

TÜRKİYE'DE MALİ KAZANIN BUGÜNKÜ DURUMU

Recep TURGAY

Ankara İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi

Zamanımızın devleti, ferde çok yaklaşmış, onun günlük hayatına inmiş ve bu müşterek mesaisinin hasılası üstündeki payının hudutlarını çok ileriye götürmüştür. Bunun neticesi olarak bitaraf yani malî vergiler terk edilmiş, bu vergiler yerlerini politik vergiye (İmpôt Politique) düzenleyici vergiye terk etmiştir. Bu durum vatandaşlara bazı kuvvetli teminatların verilmesini gerektirmiş ve bu teminatlardan en mühimmini tarh olunan vergilere karşı itiraz ve temyiz yollarına müracaat imkânının sağlanması teşkil etmiştir.

Vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsilinin kanunlara uygun şekilde yürütülmesi, bu sahada kazai bir kontrolün kurulması ile mümkündür. Böylece idare tarafından tarh edilen vergi ve ceza ile ilgili olan vatandaşların hak ve menfaatleri, teminat altına alınmış olur. Bu da ancak, vergi ihtilâflarının idareye bağlı olmayan hâkim selâhiyetini haiz kazai merciler tarafından karara bağlanması imkân dahiline girer.

19 uncu asra kadar vergi sistemleri hukukî mesnetten mahrum basit bir takım kaidelerden ibaret bulunuyordu. Vergi ihtilâfları maliye ilminden çıkarılan birtakım prensiplere göre hal ediliyordu. Asrımızda vergilerin son derece çeşitlenmesi, vergi yükünün eskisine kıyaslanamayacak şekilde ağırlaşması ve ferdlerin iktisadî varlıklarına vergi yoluyla müdahalenin artması, vergi ihtilâflarını çoğaltmış, bunların halli için mütehassis elemanlardan müteşekkil bağımsız mahkemelerin kurulmasını gerektirmiştir.

Muhtelif memleketlerde vergi kazası üç şekilde organize edilmiştir :

- 1 — Malî yargı adli yargıya bağlanmıştır. (İngiltere'deki sistem)
- 2 — Malî yargı idarî yargıya bağlanmıştır. (vasitasız vergiler ve muamele vergisi konusunda Fransa'da carî sistem)
- 3 — Malî yargı müstakildir. (Almanya'daki sistem)

Bu tiplere sahip başlıca memleketlerin malî yargı sistemleri hakkında kısa bazı açıklamalar yapmak, memleketimizdeki durumun mukayese edilmesi ve binnetice iyi anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

İngiltere'de :

Vergi ihtilâflarının tetkikinde İngiltere'de tatbik edilen usul, diğer memleketlerinkine benzememektedir. İlk itirazlar (General Comissioners) denilen heyetlere yapılır. Bu hey'etler her division için azami yedi olmak üzere herkesin itimadına lâıyk insanlar arasından seçilirler. Ve bu işi şeref ve hemşehrilik gayesi ile yaparlar. Şu kadar ki bu kurul sadece maddî bakımdan nihaî kararlar verebilmektedirler. Bir de (Special Comissioners) ler vardır. Bunlar özel bir kaza teşkilâtı mahiyetinde (Treasury) Hazine tarafından İç gelirler dairesinin yüksek kademeli memurları arasından seçilirler. Londra'daki özel bir salonda toplanarak yargı görevi ifade ederler. Ancak, her sene veya icabı hale göre tesbit ve ilân edilen listeler gereğince İskoçya'da ve İrlânda'da itiraz duruşmaları yaparlar.

Malî yargı teşkilâtının ikinci ve mühim kademesi yüksek mahkeme (High Courts) lerdir. Bu mahkemeler ve bu mahkemelerin kararları İngiliz hukukuna hayatiyet verir. İngiltere'de ayrıca yüksek vergi mahkemesi, vergiler temyiz komisyonu yoktur. Vergi dâvaları temyizen yüksek mahkemelere gider. İtiraz komisyonu durumunda olan (General ve Special Comissioners) lerin kararlarına karşı hukukî noktadan (Poin of law) itiraz edilebilir.

Yüksek mahkemeler denilen adlî kademe aslında iki dereceye ayrılmaktadır. a) Yüksek mahkemeler, (High Courts) b) İstinaf mahkemeleri diyebileceğimiz (Courts of Appeal) iki kademedен teşekkül ederler. Bu mahkemelerde dâvalar titizlik ve azamî sür'atle neticelendirilir. Halk ve tatbikatçılar arasındaki her iki kademeye yüksek mahkeme denilmekle beraber (High Courts) ın kararlarına karşı (Court of Appeal) e müracaat olduğundan ikincisi daha yüksek kademeyi teşkil eder. İstinaf mahkemesi tatbikatta çok defa nihaî yargı mercii olur.

Lordlar kamarası yargı teşkilâtının en son mercii olmakla beraber ihtilâfın birçoğu istinaf mahkemesinde son bulur. Bunun sebebi İngiltere'de avukatlara ödenen ücret fazla olduğundan mükellefler Lordlar kamarasına müracaat etmezler. Diğer bir sebep te

(Court of Appeal) hakimi neticeye varmak için herşeyin görüldüğü ve konuşulduğuna kani olur ve duruşmayı nihai karara bağlayarak Lordlar kamarasına gitmesine lüzum olmadığına karar verebilir. Bu takdirde dâva Lordlar kamarasına gitmez. Lordlar kamarası (House of Lords) bünyesi itibariyle teşrii bir organ olmasına rağmen nihai yargı mercii olarak kısmen farklı bir veçhe adeta hakikî bir kaza organı manzarası arz edebilmektedir. Lordlar kamarasında malî ihtilâflara bakan (Appelate Judicature Committee) denilen iki komisyon bulunmakta ve bu komiteler Lordlar kamarası adına ihtilâfları dinleyip tetkik edip karara bağladıklarından bir nevi kaza mercii durumunda bulunmaktadırlar.

Fransa'da :

Vergi ihtilâflarının hal yolları belli ana prensiplere istinat etmekle beraber Fransız bünye ve karakterine uygun hususiyetler taşımaktadır. İdarî kararların tatbikinden doğan ihtilâflar (Contentieux Administratif) olarak ele alınmakta ve bu mefhum ihtilâflı kaza (Jurisdiction Contentieuse) ile ihtilâfsız kazayı (Jurisdiction Gracieuse) içine almaktadır.

İhtilâfsız kaza (Jurisdiction Gracieuse) yolu kanunî şekilde tesis edilmiş olan vergiye karşı fakirlik veya herhangi bir zaruret dolayısıyla ödeyememe durumuna düşülmesi halinde idarenin lütfuna sığınarak verginin veya cezanın kısmen veyahut tamamen kaldırılması için müracaatta bulunulmasıdır. Tatbikatta ihtilâf idare ile mükellef arasında her hangi bir kaza organı harekete geçirilmeksizin hal edilmektedir. Meselenin kaza mercilerine intikal etmiş veya etmemiş olması veya karara bağlanmış bulunması böyle bir müracaata mani değildir. Böylece ihtilâflar masrafsız ve sür'atle hal edilmekte, idarî mahkemelere ancak mühim ve nazik meseleler intikal etmekte ve idarî mahkemelerin rahatça çalışmaları sağlanmaktadır.

İhtilâflı kaza (Jurisdiction Contentieuse) ile ilgili meselelerde ise yerine göre iki çeşit kaza organlarından biri harekete geçmektedir.

A — Adli kaza mercileri :

- 1 — Bidayet mahkemeleri (Tribunaux de première instance)
- 2 — İstinaf mahkemeleri (Cour d'appel)

3 — Temyiz mahkemesi (Cour de cassation) olmak üzere üç safhayı ihtiva etmektedir.

B — İdarî kaza mercileri :

1 — İdarî mahkemeler (Tribunaux administratifs)

2 — Devlet Şurası (Conseil d'état) olmak üzere iki kademeli organize edilmiştir.

Fransa'da vasıtasız vergi ihtilâfları ile muamele vergisi (Taxes sur le Chiffre d'affaires) konusunda idarî yargı karar verir. Vasıtalı vergilerle (muamele vergisi tabiatıyla hariç) kaydiyle idaresine (Enregistrement) a ait ihtilâflar adlî mahkemelerce görülür. Cezâî sorumluluğu gerektiren haller için ayrıca ceza mahkemeleri yetkilidir.

Amerika'da :

Bu memlekette ihtilâfların % 95 inden fazlası uzlaşma yoluyla hal edilir. Mükellefler tarafların menfaatlerini gözeterek ihtilâfların çoğunu dostane bir şekilde hal eden (District Director) e itirazda bulunurlar. Bu safhada umumiyetle mükelleflerle maliye idaresi anlaşmaya varırlar. Bittabi vergi ziyai ve tesbit edilen hileli haller bundan hariç kalır. Anlaşma vaki olmadığı ahvalde mükellef idarenin yaptığı vergilendirmenin kifayetsizliğine dair bir tebliğ hazırlar ve 24 gün içinde (Tax Court) vergi mahkemesine müracaat eder. Mükellef Amerika haricinde ise bu müddet 150 gündür. (Tax Court) gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi ve artan kârlar üzerinden alınan vergiler mevzuunda ihtisas sahibidir. Hazine Vekâletine bağlı bağımsız bir kaza merciidir. Merkezi Washington şehrinde olup 16 hakimden müteşekkildir. Fakat genel olarak hakimler zaman zaman Amerika'nın belli başlı şehirlerine dağılırlar. Ve gittikleri yerlerde tek hakimli olarak faaliyette bulunurlar. Mahkeme tarafları davet ederek duruşma yapar. Duruşmada mükellef kendisini temsil ettirebilir. Malî mahkemenin kararı gerek mükellef (gerek idare tarafından İstinaf mahkemesi nezdinde. itiraz mevzuu yapılabilir.

Bu müracaatlar beyanın yapıldığı District servislerinin bulunduğu mıntıkadaki istinaf mahkemesine yapılır. Şayet tarhiyatın yapıldığı bu yerlerde İstinaf mahkemesi yoksa müracaat (District of Colombia) yani Washington şehrindeki İstinaf mahkemesine yapılır. En nihayet Washington şehrinde bulunan (Court Supreme)

denilen yüksek mahkeme (ki bu mahkeme aynı zamanda anayasa mahkemesi vazifesi yapar) istinaf mahkemelerinin kararlarını nihâî merci olarak inceler.

