek en tabii ve normal yoldur.

Anlaşıldığına göre tasarı, yapılacak tayinlerde, esas olarak dışardan tayin usulünü benimsemiş, normal olan imtihan ve staj sonunda mesleğe girmeği, istisnai bir yol olarak kabul etmiştir.

Vergi Yargı organları'nda çalışacak meslek mensuplarını, Anayasa'da emredilen şekilde, bağımsız ve teminatlı hakimler gibi yetiştirmek esas olduğuna göre, mesleğe intisap usulünde de, organik yolun seçilmesi bize daha doğrudur.

Kanaatimizce, Vergi işleri ile ilgili servislerde 6 veya 10 yıl çalışmış olanları, imtihan vermeden ve staj yapmadan, doğrudan doğruya, Mahkeme veya Divan'a başkan ve üye tayin etmek, normal olan imtihan ve

staj usulünü kendiliğinden ikinci plâna atacak ve mesleğe bu yol ile girmek isteyen büyük istidatların şevklerini kırmak suretiyle, arzu edilen sonucun alınması güçleşecektir.

Bizim düşüncemize göre, Vergi Mahkemeleri ve Divanı'nı kurarken sadece geçici bir dönem için, dışardan tayin yapma usulü kabul edilebilir. Vergi Mahkemesi ve Divanı, dışardan yapılan meslek mensuplarının tayinleri ile teşekkül edip çalışmaya başladıktan sonra, eleman yetiştirmede münhasıran imtihan ve staj usulüne yer vermek lâzım gelir. Yargı Organları kurulduktan sonra artık dışardan tayin söz konusu olmamalıdır.

Yukarıdanberi arzolunan sebeplerle, malî yargı organlarını kurarken, dışardan tayin usulü ile kadrolar doldurulmalı fakat sonra bu usule kat'iyen yer vermemelidir.

Bu maksadı temin etmek için de, dışardan yapılacak tayinler ile ilgili tasarı hükümlerini, geçici maddelere almak ve bu usulü geçiş dönemine hasretmek, organik ve normal yetiştirme ve tayin etme usulü olan imtihan ve stajı tasarrufların esas maddelerinde muhafaza etmek gerekir: Bu suretle, eleman yetiştirmede, normal ve organik yol olan imtihan ve staj usulü, temel kaide olarak kabul edilir ve dışardan tayin yapılması, kuruluş dönemi müstesna, önlenmiş olur.

b) Yargı Sistemini Üç Dereceli Kurmanın Sakıncalı Olacağı :

Tasarının ana hatlarını açıklarken değinildiği gibi, Yargı Sistemi Vergi Mahkemeleri, ikinci derecede ise Vergi Divanı olmak üzere iki dereceli olarak tesis edilmek istenmektedir.

Anayasa gereğince vergi anlaşmazlıkları, son safhada Danıştay'ın da murakabesine tabi bulunduğu, hiç olmazsa bugün için, Danıştay'ın murakabe fonksiyonunu devam ettirmek zorunluğu mevcut olduğuna göre, vergi yargı sistemi üç dereceli olacak ve evvelâ Vergi Mahkemesi, sonra Vergi Divanı, nihayet Danıştay safhalarının aşılması lâzımgelecektir.

Bugünkü, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonu ile Danıştay'dan ibaret üçlü sistem içinde, vergi davalarının nihaî çözümü 7 ilâ 12 yılda mümkün olmakta, bu sürenin 2-4 yılı İtiraz, 1 yılı Temyiz Komisyonu'nda, 3-6 yılı da Danıştay'da geçmektedir*.

Vergi davalarının 7 ilâ 12 yıl gibi uzun bir süre de halledildiği gerçeği karşısında, bugünkü üç dereceli yargı sisteminden farklı olmayan,

*) Maliye Bakanlığı Tasarısı Sahife: 29

Vergi Mahkemesi, Vergi Divanı ve Danıştay üçlü yargı sisteminden de, olumlu ve sür'atli sonuç alınmayacağını, realist bir görüşle, kabul etmek lâzımgelir.

Ayrıca Vergi Divanı ile Danıştay arasında meydana gelmesi muhtemel görüş ayrılıkları sebebiyle, kazaî mürakabeden beklenen en olumlu sonuç olan İçtihatların teessüsü imkânı ortadan kalkacak, bu suretle Yüksek İdare Mahkemesinden, içtihat yaratma fonksiyonu; bir dereceye kadar önlenmiş olacaktır.

Yukarda açıklanan sebeplerle, kurulması düşünülen malî yargı sistemini, Vergi Mahkemesi ve Danıştay olmak üzere iki dereceli olarak tesis etmek uygun olur kanaatindeyiz.

c) Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı'nın, Danıştay'ın Murakabesini Bertaraf Edeceği :

Tasarının 105 inci maddesinin incelenmesinden anlaşıldığına göre, Vergi Divanı'nın verdiği bazı kararlar, kat'i mahiyette olacak ve Danıştay nezdinde idarî dava konusu yapılamıyacaktır.

