

## VERGİ OLAYLARIMIZ

Fehamettin ERVARDAR  
Serbest Hesap Uzmanı

### I — TÜRKİYEDE VERGİ ZİYAINI DOĞURAN AMİLLER

İktisadî ve malî olayların hergün biraz daha önem kazandığı bir devirde yaşıyoruz. Uzun asırların biriktirdiği bazı (noksan refah, eksik kültür ve gelişmemiş ülke şartları gibi) problemlerin ortaya döküldüğü ve en kısa zamanda giderilmesi, arzu ve tahrikleri mevcuttur. Bunlar, sözü edilen malî ve ekonomik olayları daha da önemli kılmaktadır.

Memleketimizin acil çözüm yolu bekleyen büyük davalarının giderilebilmesi, bir taraftan Devletin iktisaden güçlü olmasını, diğer taraftan ülkede geniş bir tasarruf zihniyetinin ve alışkanlığının yaratılmasını, bu tasarrufların plânlı bir yatırıma yönelmesini gerektirmektedir.

Kısaca özetlenen bu sebeplerle Devletin malî kaynaklarını geliştirecek, fakat aynı zamanda vatandaşların tasarruf ve yatırım güçlerini yitirmeyecek bir vergi politikasına ihtiyaç hissedilmektedir.

Sözü edilen politika, bir taraftan maliye ilminin ışık tuttuğu ileri tekniğin kullanılmasını, diğer taraftan vergi uygulamalarında memleket gereklerinin dikkatlice göz önünde tutulmasını zaruri kılmaktadır.

Açıklanan sebeplerle ki, çok ünlü ve büyük önemi haiz vergi olaylarında: onu isteyen (Devlet), almaya çalışan (İdare), ödeyecek olan (Mükellef) görüşlerinin ilim ve tecrübenin ışığı altında müşterek hareket etmeleri, en uygun hareket tarzlarını arayıp bulmaları zaruretini ortaya koymuştur.

Bu kısa girişten sonra memleketimizin hali hazır malî hadiselerine bir göz atıldığı taktirde; Devletin hergün biraz daha artan ihtiyaçlarını karşılayacak yeni kaynaklar arama peşinde olduğu, bunları çok defa sistemsiz ve gelişi güzel deneyip zorladığı müşahade olunmaktadır.

Vergi reformu adı altında yapılmak istenilen bu çalışmalar üzerinde tartışılacak yön ve safhaları elbette ziyadesiyle mevcuttur. Ancak bütün bu kaynak geliştirme çabasının önemli bir tahrik edici sebebi, vergilerde randıman düşüklüğü, diğer bir ifade ile gereği kadar verginin alınmayışı, (vergi ziyasıdır.) Bu vergi ziyasını doğuran sebep ve âmillerin öncelikle ele alınarak araştırılmasında fayda görüyoruz.

### 1) Türkiyede vergi ziyası :

#### A — Vergi ziyası terimi :

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için evvelâ vergi ziyası teriminden ne anlaşıldığı ve ne anlaşılması gerektiği üzerinde önemle durulmasını zarurî görmekteyiz.

Gerçekten memleketimizde vergi ziyası denilince herkesin aklına ilk gelen husus, mükelleflerin vergi mükellefiyetinden şu veya bu şekilde kaçınmaları, bu borcu yerine getirmemeleridir. Nitekim, Kanunlarımızda da buna paralel bir görüş hâkimdir. V. U. Kanununun vergi ziyasını tarif eden 341. ci maddesinde aynen "Vergi ziyası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." tarifi verilmiştir.

Ancak şahsî kanaatimizce bu anlayış ve terim, yetersiz ve tek yönlüdür ve hazinenin vergi kaybı neticesine müncer olan her hareket, kimden gelirse gelsin, reel bir vergi ziyasıdır. Bu görüşümüzü açıklamak için bazı müşahhas örnekler verebiliriz.

**ÖRNEK 1** — 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile vesaret ve intikâl vergileri kanununda tarh usulü değiştirilmiş olduğu ve mükelleflerin kendi beyanlarında gösterilen matrahlar üzerinden 15 gün içinde verginin tahakkuk ettirilerek tahsilâta geçilmesi ön görüldüğü gibi, bu kanun neşrinden evvel yapılmış beyanların da bu usûle göre en geç üç ay içinde vergilendirilmesi emredilmiştir. Sözü edilen 10 Ağustos 1970 tarihinde yürürlüğe konmuş olduğuna göre mezkûr süre 10. Kasım. 1970 tarihinde sona ermiştir. Yalnız İstanbul da on seneden beri tarhiyat safhasında sürüklenen ve toplam matrahları 100 milyonlarla ifade edilebilecek noksan tarhiyat, kanun emrine rağmen, henüz tekemmül ettirilmemiş ve hazine bu miktarlar üzerinden hissesini zamanında alamamıştır. Bu bir hazine kaybı ve vergi ziyası değildir?