Tatbikatta vergi mahkemesine intikal eden ihtilâflar bir yılda 5.500 civarındadır. Meselâ, 1957 yılında 8,807 noksan beyanda bulunan mükelleften 3496 sı muamele görmüştür. Aynı sene Tax Court'un hükmettiği işin sayısı 850 ve İstinaf mahkemelerine akse-den 300 ve (Court Supreme) e intikal eden hadiselerin adedi ise 10 civarındadır¹.

Almanya'da :

Almanya'da vergi ihtilâfları kazâî yollara baş vurulmadan önce uzlaşma yoluyla hal edilir. Uzlaşmaya varılamıyan vergi ihtilâflarında ise idare nezdinde yapılan (ön itiraz) dan sonra hususî vergi mahkemeleri ve yüksek Maliye divanından müteşekkil malî kaza mercilerine baş vurulur.

U z l a ş m a :

Almanya'da vergi incelemesi sonunda mükellefle usulen bir konuşma (Besprechung) yapılır. Bu konuşmada vergi matrahı üzerinde bir anlaşmaya varılamadığı ahvalde ikinci ve nihâî bir müzakere (Schlussbesprechung) daha yapılarak ihtilâfın halli cihetine gidilir. Bu son konuşmada mükellefle anlaşmaya varılması uzlaşmanın esasını teşkil eder. Tatbikatta her türlü hâdise ve mes'eleler hakkında uzlaşmaya varılabilir. Amortismanlar, değerlemeler ve hatta kazancın miktarı dahi uzlaşma konusu olabilir. Meselâ, kayıt tutmayan bir mükellefin kazancı hakkında uzlaşma yapılabilir. Ve çok kerre bu anlaşma bir pazarlık (Kuhhandel) mahiyetini alır. Bu son konuşmaya taraflar hey'etler halinde iştirâk ederler. Mükellef icabında memurlarını, müşavirini, avukatını müzakereye getirir. Maliye idaresi ise toplantıya vergiyi tarh eden servis şefini, vergi dairesi müdürünü, hatta başkaca mütihaz elemanlarını iştirâk ettirir.

Son konuşmada ihtilâf bütün veçheleri ile açıklanır. Mükellefin istediği müsamaha ve atıfet üzerinde durulur. İyi niyet havası içinde bir uzlaşmaya varmaya çalışılır. Ve ekseriya da müsbet bir neticeye varılır. Görüşmede bir neticeye varılmaması halinde dahi ha-

1) Statistique et études financières Mai 1960, Page 662.

dise önceden her türlü maddî ve hukukî cepheleri ile müzakere ve münakaşa edilir. İhtilâflı noktalar hakkında tarafların görüşleri tebellâğ etmiş olur.

Uzlaşmada kararlaştırılan hususlar tarafları bağlarsa bu bağlılık maliye karşısında bilgi bakımından yetersiz durumda olan ve manevî tazyik altında bulundurulduğu zehabına düşmesi muhtemel mükelleflere teşmil edilmez. Diğer batı memleketlerinde olduğu gibi uzlaşma vergi cezaları için dahi tatbik olunur. Ceza bakımından varılan uzlaşmalar bir zabıtla tesbit edilir. İdarenin ayrıca cezaî takibata tevessül etmiyeceği, buna mukabil mükellefin de kararlaştırılan cezayı kayıtsız, şartsız kabul ettiği zabıtta ifade olunur. Bu zabıt üzerine mükellefler kanunî yollara gidemezler. Fakat atıfet talebi ile cezanın indirilmesini isteyebilirler.

Vergi dairesi uzlaşma yetkisini Vergi Usul Kanununun meşhur 94 üncü maddesindeki Vergileme ile ilgili her türlü vesikaları «ihbarname ve idarî kararları» tahakkuk ve itiraz safhalarının herhangi yerinde geri alarak iptal, tâdil, tashih selâhiyetine sahip olduğu hakkındaki hükümden alır.

M a l î Y a r g ı :

Federal Almanya'da malî yargı sistemi üç dereceli olarak organize edilmiştir. 1 — Ön itiraz, 2 — Dâva açma, 3 — Temyiz.

1 — Ön itiraz (Einspruch) :

Ön itirazın mercii vergi komisyonlarıdır. Bu komisyonlar vergi dairesi müdürünün başkanlığı altında vazife gören halk temsilcilerini de içine alan, fakat daha ziyade idarî bir merci karakterini arz eden birer uzlaşma müessesesidir. Bağımsız değillerdir. Ön itiraz vergi ihtilâflarını önleyici bir tedbir olarak uzlaşmanın yani vergileme ile ilgili idarî muamelelerin bir devamıdır. İhtilâfların Maliye mahkemelerine aksetmeden önce bir kere daha esaslı surette gözden geçirilmesine imkân verilmektedir. Tatbikatta ön itiraz şeklindeki müracaatların % 90 ı itiraz sırasında anlaşma yolu ile hal edilir. Ancak % 10 u hakkında usulen karar verilir. Yine bu safhada da vergi ihtilâflarının halline Alman Vergi Usul Kanununun 94 üncü maddesi faydalı olmaktadır.

Bazen ön itiraz safhası atlanarak doğrudan doğruya vergi mahkemesine baş vurulabilir. Evvelce açıkladığımız gibi vergi tet-

kiki sırasında ve onu takiben mükellefle iki konuşma yapılmakta ve bunlardan nihâî olanında bir anlaşmaya (Compromis) varılmasa bile ihtilâf maddî ve hukukî yönlerden meydana çıkmakta ve Maliye İdaresinin görüşünü değiştirmeyeceği önceden anlaşılmaktadır. İşte bu hallerde müstakil olmayan komisyon nezdinde itirazda bulunmanın pratik bir faydası olmayacağı, bu yola baş vurmanın işi uzatacağı ve itiraz masrafını artıracacağı düşünülerek mükellefe itiraz atlanarak doğruca vergi mahkemesinde dâva açma hakkı tanınmıştır. Ancak bu hususta maliye dairesinin muvafakatını almak şarttır.

2 — Maliye mahkemeleri:

Ön itiraz merciinin kararı aleyhine maliye mahkemesine müracaat edilir. Bu bittabî bir vergi dâvasının açılması (Steurprozess) şeklinde olur. Maliye mahkemeleri maliye hâkimleri ile fahrî üyelerden teşekkül ederler. Mahkemenin reisi yüksek memur sınıfının orta derecelerine yükselmiş mümtaz memurlar «meselâ, vergi dairesi müdürleri gibi» arasında, âzâlar yüksek sınıfın ilk kademeleri arasından seçilir. Fahrî âzâlar ise muhtelif san'at ve meslekleri temsil eden kimseler arasından seçilirler. Bunlar kendi san'at ve mesleklerini ilgilendiren ihtilâflar görüşülürken mahkemeye iştirâk ederler. Maliye hâkimleri adliye hâkimleri statüsüne tâbi olup tamamen müstakil ve malî yargı organı mahiyetindedirler. Müzakereler alenîdir. Fakat mükellefin buna muvafakat etmesi şarttır. Vergi mahremiyeti düşüncesiyle aleniliği kabul etmezse dâvaya gizli olarak bakılır.

Aynı veya benzeri bir ihtilâf Federal Maliye Divanında görülmekte ise veyahut başka bir mahkemede görülmekte olan bir dâvanın bu mahkemenin kararına müessir olacağı anlaşılırsa mahkeme reisinin dâvayı tâlik etme yetkisi vardır. Bu suretle hem içtihatlarla uygun karar verilmiş ve yargılamada da tasarruf yapılmış olur. Halen eyaletlerin her birinde eyalet idaresine bağlı olmak üzere cem'an 14 ün üstünde adette vergi mahkemesi mevcuttur.

3 — Federal Maliye Divanı:

Vergi mahkemelerinin kararları Federal Maliye Divanında temyiz edilebilir (Rechtsbeschwerde). Gerek mükellef, gerek vergi dairesi müdürleri temyiz yapmaya yetkilidirler. Temyizden gaye hukukî bir murakabe ve revizyondur. Bu itibarla temyiz sebepleri ma-

liye mahkemesi kararının mer'î hukuka veya hukukî kıymet taşıyan vesikaların muhteviyatına açıkça aykırı bulunması veyahut da kararın usul bakımından ağır bir kusuru bulunması gibi haller olabilir. Federal maliye divanı bir reis (divan reisi) müteaddit senato reisleri (daire reisleri) ve federal maliye hâkimlerinden terekküp eder.

Yüksek divanın başkanı Maliye Bakanı olup üyeleri yargıçları seçme komisyonu tarafından kaydı hayat şartıyla seçilirler ve her türlü hâkim teminatını haizdirler. Kararlar, maliye mahkemesi kararlarının tasdiki veya kaldırılması şeklinde tecelli eder. Bazen yüksek divan re'sen tetkik yetkisine dayanarak hadiseyi yeniden karara bağlar, yahut mahkemenin kararını bozmakla iktifa eder. Federal maliye divanı temyiz mercii olarak gördüğü vazife yanında ayrıca bir istişare organı ve vergi tatbikatından doğan şikâyetlerin karar mercii olarak faaliyette bulunur. Yüksek divan idarecilere, mükelleflere ve müşavirlere vergi tatbikatının Jürispüridansını teşkil eden kazâî kararıyla yol gösterir. Bazen yeni hadiseler zuhur eder, kanunlar değişir ve derhal halli gereken hukukî problemler ortaya çıkar. Bu ahvalde divanın istişarî mütalâasına baş vurulur. Ancak bu istişarî mütalâalar hiçbir zaman bağlayıcı bir içtihat mahiyetini almaz.

Memleketimizde halen çalışmalarına devam eden (Vergi Reform Komisyonu) da yurdumuz için Almanya'da uygulanmakta olan bağımsız malî yargı sisteminin kabulünün uygun olacağını mütalâa etmiştir².