Gerçekten adı geçen madde hükmüne göre, Vergi Divanı'nın aşağıda yazılı kararları kat'i olup, Danıştay murakabesine tâbi değildir.

— Vergi hatalarının, şikâyet yolu ile düzeltilmesi amacıyla, Maliye Bakanlığı'na yapılan müracaatın, adı geçen bakanlık tarafından reddi üzerine verdiği idarî kararlar.

— 6183 Sayılı Âme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkındaki Kanunun 15 ve 58 nci maddeleri uyarınca, ihtiyati haciz kararı ile, ödeme emrine vaki itirazlar üzerine verilen kararlar.

— Miktarı 200.000,- liraya kadar vergi veya bu miktarda vergiye tekabül eden matrahlarla ilişkin olarak verilen kararlar.

Vergi hatalarının düzeltilmesi amacıyla yapılan müracaatın Maliye Bakanlığı'nca reddi üzerine verdiği kararın idarî bir tasarruf olduğu düşünülür, ayrıca Anayasa'nın 114 ncü maddesine göre "İdarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde, Yargı Mercilerinin denetimi dışında kalamıyacağı" gözönüne getirilirse, bahis konusu idarî tasarrufun Danıştay'ın murakabesi dışında tutulması bize göre mümkün olamaz.

Konulmuş olan 200.000,— liralık baraj hükmünün, Gelir Vergisinde takriben 400.000,— liralık, Kurumlar Vergisinde 1 milyon liralık, % 10 nisbetindeki bir Gider Vergisinde 2 milyon, % 3 üzerinden vergi kesintisinde ise yaklaşık olarak 7 milyon liralık davalara tekabül ettiğini söy-

lemek lâzımgelirse, bu kadar büyük ihtilâflara ait Vergi Divanı kararlarını kat'i mahiyette kabul etmek, Danıştay'ın murakabesini fiilen ortadan kaldırmağa müncer olabilecektir.

Bu durumda, yukardaki hadleri aşan ihtilâfların Danıştay'a gitmesi pek istisnaî hallerde mümkün olabilecek, sonuç olarak Vergi Divanı, Yüksek İdare Mahkemesi'nin yerine kâim olacaktır.

Tasarının bu hali ile kanunlaştığı düşünülecek olursa, Vergi divanı ile Danıştay arasındaki içtihatlar ayrılığı bariz şekilde ortaya çıkacak ve Danıştay'ın içtihat yolu ile hukuk yaratma fonksiyonu çok dar bir sahaya inhisar etmiş bulunacaktır.

Bu hali ile bilfiil yargı faaliyeti dışında kalan Danıştay'ın içtihat yaratma gücünden yoksun kalacağı düşünülerek, baraj hükmünü, miktarı cüzi ihtilâflara hasretmek lâzım gelir kanaatindeyiz.

d) Kanun Tasarısı Gümrük Vergileri'ne İlişkin Uyuşmazlıkları, Kapsamına Alınmamış ve Yargı Birliğini Sağlamamıştır:

Kanun tasarısı, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler ilgili anlaşmazlıkların çözümünü, teklif edilen sistemin dışında bırakmış, binnetice malî yargı konusunda birlik sağlama gayesini tahakkuk ettirememiştir.

Bilindiği gibi, bugünkü hükümlere göre, gümrükte alınan vergilere ait anlaşmazlıklar hakim hey'etlerince çözümlenir ve nihaî safhada Danıştay'ın murakabesine tâbi olur.

Teklif edilen tasarı ile, malî yargı teşkilâtında büyük bir reform yapılması düşünülür, bu gaye ile de, yargı organı meslek mensuplarını en yüksek seviyede yetiştirmek, bağımsız ve teminatlı hale getirmek istenirken, gümrük ile ilgili uyuşmazlıkları, Vergi Mahkemeleri'nin görevi dışında bırakmak, kanaatimizce, reformun mana ve muhtevasını zayıflatır.

Düşüncemize göre, teminatlı ve bağımsız hakimlerden kurulacak Vergi Mahkemeleri'nin, Gümrük Vergileri'ne ilişkin anlaşmazlıklara bakamayacaklarını kabul ederek, kendilerinden bu yetkiyi esirgemek yerinde değildir. Kurulacak olan Vergi Mahkemeleri'nin Hakimleri, adı geçen ihtilâfları, Hakim Hey'etlerinden daha vukufîa çözebilecek nitelikte olacaktır. Hakemlere verilen yetkinin hakimlerden esirgenmesi büyük bir tenakuzdur.

İhtilâfların sür'atli ve gayesine ulaşacak şekilde çözümlenmesini sağlamak için, bazı tedbirler alınabilir, hatta mahkeme hakimlerinden bazıları, bu vergilerle ilgisi olan kimselerden de seçilebilir.

Malî Yargı'nın birleştirilmesi imkân ve fırsatın doğduğu şu sırada, bu hedefe ulaşamaması büyük bir kayıp olacaktır kanaatindeyiz.