**ÖRNEK 2** — Vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve sonuçlandırma ile görevli İtiraz ve Temyiz komisyonlarında, bilhassa gayri muvazzaf komisyonlarda 5-10 seneye varan tetkik sürelerine raslanmaktadır. Teşkilât kanunlarına göre iki ay içinde sonuçlandırılmayan dosyaların erteleniş sebepleri Maliye Bakanlığına bildirilecek ve Bakanlığın takibine alınacaktır. Halen sayıları yüzbinleri aşan, bu nevi ihtilâflı dosyalarda yine asgâri 100 milyonlarca vergi alacağı sürünçemededir. Bunların % 50 si haklı olsa, bunun zamanında tahakkuk ve tahsil edilememesi gerçek bir vergi ziyayı değilmidir?

**ÖRNEK 3** — Çok mahdut ölçüde yapılabilen vergi incelemelerinde tetkik elemanlarının kanuna aykırı fiil ve hareketleri tesbit edilmiş tarihleri ile bunların vergi tarhiyatı olarak mükellefe tebliğ tarihleri arasında (Tetkik elemanının rapor düzenlemesi, bu raporun tapajı, okunması, kontrolü, tashihi, büroya tevdi, sevk bordrolarının düzenlenmesi, vergi dairelerine irsali, bu dairelerin söz konusu tarhiyat haline getirmesinde fill ve müessir bir süre ve disiplin kurulamadığı için) çok uzun bir zaman geçmekte, bu ise vergi alacağının doğmasını ve tahsilini geciktirmektedir.

Bu yoldan da hazine vergi alacağını zamanında alamamış, uzun süre bu haktan mahrum edilmiş olmuyor mu?

**ÖRNEK 4** — Fek yakında Türkiye çapında taksi, minibüs, otobüs işletenlerin iki günlük bir boykotu olmuş, bunu takiben meslekî ve sendika başkanlarının gazete'lerde sahife dolusu beyanları ve mülâkatları çıkmıştır. Delil olarak ortada bulunan bu beyanatlarda, günlük sâfi kazançlarının 100,— Lira iken bazı sebeplerle bunun azaldığını belirten yöneticilerin beyanları, bilmeyerek meslek mensuplarının vergi matrahlarını açılmamış sayılamaz mı. Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu yılda 15.000,— Liralık gayrisafi hasılayı vergi mükellefiyeti için limit çizdiğine göre, yüzbinlerce taşıt işleticisinden kaç tanesinin gelir mükellefiyetinin tesis edildiği, ilgililerce (Vergi daireleri, Bakanlık kademeleri ve her seviyedeki inceleme elemanlarından) konunun bu yönden ele alındığı ve açık vergi ziyasını telâfi tedbirlerine gittikleri görülmüşmüdür.

Sayıları çok arttırılabilecek bu örneklerle ifade etmek istediğimiz husus, vergi kayıplarının genellikle sanıldığı ve kanunlarda tarif edildiği gibi sadece mükellef davranışlarından doğmayıp, idareninde bizzat vergi kayıplarına aynı ölçüde sebebiyet verebildiğidir. Bu itibarla herşeyden evvel vergi ziyayı teriminde vuzuhlandırmaya ihtiyaç mevcuttur... Bu hususa işaret ettikten sonra genel anlayışa uyarak mükelleften geldiği bilinen vergi kayıpları üzerinde durmak istiyoruz.

Dünyanın her yerinde olduğu gibi şüphesiz Türkiyede de açık ve kapalı yollarla vergiden kaçınma halleri mevcuttur. Bu ziya'nın önemli ölçü ve miktarlarda olduğunu kabul etmek gerekir. Nitekim;

**B — Vergi ziyamın belirtileri :**

a) Yayınlanan resmî istatistiklerde, hesaplanan millî gelir rakamları ve yürürlükteki kanunların kavramak istediği matrah ve vergi nisbetleri karşılaştırılınca yıllık bütçelere aktarılan vergi gelirlerinin yetersizliği açıkça görülmektedir.

b) Yapılmakta olan vergi incelemeleri sonuçları her nevi beyana tâbi vergilerde önemli gelir kayıplarının miktar ve nisbetlerini ortaya koymaktadır.