Türkiye malî yargı sistemi :

Yurdumuzda halen tatbik edilmekte olan malî yargı sistemi komisyonlar (İtiraz ve Temyiz Komisyonları) ve idarî mahkemeden (Danıştaydan) mürekkep bir manzara arz etmektedir. Vergi ihtilâfları birinci derecede itiraz, ikinci derecede temyiz komisyonu tarafından tetkik edilmektedir. Temyiz Komisyonunun kararı nihâî olmakla beraber Danıştay Kanununun 24 üncü maddesi gereğince nihâî temyiz yoluyla Danıştaya da baş vurmak imkânı mevcut olduğundan filiyatta itiraz dereceleri bu suretle üçe çıkmış bulunmaktadır. Gümrük vergilerinin hallinde ise evvelâ hakem kuruluna baş vurulmakta, bu kurulun kararları aleyhine de Danıştaya itiraz edilmektedir.

2) Vergi reform komisyonunun malî yargı hakkındaki ön raporu.

Cumhuriyetin kuruluşundan evvelki devrelerde Fransız usulünün tesiri altında kalınmış, Şurayı Devletın tesisinden sonra her bir vergi kanununa konulan hükümlerle genel olarak bidayet, istinaf hususunda ilçe ve il meclisi idarelerine ve temyiz için de Danıştaya müracaat hakkı tanınmıştır. İdare meclislerinin işleri çok olduğu için ihtilâfların halli işi yine mal memurlarının eline kalmıştır. O zamanlar Danıştay'da dâvalara bakacak bir daire mevcut olmadığından Danıştaya verilen kararlar ilâm mahiyetini alamamış, ve Sadarettten tasdik edilmedikçe infaz edilememiştir. Vasıtalı vergilerle, kanunlarında merci gösterilmeyen vergilere ait ihtilâflar adliye mahkemelerinde hal edilmiştir.

Cumhuriyet devrinde vergi kanunları ıslah edilirken vergi ihtilâflarının halli yetkisi idare meclislerinden alınmış, vasıtasız vergilerle onlara kıyas edilen vergiler için idarî komisyonlar ihdas edilmiş, vasıtalı vergiler yine adli kazaya bağlanmıştır. Fakat vasıtasız vergilerle onlara kıyas edilen vergiler için mercilerde birlik sağlanamamıştır. Meselâ, bina vergisi ihtilâfları tahrir ve tâdillerine karşı istinaf komisyonlarında, hayvanlar vergisi ihtilâfları idare hey'etinde, kazanç vergisi ihtilâfları en büyük mal memuru riyasetinde Belediye ve Ticaret odalarından seçilen âzâlardan kurulu bir komisyonda görülmüştür. Veraset, İntikal ve muamele vergileri için ayrı komisyonlar kurulmuştur. Bunların hepsi birer idarî komisyondan ibaret olduğu gibi inceleme usullerinde de beraberlik sağlanamamıştır.

Yurdumuzda müstakil idarî kaza merciinin ilk kuruluşunu 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu sağlamıştır. Bu kanunla bazı şehirlerde Muvazzaf İtiraz Komisyonları kurulmuş, ikinci derecede yargı yetkisini haiz bir merci olarak Ankara'da Vergiler Temyiz Komisyonu ihdas edilmiştir. Bu merciler ilk zamanlarda yalnız kazanç vergisi ihtilâflarını incelerlerken sonradan diğer vergilere de bakmaya başlamışlardır. 1939 yılına kadar bu şekilde gelinmiş, bu yılda yürürlüğe konulan 3692 sayılı kanunla malî yargı konusunda birliğe doğru esaslı bir adım atılmıştır. Bu kanunla yalnız irat ve servet vergilerini değil (Gümrük ve pul vergileri dışında kalan) vergilerin halli itiraz ve temyiz komisyonlarına tevdi edilmiştir.

Bu kanunla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa göre kıyas yoluyla yapılmakta olan malî tebligat hakkında sarıh hükümler konulmuştur. Muhtelif vergi kanunlarında ayrı ayrı kabul edilmiş

olan itiraz ve temyiz süreleri birleştirilmiş, sürelerin başlama tarihleri, idare namına kimlerin itiraz ve temyiz yetkilerini kullanacağı, itiraz ve temyiz dilekçelerinin nereye verileceği, komisyonlarca nasıl inceleme yapılacağı ve temyiz komisyonunun bozma kararları üzerine ne gibi muamele yapılacağı bu kanunda belli edilmiştir.

İtiraz komisyonlarının teşekkül tarzları da değiştirilmiştir. O zamana kadar bina ve arazi vergilerinde, bina vergisi itirabı tetkikatını yapan istinaf komisyonları beşer kişiden mürekkep olup, iki üyesini en büyük mülkiye ve maliye memurları teşkil etmekte idi. Muvazzaf itiraz komisyonu reislerini Adalet Bakanlığı tâyin ettiğinden bu komisyonların başına vergi işlerinde çalışmamış kimseler tâyin olunmuştu. Ankara, İzmir ve İstanbul dışındaki şehirlerde itiraz komisyonları en büyük mülkiye memurunun başkanlığında illerde gelir müdürleri, ilçelerde gelir memurları ile, ticaret odası bulunmayan yerlerde belediyece seçilen birer üyeden kurulmuştu. 3692 sayılı kanunla muvazzaf itiraz komisyonu başkanlarının Adalet, Maliye, Ticaret, Bina ve Arazi Vergileri için Adalet, Maliye, İç İşleri Bakanlıklarınca gösterilecek birer aday arasından Bakanlar Kurulunca seçilerek tâyin olunması kabul edilmiştir.

Muvazzaf itiraz komisyonu kurulan il merkezleri haricinde kalan il ve ilçe merkezlerinde itiraz komisyonu mahallin en büyük mülkiye memurunun başkanlığı altında en büyük maliye memuru ve bina ve arazi vergileri için en büyük özel idare memuru ve ticaret odasınınca, bulunmayan yerlerde belediyece kendi âzâları arasından veya hariçten seçilecek bir üyeden kurulmuştur. Bundan başka muamelesi çok olan İstanbul şehri ile Maliye Bakanlığınca lüzum ve ihtiyaç görülecek yerlerde bina ve arazi vergileri için de muvazzaf komisyonlar teşkil edilmesi esasları kabul edilmiştir.

1939 yılına kadar biri bina ve arazi vergilerine ait olmak üzere yekdiğerinden müstakil üç Temyiz Komisyonu Ankara'da vazife görmekte idi. Bu ayrılık içtihat birliğine ve komisyonların bir heyet halinde toplanmasına ve bir elden idaresine mani teşkil ettiğinden bütün vergiler için bir Temyiz Komisyonu kurulması ve bunların müteaddit dairelere ayrılması sağlanmıştır. Aynı zamanda Temyiz Komisyonu başka ve üyelerinin Adalet, Maliye, İç İşleri ve Ticaret Bakanlıklarınca gösterilecek altışar namzet arasından Bakanlar Kurulunca seçilmesi ve tâyin olunması kabul olunmuştur.

Vergi Usul Kanunu hazırlanırken yeni vergi sisteminin yürütülebilmesi ve yerleşmesi, ancak çok sağlam temellere dayanan bir ma-

lî kaza cihazının mevcudiyetine ve bunun gayet iyi işlemesine bağlı olduğu ve yeni vergi sisteminin ancak ilmî ve ileri bir görüşün, bir malî (Jurisprudence) ın ışığı altında memleketin özelliklerine intibak etmek suretiyle gelişeceği ve memlekette emniyet ve sür'atle işleyen (Jurisprudence) ı yaratacak yetkiyi haiz bir malî kazaya ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Ancak malî yargıya hangi istikamette bir veçhe lâzımgeldiği yeni vergi sisteminin tatbikine geçilmeden kat'iyetle kestirilemeyeceği nazara alınarak daha ileri bir şekil verilmekten ziyade tatbikatta görülen bazı usul eksikliklerinin 5655 sayılı kanunla tamamlanması ile iktifa olunmuştur.

Bu kanunla gayri muvazzaf itiraz komisyonlarının ancak basit vergilere ait ihtilâfları tetkik ve hal etmeleri ve gelir vergisi gibi bilgi ve ihtisas istiyen vergilere ait ihtilâfların çözülmesi işinin muvazzaf komisyonlara bırakılması cihetine gidilmiştir. Bu maksatla birkaç büyük şehre hasredilen muvazzaf itiraz komisyonları diğer iller için birkaç il bir bölge sayılmak suretiyle bölge itiraz komisyonları halinde kurulmuştur.

Bina ve arazi vergileri gibi nisbeten basit sayılabilen veya miktarı az olan vergilerle bölge muvazzaf komisyonlarının meşgul edilmesi, asıl işlerini selâmetle görmelerine engel olacağı düşünülerek gayrimuvazzaf komisyon teşkiline de yer verilmiştir. Böylelikle bir kısım tâli işlerin tetkiki gayrimuvazzaf komisyonlara ve mühim işlerin incelenmesi de bölge muvazzaf komisyonlarına tevdi edilmiştir.

Temyiz Komisyonu ile, Muvazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin teminatlı bir durumda bulunarak görevlerini tesirden azade ve tarafsız bir surette yapabilmelerini sağlamak amacı ile tâyin, terfi ve nakilleri ile haklarında inzibatî ceza tatbiki gibi hususların Maliye Müsteşarının başkanlığı altında Gelirler Genel Müdürlü ile Yargıtay, Danıştay, Sayıştay ve Temyiz Komisyonundan seçilecek üyelere kurulu Ayırma meclisi kararına göre yapılması kabul edilmiştir.

Ancak, 1950 yılından sonraki devrede bu şekilde kurulan ve işleyen malî kaza sistemi ve teşkilâtının kifayetsiz olduğu ve vatandaşlara emniyet sağlayacak mükemmeliyette bulunmadığı nazara alınarak mütehasıs ve teminatlı hâkimlerden müteşekkil bağımsız bir malî kaza sisteminin kurulması yolunda son günlerde çalışmalara başlanmıştır. Netekim halen faaliyette bulunan vergi reform komisyonunun genel çalışma plânının 10 uncu bölümünü malî yargı konusu teşkil etmektedir.

Buraya kadar malî kazanın doğuşunu, diğer batı memleketlerindeki organizasyonunu ve memleketimizde geçirdiği safhaları kısaca izah ettik. Bugünkü durumunu maliye teşkilâtında uzun süren idarî, Temyiz Komisyonu üyesi olarak kısa bir süre ile ifa ettiğim kazaî görevim esnasında edindiğim bilgilere göre anahatlarıyla açıklamaya çalışacağım. Bu görüşmemizde malî kaza organları organizasyon ve faaliyetleri bakımından incelenecektir.

İtiraz komisyonları :

Bugün halen memleketimizde biri muvazzaf, diğeri gayrimuvazzaf olmak üzere iki çeşit itiraz komisyonu mevcuttur. Muvazzaf itiraz komisyonları her ilde bulunmaz. Yalnız Maliye Bakanlığının tâyin edeceği illerde veya bölgelerde kurulur. Halen İstanbul'da dört, Ankara'da iki, İzmir, Bursa ve Adana'da birer Muvazzaf İtiraz Komisyonu vardır. Gayrimuvazzaf İtiraz Komisyonları ise bu il ve bölgeler dışında il ve ilçe merkezlerinde kurulmuştur. Bu iki çeşit itiraz komisyonlarının bünyelerinin teşekkül tarzı birbirinden farklıdır. Muvazzaf itiraz komisyonları bir başkan ve iki üyeden, gayrimuvazzaf itiraz komisyonları bir başkanla üç üyeden teşekkül eder. Muvazzaf komisyonların başkan ve üyeliklerine Hukuk, İktisat, Siyasal Bilgiler Fakültelerinden veya İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisinden veya bunlara muadil yabancı fakülte ve okullardan mezun olup ta en az beş yıl vergi işleriyle ilgili servis ve vazifelerde çalışmış elemanlar tâyin edilir. Muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin tâyin, terfi, nakil, tahvil ve re'sen emekliye sevkleri ayırma meclisinin teklifi üzerine müsterek kararla alınır. Ve memurin kanunundaki inzibatî cezalar ayırma meclisinin kararı ile Maliye Bakanı tarafından uygulanır.

a — Ayırma Meclisi Başkanının Maliye Müsteşarı, bir üyenin Gelirler Genel Müdürü olması dolayısıyla tâyin, terfi gibi muamelelerde Maliye Bakanlığı görüşü hâkim durumda bulunmaktadır. Başkan ve üyelerin sicil muameleleri ve dosyaları Maliye Bakanlığı tarafından tanzim ve muhafaza edilmekte ve bu sebeple ayırma meclisi bu elemanlara kuruluşundan beklenen teminatı sağlayamamaktadır. Bu duruma rağmen bu İtiraz Komisyonları iftiharî mucip bitaraf kararlar vermekte iseler de mükellefler tarafından maliyenin bir organı nazarı ile bakılmakta ve tarafsızlığından şüphe edilmektedir. Başkan ve üyelerin maliye teşkilâtından asgarî beş yıl vergi işleri ile ilgili servis ve vazifelerde çalışan kimseler arasından seçilmesi bu şüpheyi büsbütün arttırmaktadır.

Bu yönden vâki şikâyetlere tatbikatta sık sık rastlanmakta ve yapılan şikâyetler Danıştay'a kadar aksetmektedir. Netekim İnceleme yetkisini haiz memurlardan bir vergi kontrol memuru bir mükellefin hesaplarını inceledikten sonra tanzim ettiği rapora göre vergi dairesi mükellefe tarhiyat yapmış ve mükellef de bu tarhiyata itirazda bulunmuştur. Kontrol memuru bilâhare mükellefin itirazlarını inceleyecek itiraz komisyonuna üye tâyin edilmiş ve bir tesadüf neticesi kendi raporuna istinaden yapılan tarhiyata vâki itirazın incelenmesine iştirâk etmiş ve oy kullanmıştır. Mükellef, incelemeyi yapan elemanın itiraz komisyonu üyesi sıfatıyla karara iştirâk edemeyeceğini iddia etmiş, İtiraz ve Temyiz Komisyonları bu iddiayı red etmişlerdir. Olay Danıştaya aksetmiş, Danıştay verdiği kararda «Vergi Usul Kanununun 6 ncı maddesi ile kanun vazının vergi ihtilâflarına bakan itiraz ve temyiz komisyonlarının tarafsızlıklarını sağlamak ve bunu her türlü şüphenin üstünde bulundurmak amacını takip ettiği âşikâr olup dâvacıya vergi tarhına ve ceza kesilmesine esas olan incelemeyi yapmış ve rapor tanzim etmiş olan kontrol memurunun bu tarhiyata vâki itirazı tetkik eden komisyona üye sıfatıyla katılması ve oy vermesi komisyonun tarafsızlığı üzerinde şüphe uyandıracak mahiyet arz etmesine bîaen kanunun ruhuna aykırıdır» diye Temyiz Komisyonu kararını bozmuştur³.

b — Muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin ekserisinin sadece vergi tarh ve tahakkuk işleri ile uğraşan kimseler arasından seçilmiş bulunması ve vergi incelemeleri işiyle uğraşan kimselerin bu komisyonlarda görev almamaları incelemeye dayanan ihtilâflarda verilen kararların isabetini azaltmakta ve ekseriya bilirkişi tetkikatına müracaat olunmaktadır. Pek çok ahvalde bilirkişi tetkikatına taraflarca itiraz edildiğinden ihtilâfların halli uzayıp gitmektedir.

c — İtiraz komisyonu başkan ve üyelerinin tâyin ve terfi nakil, tahvil ve re'sen emekliye sevkleri ayırma meclisi tarafından kararlaştırılmakla beraber bu teşekkül bu görevi itiraz komisyonu üyeleri hakkında komisyon başkanının tezkiye varakasına yazdığı mütalâaya dayanarak yapmaktadır. Bu itibarla ihtilâflar hakkında oy kullanırken üyelerin kendi istikballeri konusunda mütalâa verecek başkanın tesiri altında kalmamalarına imkân yoktur.

3) Danıştay 4 üncü dairesinin 14/2/1961 tarihli ve E. 58/1616, K. 61/405 sayılı kararı.

Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları kuruldukları il veya ilçelerin en büyük mülkiye memurunun ve mazeretleri halinde tevkil edecekleri bir zatın başkanlığı altında en büyük maliye memuru (özel idarelere ait vergiler için en büyük özel idare memuru) ile Ticaret Odasınınca ve Belediye meclislerince kendi üyeleri arasından veya dışarıdan seçilecek birer, Ticaret Odası bulunmayan yerlerde Belediye meclislerince kendi azası arasından veya hariçten seçilecek iki üyeden kurulmuştur. Böylece bu komisyonlarda hükümet mümessilleri ile halk mümessilleri arasında eşitlik sağlanmıştır. Ancak bu komisyonun iki üyesi biri maliye mensubu olmak üzere memurdur. Böylece idareci olan kimselere yargı işi verilmiştir. Ayrıca başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayıldığı için memurlardan teşekkül eden üyeler kararlara hâkimdir. Bu sebeple bu komisyonları bitaraf bir kaza mercii olarak kabul etmiye imkân yoktur.

Esasen verdikleri kararlar hakkında üst mercilere bu yönden de itirazlar yapılmaktadır. Nitekim bir yoklama memurunun düzenlediği yoklama işine göre bir mükellefe tarhiyat yapılmıştır. Mükellef bu tarhiyata itiraz etmiş, bu defa yoklama işini düzenleyen yoklama memuru gayrimuvazzaf itiraz komisyonuna üye vekili sıfatı ile iştirak etmiştir. Mükellef itiraz komisyonunca verilen kararın usul ve kanuna uymadığını iddia etmiş ve kararı temyiz eylemiştir. Temyiz Komisyonunun ilgili dairesi mükellefi bakılı bularak itiraz komisyonu kararını bozmuş ise de, itiraz komisyonu eski kararında ısrar ettiğinden bu defa olay Temyiz Komisyonu Genel Kuruluna intikal eylemiştir. Temyiz Komisyonu Genel Kurulu verdiği kararda «Yoklama memurunun bilâhare yapılan bir tâyin ile asaleten veya vekâleten itiraz komisyonunda görevlendirilmesinde ve kararlara iştirââk ettirilmiş olmasında kanunî bir mani olmadığını» belirtmiştir⁴. Bu karar kanuna uygun olmakla beraber mükelleflere güven verecek mahiyette değildir.

Komisyonlara başkanlık etmesi gereken en büyük mülkiye memurları ekseriya diğer işlerini bırakıp bu komisyonlara başkanlık etmemekte ve yerlerine tevkil ettikleri memurlar da vergi işlerine vakıf olmadıkları gibi esas vazifelerinden kolaylıkla ayrılamamaktadırlar. Bu yüzden komisyonlar muntazaman toplanamamaktadırlar.

4) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 27/12/1962 tarihli ve 399 sayılı kararı.

Komisyonlara iştirâk eden en büyük mal memuru Maliye Teşkilâtının başında bulunması ve ilçelerin ekserisinde Malmüdürünün aynı zamanda vergi dairesi müdürlüğü görevini ifa etmesi ve vergi kanunlarının tatbikatından sorumlu bulunması sebebiyle kendisinin tarh ettiği vergilere vaki itirazları incelemeleri netice itibariyle kendi işlemleri hakkında rey vermeleri demektir. Aynı zamanda Malmüdürünün vergi dairesi müdürü sıfatiyle itiraz komisyonu kararlarına karşı idare namına itiraz selâhiyetini de haiz bulunması bu komisyonun kazaî bir kurul olma vasfını büsbütün ortadan kaldırmaktadır.

Bir de komisyonu teşkil edenler mühim mevzulara temas eden ihtilâfları isabetle hal edebilecek kadar teknik ve meslekî bilgilere sahip değillerdir.

Durumu bir iki misalle açıklamak yerinde olur :

1 — Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Temyiz Komisyonu, İtiraz Komisyonu kararını kanuna ve usule uygun görmediği halde re'sen nihaî de karar verebilir. Bu çeşit kararlar kesin olup aleyhlerine ancak Danıştay'da dâva açılabilir. Temyiz Komisyonunun bu şekildeki kararlarını itiraz komisyonları taraflara tebliğ etmekle yetinecek yerde bir kısım gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarının bozma kararları gibi muameleye tâbi tuttıkları ve re'sen nihaî kararlar için de yeniden karar verdikleri görülmüştür⁵.