Bu inceleme neticelerinde (Tek taraflı görüşler, yanlış ve hatalı tesbitler, vb) bazı yanılma payları bulunmasına rağmen, geri kalan nisbetler gerçeği ortaya koyacak niteliktedir.

c) Sayılan resmî belge ve tesbitler dışında, günlük yaşayışımız içinde karşılaşılan (faturasız mal ve hizmet akışları, her türlü mükellefiyet ve kontrol dışında faaliyette bulunan kapkaç teşebbüslerin rahat faaliyetleri, vb.) davranışlar vergi ziyamın açık örnekleri olarak ortadadır.

d) Esasen Türkiyede vergiden kaçınma olaylarının önemli miktarlara vardığını en selâhiyetli resmî ağızlar ve ilmî çevreler kabul ve teyid etmekte ve aksini hiç kimse iddia da etmemektedir.

**2) Vergi Ziyamın sebep ve âmilleri :**

Vergi ziyamın varlığı kabul edildiği ve önemi inkâr olunmadığına göre, bunun sebep ve âmillerinin etraflıca ve dikkatle araştırılmasına ve tesbitine mutlak bir zaruret mevcuttur. Çünkü; ancak bu nevi isabetli bir teşhis ile giderici tedbir ve çareler düşünülebilir ve alınabilir.

Biz bu yazının imkânları içinde sözü edilen sebep ve âmilleri şu şekilde toplamaktayız.

- A — Halktan gelen sebepler,
- B — Kanun koyucudan gelen sebepler,
- C — İdareden gelen sebepler,
- D — Yargılama tarzından gelen sebepler.

Sırayla bu sebep ve âmillere temas ediyoruz.

A — *Halka ait olanlar :*

Genellikle vergi sistemimiz kültür ve refah seviyesi bizden çok ileri demokratik memleketlerin kabul ettiği beyan esasına dayanmaktadır. Yani mükellefler vergi ile ilgili faaliyet ve davranışlarını kendileri tayin ve tesbit etmektedir. Halbuki Türkiyede okuz yazar nisbetinin henüz % 60 civarında bulunduğu nazara alınrsa en büyük güçlüğün kültür noksanından doğacağını peşinen kabul etmek gerekir.

Diğer taraftan geniş ölçüde ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyetlere istinat eden vergi ile ilgili muameleleri, memleketimizde henüz müesses usûl ve kaidelere istinaden yürütülememektedir. Belli ve muayyen formaliteler ve belgeler dışında, genellikle şahsî ve özel münasebetlere (tanışmalara, dostluklara, alışkanlıklara) ve itimat esasına dayanan bu muamelelerden hareket eden bir piyasada vergi matrahlarının kitabî yollardan sıhhatle tesbitini düşünmek herhalde biraz nikbin davranıştır.

Ayrıca uzun tarihi boyunca ziraî karakterde forfeter (götürü) usûl-ler dahilinde, iltizam yolları ile vergi ödemeye alışık bir toplulukta, çok yönlü gelir kaynaklarının toplamını doğru bir şekilde beyan etmesini beklemek kolay olmasa gerektir. Herhalde memleketimizde çok ileri kültür seviyesindeki ülkelerin vergi ödeme alışkanlıklarını ve ahlâkını görmeyi istemek isabetli ve realist bir görüş de olamaz.

Bütün bu şartlara rağmen, Türk vergi mükelleflerinin kısa sayılacak bir sürede beyan esasına kolay intibak ettiği ve küçümsenmeyecek vergi ödeme durumuna girdiğini beyat etmek insafî bir görüş olur. Şu kadar ki;

Her yenilikte olduğu gibi, yeni vergi usûllerine intibak için Türk Vergi Mükellefi, Devletin önderliğine, öğretici, teşvik edici, aykırı hareketleri dikkatlice takip edip ibret alacak şekilde cezalandırıcı, ciddi, samimi, dürüst ve istikrarlı uygulamasına muhtaç ve bunu bekler durumdadır. Bilhassa her olayı neticeleri ile ölçen kitle, vergi ödeyenin zararlı, ödemeyenin daima kârlı çıktığını görmemelidir. Ayrıca vatandaş, ödediği verginin bilerek ve hesaplı kullanıldığını görmek ihtiyacındadır.

B — *Kanun koyucuya ait olanlar :*

Malî kanunlar, bilhassa yazılı hukuk usûllerine hareket olunan hallerde, geniş halk kütlelerinin kolaylıkla anlayabileceği, takip edebileceği açıklık ve ifade berraklığına ihtiyaç hissettirir.