2 — Bir hesap uzmanı büyük bir sınaî müessesenin hesaplarını incelemiş ve o yılda bildirilen zararın 450,000 lira olmayıp 300,000 liradan ibaret bulunduğu hakkında bir rapor tanzim eylemiştir. Bu rapor vergi dairesine gelince vergi dairesi bir vergi ihbarnamesi tanzim ederek ihbarnamenin vergi matrahı ile tarh edilen vergi sütunlarına (sıfır) rakkamını yazmak suretiyle mükellefe tebliğ eylemiştir. Bu şekilde hiçbir matrahı ve vergiyi ihtiva etmeyen ihbarname muhtevasına mükellef itiraz etmiş itiraz komisyonu da bu itirazı inceleyip karara bağlamıştır. Halbuki Vergi Usul Kanunu mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin ancak tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebileceğini bir maddesinde açıklarken diğer bir maddesinde de itirazda bulunabilmek için ver-

5) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 7/10/1959 tarihli ve 322 sayılı kararı Vergiler Temyiz Komisyonu Kararlar Dergisi Sayı 3, Sahife 119.

ğinin tarh edilmesini ve cezanın kesilmesini de şart koşmuştur⁶. İhtilâf konusu hadisede ortada ne tarh edilen bir vergi ve ne de kesilen bir ceza mevcut olmadığından itiraz komisyonunun böyle bir ihtilâfı incelememesi gerekirdi⁷.

3 — Vergi Usul Kanunu temyiz komisyonunun bozma kararlarının taraflara tebliğ edileceğini ve tarafların da tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde müdafaada bulunabileceğini ve itiraz komisyonlarının süresi içinde müdafaayı aldıktan veya bu süre müdafaasız geçtikten sonra gereken incelemeyi yapacağını hükme bağladığı halde⁸ gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarının pek çok ahvalde bu usulü yerine getirmeden karar verdikleri görülmektedir⁹.

Bu misallerle çok basit mevzular hakkında dahi gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarının karar vermekte kifâyetli durumda olmadıklarının tebarüz ettirilmesi istenilmiştir. Daha derin bilgi ve ihtisası gerektiren ihtilâflarda ise verilecek kararların isabetli olamayacağı aşikârdır.

Vergiler Temyiz Komisyonu :

Vergiler Temyiz Komisyonu Ankara'da kurulmuştur. Bir birinci başkan ve altı daire başkanından ve 14 üyeden tereküp etmektedir. Temyiz daireleri birer başkan ve iki üyeden kurulur. Altı daire için lüzumlu 12 üyeden başka iki yedek üye mevcuttur. Temyiz Komisyonu başkan ve üyelerinin muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyeleri mezuniyet derecelerini ihraz etmeleri ve en az yedi yıl vergi işleriyle ilgili servis ve işlerde çalışmış bulunanlar arasından seçilmeleri lâzımdır. Başkan ve üyelerin tayin ve terfileri muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinde olduğu gibi ayırma meclisinin kararına göre yapılır. Muvazzaf itiraz komisyonlarını anlatırken açıkladığımız bitaraflik ihtisas, tâyin ve terfi işlerindeki mahzurlar temyiz komisyonu için de aynen varittir.

Birinci ve ikinci daireler başta İstanbul ve İzmir olmak üzere birçok illerin gelir ve kurumlar vergileri, üçüncü daire veraset ve intikal vergisi ile mülga vergilerden başka bazı illerin gelir ve ku-

6) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 377, 378.

7) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 17/4/1957 tarihli ve 151 sayılı kararı.

8) Vergi Usul Kanunu Madde 403.

9) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 21/10/1959 tarihli ve 382 sayılı kararı, Temyiz Komisyonu Kararlar Dergisi Sayı 3, Sahife 125.

rumlar vergileri, dördüncü daire vasıtalı vergilerle, harç ve resim mahiyetindeki gelirleri, beşinci ve altıncı daireler bina ve arazi vergileri ihtilâflarını incelemektedirler.

Memleketimizde malî kaza fonksiyonunu liyakatla yapan bu müessesese son yıllarda verdiği kararlarla vergi hukukumuzda ışık tutmuş, yeni vergi sisteminin tatbikatına veçhe vermiştir. Maliye Bakanlığının vergi kanunları konusunda Hazineyi siyanet maksadiyle yaptırdığı tatbikat Temyiz Komisyonunun bitaraf kararlarıyla istikametini bulmuş ve halk efkârında emniyet ve itimadı sağlamıştır. Bilhassa neşir edilen Genel Kurul Kararları İtiraz Komisyonları ile diğer kaza mercileri, idare ve mükellefler için tatbikat rehberi olmuştur. Ancak mensuplarının liyakat, bilgi ve tecrübeleriyle bu durumu yaratan bu müesseseyi müstakili bir kaza mercii olarak mütalâa etmeğe imkân yoktur. Zira bu müessesede vazife gören başkan ve üyeler yargıç teminatını haiz olmadıkları gibi, tâyin, terfi ve tecziyeleri bakımından Maliye Bakanlığının geniş nüfuzu altındadırlar.

Bu müessesenin faaliyeti hakkında da bazı hususları açıklamak istiyorum :

a — Temyiz Komisyonu eskiden müstakil komisyonlar halinde çalışırken sonradan bir temyiz komisyonu kurularak müteaddit dairelere ayrılması gayelerinden en önemlisi içtihatların taaddüdüne mani olmaktı. Bugün bu gayenin tam manasiyle tahakkuk ettiği iddia edilemez. Meselâ ikrazatçılar hakkındaki Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun içtihatları birbirine uymadığı gibi, aynı hadise hakkında gider vergisi bakımından 4 üncü dairece verilen kararlar, gelir vergisi bakımından birinci, ikinci ve üçüncü dairelerce verilen kararlara aykırı bulunmaktadır. Nitekim Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun bir kararında, (ikraz edilen paraların cüz'î olması, gerek noter senetlerinde, gerek ipotek kayıtlarında faiz miktarının yazılı bulunmaması mükellefiyet tesisine mani olmadığı) mütalâa edilerek ¹⁰ vergilendirme için ayrıca faiz alındığının isbatına lüzum görülmediği halde, diğer birçok kararlarında (verilen para mukabilinde faiz alındığı vergi dairesince tevsik edilemediğinden) salınan vergi ve cezalar kaldırılmıştır ¹¹. Başka bir kararda da

10) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 8/3/1961 tarihli ve 12 sayılı kararı.

11) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 26/4/1961 tarihli ve 68 sayılı kararı.

(mukrizin borç verdiği 50,000 lira için faiz alındığını gösterir herhangi bir delil olmadığından) vergi dairesi temyizi red edilmiştir ¹².

Temyiz Komisyonu Genel Kurul İçtihadına göre aynı şahsa bir defaya mahsus borç para vermek bir âdî ikraz mahiyetini arz eder. Bir defaya inhisar eden borç verme keyfiyeti borcun vâdesi ne olursa olsun birden fazla ikraz işiyle devamlı olarak iştigal sayılmaz. Bu halde mükellefin elde ettiği faiz Gelir Vergisi Kanununa göre menkul sermaye iradı olarak vergiye tâbi tutulabilir. İkraz işiyle devamlı olarak yani mutad san'at halinde uğraşmadığı için mükellefi gider vergisine tâbi tutmaya imkân yoktur ¹³.

Benzeri hadiselerde Genel Kurul ve diğer daireler müstakar olan bu içtihada göre karar verdikleri halde gider vergilerine bakan 4 üncü daire (tek bir ikraz işinde vâdenin bir yılı tecavüz etmesi halini ikraz işinin taadüdü mahiyetinde) telâkki ederek gider vergisine tâbi tutmaktadır. Hatta aynı hadise birinci, ikinci ve üçüncü dairelerce gelir vergisi bakımından menkul sermaye iradı olarak mütalâa ve karara bağlandığı halde 4 üncü dairece ticarî kazanç mahiyetinde görülerek gider vergisine tâbi kılınmaktadır.

b — 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 407 nci maddesinde komisyonlarca kesin olarak verilen veya kesinleşmiş olan kararlar hakkında adı geçen maddede yazılı sebeplerden dolayı incelemenin iadesi istenilebileceği ve 409 uncu maddesinde ise incelemelerin iadesine ait taleplerin bir dilekçe ile vergi ihtilâfına bakmış olan komisyona yapılacağı ve orada inceleneceği açıklanmıştır. Memleketimizde vergi ihtilâfına bakan itiraz ve temyiz olmak üzere iki ayrı komisyon mevcut olduğuna göre kanunun bu açık hükmü karşısında gerek itiraz, gerek temyiz komisyonlarının kesin olarak verdikleri kararları veya kesinleşmiş kararları hakkında incelemelerin iadesi yoluyla yine aynı komisyonlara, yani bu mahiyetteki kararı itiraz komisyonu vermişse itiraz komisyonuna, temyiz komisyonu vermişse temyiz komisyonuna müracaat etmeleri gerekmektedir. Halbuki Temyiz Komisyonu Genel Kurulunca verilen bir kararda (incelemelerin iadesi isteğinin, hâdise temyizden geçmiş olsa bile

12) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 26/4/1961 tarihli ve 72 sayılı kararı.

13) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 2/5/1962 tarihli ve 46 sayılı kararı.

incelenmesi istenen kararı veren itiraz komisyonunca incelenerek karara bağlanması lâzımlaştırıldığı) mütalâa olunmuştur¹⁴.

Bu düşünceye göre Temyiz Komisyonunun re'sen ve nihâf olarak verdiği kesin kararı veya kesinleşmiş kararı hakkında itiraz komisyonu karar verecek demektir. Bu durum ise alt kaza mercilerinin üst kaza mercilerine ait kararları incelemeleri sonucunu doğuracağı cihetle bunun hukuk esasları ile telifine imkân yoktur. Kaldı ki mülga 5432 sayılı kanunun 386 ncı maddesinde inceleme iadelerinin vergi ihtilâfına bakmış olan itiraz komisyonuna yapılacağı ve orada inceleneceği sarahaten tesbit edilmiş bulunuyordu. 213 sayılı kanunla (itiraz komisyonu) ibaresinin kaldırılarak sadece (ihtilâfa bakmış olan komisyon) tâbirinin kullanılmış olmasında kanun vazınının bir düşüncesi olmak icab eder.

Gerçi sonradan verilen bir genel kurul kararında (incelemenin iadesine vergi ihtilâfına bakmış olan komisyon yetkili bulunmuş olduğundan 6 ncı dairece verilmiş olan re'sen, nihâf tâdil kararının kurulumuzca incelenmesi mümkün değildir) denilerek¹⁵ temyiz komisyonu dairelerinin kendi kararlarını inceleyecekleri zımnen kabul edilmiş ise de temyiz dairelerinin ilk içtihat kararına göre halen bu çeşit istekleri itiraz komisyonuna göndermekte devam etmeleri incelemelerin iadesi müessesesini işlemez hale getirmiştir.

D a n ı Ő t a y :

İdarî dâvaları inceleyip karara bağlayan idarî mahkemedir. Danıştay bu fonksiyonunu iki şekilde yapmaktadır. a — İdarî tasarruflardan doğan bir kısım ihtilâflar ilk ve son derecede incelenmektedir. b —Yahut ta özel kanunlarla kurulmuş diğer birçok idarî kaza mercilerince verilen kararları temyizen ve nihâf olarak tetkik etmektedir. Bu son halde danıştay yüksek idarî içtihat mahkemesi durumundadır. Bunun içindir ki vergi itiraz ve temyiz komisyonlarından geçen vergi ihtilâflarının son temyiz merciidir. Danıştay 4 üncü, 7 nci ve 9 uncu daireleri vergi uyumsuzluklarına bakmaktadır.

Danıştaya verilen vazifeler idarî, malî, iktisadî ve hukukî mevzularda geniş ihtisas ve bilgiye malik olmayı isab ettirir. Fakat Danıştayın kuruluş şekli ve mensuplarının tâyini usulleri bu ihtisası

14) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 15/11/1961 tarihli ve 321 sayılı kararı.

15) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 20/6/1963 tarihli ve 570 No. lu kararı.

temine kâfi gelmemektedir. Dâva dairelerini teşkil eden başkan ve üyeler tatbikatta ekseriya İç İşleri Bakanlığı teşkilâtında çalışmış veya Danıştay'da vazife görmüş olanlar arasından seçilmektedirler. Bunlar vergi işlerinde çalışmadıklarından muhasebe, işletme, Devlet muhasebesi gibi teknik bilgileri haiz değillerdir. Bu bakımdan verilen kararlar kanunî ve hukukî bakımdan zayıf kalmaktadır. Bu yüzden alt merciler Danıştay'a mukavemet etmekte ve Danıştay kararlarını hadisesine münhasır ad ederek benzeri hadiselerde emsâl almaktan çekinmektedirler. Böylelikle kanun karşısında eşitlik zail olmakta, vatandaşın kaza mercilerine karşı itimadı azalmaktadır.

Karar metinlerinde mucip sebep zikredilmemekte ve kararların hüküm kısmı sadece alt merci kararlarının tasdiki veya bozulması ibaresini taşımaktadır. Bundan başka aynı konu hakkında birbirlerine tamamen aykırı kararlar verildiği gibi içtihadı birleştirme müessesesi uzun zamandanberi işletilmediğinden itiraz ve temyiz komisyonları kendi içtihatlarıyla başbaşa bırakılmış bulunmaktadır.

Danıştay'ın bu tutumu karşısında alt kademeler Danıştay kararlarını tatminkâr bulmamakta ve bozma kararlarına uymakla beraber benzeri hadiselerde Danıştayın değil kendi kararlarını emsâl almakta, bu sebeple hemen her hadisede Danıştay'a kadar gitme mecburiyeti hasıl olmaktadır. Bu yüzden iş hacmi büsbütün artmakta ve ihtilâflar zamanında hal edilemediği için vatandaş da mağdur olmaktadır. Nitekim, gelir, kurumlar, damga resmi ve kara taşıt vasıtaları vergilerine bakan Danıştay 4 üncü dairesinin elinde 15,000 nin üstünde dosya mevcut bulunmaktadır. Bu daire halen 1960 yılında yapılan müracaatları inceleyebilmektedir.

Danıştay'ın çok önemli konularda verdiği birkaç kararı konunun aydınlatılması bakımından burada açıklamak istiyorum.

a — Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hakkında aynı kanunun 15 inci maddesinde bir hüküm mevcuttur. Bu hüküm vergi ihtilâflarındaki sürelerle de şâmil olup olmadığı Danıştay 4 üncü dairesince incelenmiştir. Adı geçen daire kendi kararını tashih yoluyla verdiği kararda «mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceği kabul edilen süreler aynı kanunun 14 üncü maddesiyle vergi muamelelerinde vergi kanunu ile tesbit edilen süreler olduğuna ve vergi kanunlarının tatbiki dolayısıyla mükellef ve vergi sorumlula-

rı ile vergi daireleri arasında anlayış ayrılığı vergi ihtilâflarını meydana getirdiğine ve itiraz safhası da malî kazada ihtilâf mevzuuna dahil bulunduğuna göre sukutu hak müddetinin uzatılmasının mümkün olmadığı şeklinde dairemizce müttehaz karar kanun hükümlerine uygun görülmediğinden tashih talebinin kabulüne» denilmiştir¹⁶.

Halbuki Danıştay'ın başka bir dairesi aksi görüştedir. Bu görüşe nazaran «İtiraz ve temyiz komisyonlarına vukubulan itirazların tetkiki muamelenin tebliğinden itibaren kanunen tâyin edilen müddet içinde vaki olmasına bağlı bulunduğundan bu müddet geçirildikten sonra vukubulan tetkik talepleri üzerine sukutu hak müddetlerinin tahdidi caiz olamayacağı cihetle komisyonlarca kabul edilmemesinde bir kanunsuzluk bulunmamaktadır»¹⁷.

Danıştay Genel Kurulunun bu iki dairenin birbirine aykırı görüşünü içtihadî birleştirme yoluyla telif etmesi ve alt kaza mercilerine ışık tutması icab ederken aradan on yılı tecavüz eden bir zaman geçtiği halde henüz bu yola gitmemiştir. Temyiz Komisyonu Genel Kurulu ve daireleri ise «Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesindeki hüküm mutlak olup usul kanununda yazılı bütün süreleri de şumulüne almakta bulunduğundan yalnız vergi ödevlerine ait sürelerde tatbik edileceği hakkındaki görüşte isabet olmadığı müतालâsındadırlar»¹⁸. Bu çeşitle görüşler karşısında itiraz komisyonlarının bu mevzuda mütereddit durumlarda kalacağı aşikârdır.

b — Danıştayın İkrazatçılar konusunda verdiği kararlar çok değişik ve ekseriya birbirine aykırıdır. Danıştay 4 üncü dairesi bir kararında ipotek tesisi mukabilinde yapılan ikrazatta mutlaka bir menfaatin mevcut olduğunu bu sebeple faiz alındığı sabit olmasa dahi ikraz yapanın teklifi icab edeceği fikrinde olduğu halde¹⁹ başka bir kararında miktarca fazla olsa dahi mücerret ipotek tesisinin

16) Danıştay 4 üncü dairesinin 26/12/1951 tarihli ve E. 52/2313, K. 51/4961 sayılı kararı, Devlet Şurası Kararlar Dergisi Sayı 54-57, Sahife 171.

17) Danıştay 5 inci dairesinin 29/5/1953 tarihli ve E. 53/1783, K. 53/2334 sayılı kararı, Danıştay Kararlar Dergisi Sayı 61, Sahife 87.

18) Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 16/9/1959 tarihli ve 277 sayılı kararı, Temyiz Komisyonu Genel Kurul Kararları Dergisi Sayı 3, Sahife 119.

19) Danıştay 4 üncü Dairesinin 21/6/1962 tarihli ve E. 59/4420, K. 62/2849 sayılı kararı.

faiz alındığına delâlet etmiyeceği ve faiz alındığının maddî delillerle tevsikinin gerektiği²⁰ mütalâa olunmuştur.

c — Gelir vergisi tatbikatında birlik sağlamak ve rehber olmak gayesi ile Maliye Bakanlığı 1949 yılında bu kanunu izah eden bir kitap neşir ederek görüşünü açıklamıştı. Danıştay birçok konularda bu kitaptaki görüşü benimsemiş ve içtihadına o yolda istikamet vermiş iken sonradan bundan dönmüş ve bu suretle yıllardan beri yerleşen tatbikatı alt üst etmiş ve istikrarı bozmuştur. Mesele, Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesine göre bir gelirin vergiye tâbi tutulabilmesi için elde edilmiş olması şarttır. Elde etmede nakden veya hesaben vaki olmaktadır. Danıştay 1962 yılına kadar verdiği kararlarda nakden veya hesaben elde edilmeyen, başka bir tâbirle mükellef için iktisaden istifade imkânı mevcut olmayan gelirlerin vergiye tâbi tutulamıyacağı hakkında çeşitli kararlar²¹ vermiş iken, 1962 yılında fevkalâde ihtiyat akçeleri mevzuundaki kararlarıyla gerek kanunen ve gerek kendi görüşüne göre elde edilmiş sayılmayan gelirlerin vergi mevzuuna gireceği yolunda içtihad da bulunmuştur.

Yurdumuzda faaliyette bulunan sermaye şirketleri hesap dönemi sonunda belli olan kârlarından % 20 kurum vergisi, % 20 stopaj gelir vergisi ödedikten sonra kalan miktarı şirketin fevkalâde ihtiyaçlarında kullanmak ve ileride müsait yıllarda dağıtmak üzere karar almakta ve ortaklarına tevzi etmemektedirler. Ticaret kanunu sermaye şirketlerinin genel kurullarına bu yetkiyi tanımıştır²². Bu durumda dağıtılmıyarak fevkalâde ihtiyata ayrılan temettüleri ortakların hesabına kaydedilmediğinden ve fiilen de kendilerine ödenmediğinden ortada ne hesaben ve ne de nakden elde edilmiş bir gelir yoktur. Böyle olunca ortakların şahsî gelir beyannamelerine şirket kazancından dolayı kaydedecekleri herhangi bir meblâğ da mevcut değildir. Maliye Bakanlığının görüşü ve Danıştayın içtihatları da böyle olup tatbikata bu yolda istikamet verilmiştir.

Her nedense Danıştay sonradan görüşünü değiştirmiş «ortakların kârdan şirket esas mukavelenamesi ile kararlaştırılan nisbetin

20) Danıştay 4 üncü Dairesinin 31/5/1963 tarihli ve E. 59/2329, K. 63/2521 sayılı kararı.

21) Danıştay 4 üncü Dairesinin 4/3/1953 tarihli ve E. 52/3217, K. 53/563 sayılı kararı.

22) Türk Ticaret Kanunu Mar. 369/2, 539/4.

çok üstünde bir miktarını almayarak şirkete terk etmek hususunda verdikleri bir kararın Ticaret Kanunu bakımından hükmi şahsa izafesi mümkün bulunsa dahi vergi kanunlarının uygulanması bakımından ortakların şahsî durumlarına göre ihtiyarlarıyla alınmış bir karar olarak sayılmasına mani yoktur. Aksine bir noktayı nazarin kabulü aynı zamanda bu gibi yollardan vergi borçlarının tecilinin teminine imkân bahsetmek, Devlet alacağını akıbeti meçhûl bir duruma düşürmek demek olur ki bunun ne hukuken ve ne de vergi mevzuatımız bakımından tecvizi mümkün değildir» diyerek ortaklarca elde edilmeyen bir gelirin vergilendirilmesine mesağ vermiştir²³. Aksi görüşe sahip bulunan Maliye Bakanlığı ise Maliye lehine olan bu kararı benimsemek zorunda kalmıştır. Bu yüzden tatbikat alt üst olmuştur. Bu görüş Gelir Vergisi Kanununun hem esas prensiplerine, hem de mahsup hükümlerine tamamen aykırıdır. Zira, 5421 sayılı mülga kanunun yürürlükte bulunduğu zamanki Danıştay görüşüne ve son 202 sayılı kanuna göre «Gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulmuş bulunan şirket kazançlarının sonradan ortaklara dağıtılması halinde ortakların şirketçe kesilmiş olan bu vergileri iratların kendilerine intikal ettiği döneme mütaallik yıllık beyanmeleri üzerinden ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup etmeleri» imkânına sahiptirler²⁴.

Şu halde, fevkalâde ihtiyata ayrılan kârlar ileriki yıllarda dağıtıldığı zaman ortaklar bunu şahsî gelir beyannamelerine yazarak evelki yıllarda tevkif yoluyla ödenen % 20 nisbetindeki verginin üst kısmını ödeyeceklerdir. Görülüyor ki ortada Danıştayın düşündüğü gibi Devlet alacağını akıbeti meçhul hale düşüren bir durum da mevcut değildir.

d — Danıştay konusundaki izahları bitirmeden son günlerde verilen enteresan bir karara işaret etmeden geçemeyeceğim. Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinde yazılı takdir sebeplerinden birinin mevcudiyeti halinde idarenin işi takdir komisyonuna sevk ettiği malûmdur. Takdir komisyonu bazı ahvalde takdir edilecek bir matrahın mevcut olmadığına karar vermektedir. İdare ise Usul Kanununun verdiği yetkiye dayanarak bu karara karşı itiraz komisyonuna itirazda bulunmakta ve itiraz komisyonu takdir komisyonu

23) Danıştay 4 üncü dairesinin 8/2/1962 tarihli ve E. 61/4461, K. 62/658, E. 59/4057, K. 62/2076 sayılı kararı.

24) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 202 sayılı kanunla muaddel 96 ncı maddesinin son bendi.

yerine geçerek bir matrah takdir etmektedir. Takdir işi bir idarî işlem olduğuna göre kazaî bir organ olan itiraz komisyonunun, idarî bir organ olan takdir komisyonu yerine geçerek karar vermesi doğru görülmezse de itiraz komisyonunun bu şekildeki hareketine mani bir hüküm yoktur. İtiraz komisyonunun matrah takdiri ile ilgili kararı taraflara tebliğ edilmekte, taraflar üst kaza mercilerine, (Temyiz Komisyonuna ve Danıştaya) müracaat etmektedirler. Bu müracaatlar üst mercilerce incelenmekte iken vergi dairesi itiraz komisyonu kararı ile takdir edilen matraha göre vergi tarh edip ihbarname ile mükellefe tebliğ eylemektedir. Mükellef bu defa tarh edilen vergiye de aynı itiraz komisyonunda itirazda bulunmaktadır. Evvelce itiraz komisyonu olayın matrahla ilgili kısmı hakkında karar verdiğine göre tarh edilen vergi ve ceza konusunda karar verme yetkisini haiz olup olmadığı tatbikatta ihtilâf konusu olmuştur. Danıştay verdiği bir kararda «kazaî mahiyetteki kararlar üst kaza mercilerince bozulmadıkça hüküm ifade edecekleri, itiraz ve temyiz komisyonları matrah tesbitini mutazammın kararları üzerinde bu kararlar beliren vergi durumunun mükelleflere duyurulması amacını güden ihbarnameler dolayısıyla vaki itirazların itiraz komisyonlarınca incelenmesi bu komisyonların bizzat kendi kararlarını veya üst kaza mercilerine ait kararları incelemeleri sonucunu doğuracağı cihetle bu yola baş vurulması hukuk esasları ile bağdaşmaz. Vergi Usul Kanununun 354 üncü maddesi (213 sayılı kanunun 377 nci) hükmü ile 366 ve 379 uncu maddeleri hükümlerinin (213 sayılı kanunun 389, 402 nci maddeleri) yukarıda beliren ve kazaî kararların ancak üst kaza mercilerince incelenebileceği esası göz önünde bulundurulmak suretiyle manalandırılması icab edeceğinden itiraz komisyonunca mükellefe tebliğat icrası üzerine yeniden karar verilmeyerek mükellef talebinin incelenmeksizin reddi icab ederken işin esasına geçilmesinde ve temyiz komisyonunca bu kararın onanmasında isabet görülmemiştir. Bu sebeplere binaen dâvanın kabulü ile temyiz komisyonu kararının bozulmasına» denilmiştir²⁵. Bu kararıyla Danıştay bu kabil tarihyata itiraz yolunu kapamıştır.

Vergi Usul Kanunu mükelleflere Takdir Komisyonu kararlarına karşı itiraz hakkını vermemiştir. Zira, adı geçen kanun hükümlerine göre ancak vergi dairesi takdir olunan matrahlara itiraz edilecektir. Kanun hükmü böyle olduğu gibi, yine Danıştay çeşitli ka-

25) Danıştay 4 üncü Dairesinin 30/1/1963 tarihli ve E. 61/1705, K. 63/415 sayılı kararı.

rarlarıyla mükellefler tarafından doğrudan doğruya takdir komisyonunun matrah tesbitine müteallik kararlarına vaki itirazı kabul etmemektedir ²⁶.

Bundan başka tarh edilen vergide yapılan diğer yanlışlıklar hakkında mükellefe ancak düzeltme yoluyla müracaat imkânı kalmaktadır. Bu yola gidilebilmesi için ise tarhiyatta usul kanununda tadat edilen vergilendirme hatalarının bulunması lâzımdır. Bu hatalardan birinin mevcut olmadığı ahvalde bu yola da gidilemez. Bahusus hukukî ihtilâfa taallük eden hususlarda Vergi Usul Kanunu düzeltme yolunu da kapamıştır. Zira, Vergi Usul Kanununun 406 ncı maddesinde «bu kanunun 1 inci maddesinde yazılı resim ve harçlar hakkında mükelleflik, muaflik ve istisna, mükelleflik şekli ve vergi cezalarının uygulanması bakımlarından doğan ihtilâflar için ilk önce itiraz ve temyiz komisyonlarına baş vurulur. Bu komisyonlara baş vurulmadan bahsi geçen ihtilâflar hakkında Danıştaya gidilemez. Komisyonlara dermeyan edilmeyen iddialar ve hususlar Danıştay'da ileri sürülemez.» hükmü mevcuttur.

Durumu bir misalle açıklayalım. Bir kimse eşine ait gayrimenkul kirası için aile reisi sıfatıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi icab ederken bu beyannameyi vermemiş, idare Takdir Komisyonundan re'sen matrah takdiri istemiştir. Takdir komisyonu ise matrah takdirine lüzum görmemiş herhangi bir matrah vermiştir. Fakat vergi dairesi bu karara itiraz etmiştir. İtiraz komisyonu vergi dairesi iddiasını varit görerek matrah takdir etmiştir. Mükellef ise aslında kendisinin böyle bir beyannameyi vermek mecburiyetinde olmadığı iddiasındadır. Mükellefin takdir komisyonu kararına itiraza selâhiyeti olmadığına göre bu iddiasını ancak Temyiz Komisyonuna ve ondan sonra da Danıştaya dinletmek zorundadır. Takdir edilen matraha göre yapılan tarhiyata itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunamayacağı gibi düzeltme yoluna da baş vuramayacaktır. Zira ihtilâf hukukî mahiyettedir.

Nitekim Danıştay bir kararında böyle bir ihtilâfı hukukî mahiyette telâkki ederek vergilendirme hatası yoluyla tetkik edilemeyeceği mütalâasında bulunmuştur ²⁷. Böyle bir halde Danıştayın

26) Danıştay 4 üncü Dairesinin 24/2/1962 tarihli ve E. 59/3184, K. 62/946 sayılı karar.

27) Danıştay 4 üncü Dairesinin 24/2/1961 tarihli ve E. 59/2768, K. 61/561 sayılı kararı.

itiraz komisyonuna gitmeyi men etmesi doğru değildir. Bahusus Vergi Usul Kanununun (mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebileceklerini) sarahaten zikrelemiştir²⁸. Danıştayın kararı kanunun intizamını âme ile ilgili bu hükmüne tamamiyle aykırıdır.

Danıştayın re'sen vergi tarh edilmesini gerektiren hallerde, mükellefin ve vergi durumu ile ilgili olmak üzere düzenlenecek inceleme raporları örneklerinin işin takdir komisyonuna tevdiinden evvel mükellefe verilmemesi ve hatta kanunda bir sarahat mevcut olmamasına rağmen bilirkişi raporlarının ilgililere tebliğ edilmemesi dolayısıyla vergi cezalarını terkin ederken²⁹ ihbarname ile mükelleflere tebliğ edilen tarhiyata itiraz yolunu kapaması sayan dikkattir.

NETİCE

Mali kazanın en büyük fonksiyonlarından birisi vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsilinin kanunlara uygu bir şekilde yürütülmesini temin için kazaî kontrol tesis etmesi, diğeri kazaî içtihat (Jurisprudence) yoluyla karışık bir mahiyet arz eden malî mevzuatın boşluklarını doldurması, hükümleri vuzuhlandırması ve kanunların hukukî ve ilmî anlayışa göre tatbikine ışık tutmasıdır. Bura ya kadar durumunu anlatmaya çalıştığımız malî kaza sistemimiz bu iki fonksiyonu yapacak durumda değildir. Zira gayrimuvazzaf itiraz komisyonları kaza mercii vasfını haiz olmadıkları gibi her bakımdan kifayetsizdirler. Sayıları az olan muvazzaf itiraz komisyonlarının çalışmalarında bağımsızlıkları mevcutsa da üyeleri tâyin, terfi, tecziye bakımlarından Maliye Bakanlığına bağlı oldukları ve hâkim teminatını haiz olmadıklarından yargı mercii sayılmalarına imkân yoktur. Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay ise açıkladığımız sebeplerle kaza fonksiyonunu ideal manada başaracak durumda değildirler.

Üstelik malî kazaya düşen yük gün geçtikçe ağırlaşmaktadır. Bunun sebebi çeşitlidir.

28) Vergi Usul Kanunu Madde 377/1.

29) Danıştay 4 üncü Dairesinin 25/4/1962 tarihli ve E. 60/6266, K. 62/2073 sayılı kararı. Keza, aynı dairenin 23/2/1961 tarihli ve E. 60/3584, K. 61/536 sayılı kararı.

a — Son yıllarda iktisadî muameleler artmış ve karışık bir hal almıştır.

b — Gelir vergisi başta olmak üzere topyekûn vergi kanunları değişikliğe uğramıştır.

c — Vergi tatbikatı yapan kadrolar zayıflamış ve malî sorumluluk duygusu ile mükellef aleyhine tarhiyat yapma zihniyetinde bir değişiklik vukua gelmemiştir.

d — İçtihatlar müstakar hal almadığından başta Maliye Bakanlığı olmak üzere kaza mercilerinin görüşlerine gereği gibi kıymet verilmediğinden hemen her hadise için kaza mercilerine gitme zarureti doğmuştur. Bu ve buna benzer birçok sebepler vergi anlaşmazlıklarının sayısını artırmış ve artırmaktadır. Nitekim Vergiler Temyiz Komisyonuna intikal eden anlaşmazlıkların sayısı 1951 yılında 21,236 iken 1962 yılında 37,294 e yükselmiştir. 29,126 sı muvazzaf komisyonlara 41,358 i gayri muvazaflara ait olmak üzere 1961 yılında 71,484 anlaşmazlık intikal etmiştir³⁰. Bu rakamlar gün geçtikçe artma temayülündedir.

Bu sebeple vergi reformlarının tahakkukuna çalışıldığı bir zamanda malî yargıya da el atmanın zamanı gelmiştir. Bahusus 334 sayılı ana yasa ile kurulması sağlanan hukuk Devletin temel unsurunu bütün Devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun olarak yürütülmesi teşkil eder. Bu uygunluğu sağlayacak makamlar ise yargı organlarıdır. Esasen anayasanın 114 üncü maddesinde idarenin hiç eylem ve işleminin yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılmıyacağı açıklanmıştır. Şu halde malî kaza organlarının bu hükme uygun olarak yeniden kurulması lâzımdır.

İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının bağımsız yargı mercileri sıfatları bulunmadığına göre Anayasanın 140 ıncı maddesindeki (Danıştay, kanunların başka idarî yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece idare mahkemesidir) hükmü gereğince Danıştay vergi anlaşmazlıklarını yargılayan yegâne merci olarak kalmaktadır. Bu durum ise esasen çok yüklü olan Danıştayın işlerini büsbütün ağırlaştıracak ve bu merci sür'at ve isabetle karar verme kabiliyetini kaybeyleyecektir.

30) 5655 sayılı kanunun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı maddeler eklenmesi hakkındaki kanun tasarısı gerekçesi.

Son zamanlarda malî kazanın ıslahı için çalışmalar yapılmış ve bazı adımlar atılmıştır. Nitekim 28/12/1962 tarihinde yürürlüğe giren 205 sayılı kanunla uzlaşma müessesesi ihdas edilmiştir. Bu kanunla re'sen veya ikmâlen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları hakkında, idare vergi hataları ile bunun dışındaki maddî hatalar, yanılma halinin mevcut olması, mükellefin kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememesi, tarhiyatı gerektiren sebeplerin kaza mercileri ile Maliye Bakanlığı tarafından mümasil hadiselerde başka yönden mütalâa edilmiş olması hallerinde mükellefle uzlaşma yapılabilir.

Ancak kanunun bir hükmüne nazaran Maliye Bakanlığı ile İç İşleri Bakanlığının usul kanununun şümulüne giren vergi, resim ve harçlardan hangileri için uzlaşmaya gidileceğini bir tüzükle belli etmeleri gerekmektedir. Bu tüzük halen neşir edilmediğinden uzlaşma müessesesinin tatbikine henüz başlanmamıştır. Mamafih fikrimizce, teşkil edilecek uzlaşma komisyonu üyelerinin idarenin elemanları olmaları ve kaza mercileri üyeleri derecesinde bitaraf ve toleranslı hareket edemeyecekleri nazara alınacak olursa memleketimizde uzlaşmadan pek istifade edilemeyeceği tahmin edilir. Buna rağmen ilerideki inkışaflara muvazi olarak ihtiyaçlara cevap verebilecek hale getirilmesi her zaman mümkün bulunan bu müessesenin vergi hukukumuzda katılması sevindirici bir olaydır.

Bundan başka Maliye Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki 5655 sayılı kanunda bazı değişiklikler yapılması ve bu kanuna bazı maddeler eklenmesi hakkında Maliye Bakanlığı tarafından bir tasarı hazırlanmış ve personel dairesince de tasvip edilmiştir. Bu tasarı ile ileride daha mütekâmil mercilerin kuruluşunun gerçekleşmesine kadar tatbik edilmek üzere itiraz ve temyiz komisyonlarının durumu bir revizyona tâbi tutulmuştur. Düşünülen şekle göre itiraz ve temyiz komisyonları müstakil yargı mercii haline getirilmekte bu komisyon mensuplarının tâyin, terfi ve nakilleri ve haklarında inzibatî ceza uygulanması veya soruşturma açılması hususları Maliye Bakanlığında alınmakta ve bu yetkiler temyiz komisyonu birinci başkanının riyaseti altında Temyiz Komisyonu, Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay'dan seçilecek üyelerden müteşekkil bir ayırma meclisine verilmektedir.

Anayasanın yargıçlara tanıdığı teminat ve haklar itiraz komisyonu başkan ve üyelerine de tanınmakta, ayrıca Maliye Bakanlığının görev ve yetkilerine ilişkin hususlarda itiraz ve temyiz komis-

yonuna emir veremeyeceği açıkça belirtilmek suretiyle bu komisyonların bağımsızlığı teyit olunmaktadır. Böylece Danıştayın müra-kabesi altında çalışacak iki dereceli yargı mercii ihdas olunmakta ve bunlardan birinci derecede yer alan itiraz komisyonları adlî yargıdaki ilk derece mahkemelerine, ikinci derecede yer alan temyiz komisyonu ise halen memleketimizde mevcut olmayan istinaf mahkemelerine tekabül eyliyecektir. Bu tasarı ile gayrimuvazzaf itiraz komisyonları tamamen kaldırılmakta ve eleman yokluğu nazara alınarak ve 1970 malî yılı sonuna kadar bazı yerlerde bir başkan ile yeteri kadar raportör, memur ve müstahdemden müteşekkil itiraz komisyonlarının kurulmasına da müsaade edilmektedir.

Bu tasarı ile gerçekleştirilmek istenen malî yargı sistemi sevi-nilecek yeni bir adım olmakla beraber, tasarıda ifade edildiği gibi mütekâmil ve ihtiyaca cevap verecek durum arz etmemektedir. Fik-rimizce vergi kanunlarında çok radikal değişiklikler yapıldığı bir sırada batı memleketlerinde tatbik edilmekte olan en mütekâmil sistemlerden de istifade etmek suretiyle modern mânada bir malî kaza sisteminin kurulması daha yerinde olurdu.

Nitekim, halen faaliyette bulunan vergi reform komisyonu ge-nel çalışma plânınının 10 üncü bölümünü malî yargı konusuna tahsis etmiş ve hatta Anayasanın hazırlandığı devrede malî yargının ba-ğımsız mahkemeler şeklinden organize edilmesini mümkün kılacak hükümlerin Anayasaya eklenmesi hususunda bir ön rapor kaleme almıştır. Bu rapora göre batı memleketlerinin malî yargı sistemle-rinden (Almanya'da uygulanmakta olan malî yargı sisteminin ka-bulünün uygun olacağı kanaatine) varılmıştır. Bu teklifte kurulma-sı istenilen sistemin esası kısaca şöyledir :

a — Vergi ihtilâfları bir ön uzlaşma safhasından geçecektir. Halen gümrük vergileri ihtilâfları konusunda mevcut hakem hey'e-ti bu safha içinde mütalâa edilmektedir.

b — Uzlaşma safhasından sonra iki dereceli bağımsız mahke-me sistemi kurulacak, vergi tatbikatının önem derecesine göre tâyin ve tesbit edilecek yerlerde bölge maliye mahkemeleri ihdas edilecek-tir.

c — Maliye mahkemelerinden sonra ihtilâflar Ankara'da ku-rulacak bir malî Yargıtay'da incelenecektir.

d — Maliye mahkemeleri bağımsız olacak, hâkimler de Anayasaya göre hâkim teminatını haiz bulunacaklardır. Hâkimler Maliye, iktisat, teknoloji, işletmecilik, vergicilik ve muhasebe gibi konularda gerekli formasyona sahip kılınacaklardır.

e — Hileli vergi suçlarının ceza bakımından arz ettiği hususiyet dolayısıyla yine ceza mahkemelerinde yargılanacaktır³¹. Fikrimizce bu esasların bir an evvel gerçekleştirilmesi arzu edilen reformun tahakkukuna geniş imkân sağlayacaktır.

31) Vergi reform komisyonunun mali yargı hakkındaki ön raporundan alınmıştır.