Ayrıca vergi gibi maddî bir olayın tesbit edecek, mükellefiyet doğuracak kanunların (matrahı kavrayıcı, istisnayı net olarak ayırıcı, kulla-

nılan mefhum terim ve tâbirleriyle belli bir terminolojiye dayanan) ileri tekniğe çok dikkatli hazırlanılması zarureti aşikârdır. Vergi mükellefiyetlerinin; güç kabul olunan, geç alışılan, herhalde arzu ile kabullenilmeyen hükümlerini, bir kerre halka malettikten sonra, bunlarda sık sık değişikliklere gitmek, yani vergi kanunlarında istikrarsızlıklara düşmek son derece de mahsurlu olmaktadır.

Bu hususları nazara alarak malî kanunlarımıza bir göz atılırsa, tamamen zıt istikamette hareket olunduğu kolayca görülecektir. İfade birliğinden uzak, terminolojisini kuramamış, güç anlaşılan metinleri havi, külliyat halini almış çok sayıdaki mükellefiyet hükümleri sık sık değişmektedir. Bunları anlamak ve takip etmek idare ve mükellefler için hüner halini almıştır.

Bu itibarla vergi kanunlarımızın sistemli bir kod haline getirilip uzun süre uygulanabilecek ve fakat her halde artık istikrarla yürürlükte tutulacak, her yıl bütçesiyle yeni külfetler yükleyecek tarzdan sür'atle uzaklaştırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi mükellefiyetlerine gidilirken, müktesep hakları koruyucu, geriye doğru işleyen, sürpriz külfetler yükleyen, her türlü teşebbüs şevk ve azmini baltalayıcı, aşırı vergilemelerden kaçınan ve devamlı olarak vergiyi verenler üzerinde dönen bir çark gibi onu sıkıştırıcı tutumlardan kaçınmak gerekir. Mevcut kanunlarımız maaleséf bu konularda da zıt örneklerle doludur.

### C — İdareye ait olanlar :

Türk Vatandaşı tarihi boyunca devlet mükellefiyetlerine saygılı kalmıştır. Nitekim, askerlik gibi bedenî mükellefiyetini ifa etmek için kendisi arzulu, adeta onu bekler, ifa etmedikçe küçüklük hissine kapılır, malî külfetlerini de âşar zamanında (Devlet hakkı) olarak tanımış ve onu ödemedikçe rahat edememiştir. Böyle olduğu halde aynı vergilerden, nakdî vergilere dönüldükçe mükelleflerin vergi dairelerinden kaçınır oluşunun sebep ve âmilleri olmak gerekir. Bizce bunlar şöylece sıralanabilir.

1) Vergi dairesi genellikle, kendisine vergi ödeyecek mükellefe karşı gitikçe daha haşın bir tutum içindedir. Herhalde ona kolaylık gösteren bir davranışta olduğu iddia edilemez. Nitekim;

a) Yüzbinlerce liralık vergi ödeyecek mükellefin basit bir beyanname formüleri alması için kuyruğa girmesi gerekmektedir.

b) Vergi ödemek için daireye giden mükellef, saatlerce kuyruktaki bekletilir.

c) İdareye ait herhangi bir yanlışlıkla dahi olsa, fazla ödenen bir vergiyi geriye alabilmek için aylarca süren akla gelmez müşküllerle karşılaşılır.

d) Vergisini doğru beyan ettiği halde, ödeme sıkıntısında bulunan bir mükellefe, tediye kolaylığını göstermek, çok yönlü tesirlerle mümkün olabilen bir lütuf halindedir.

2) Kayıt ve hesapları düzgün olmayan vergi idaresi, hatalarını mükellefi taziyek ederek telâfiye çalışmaktadır. Nitekim;

a) Ödenmiş vergilere ait makbuzların mükellefçe saklanmaması yüzünden çok defa mükerrer tahsilâta gidilir. Ashında bu hata idarenin yanlış hesaba kayıt yapması yahut kaydı ihmâl etmesindedir.

b) İdare servislerinin kendilerine ait görevleri yapmayı, birbirlerini ikaz ve haberdar etmeyişi, haksız yere mükellefe külfet getirmektedir. Tahakkuk servisinin tahsilâta, tahsilâtın tahakkuka bildirmesi gereken bilgileri doğru ve zamanında vermeyişi, mükellefe (ihbarname), (ödeme emri), (icra memuru) yollanmasını intaç eder ve maalesef bu yanlış düzeltmek ancak mükellefin işini gücünü bırakıp ilgili servislerde saatlerce ve günlerce, rica minnet dolaşmasıyla ve âdeta lütfen giderilebilir.

c) Dosya ve kayıtlarında idarenin yaptığı (verildiği halde dosyaya girmeyen beyannameler, ekleri idarece ziyaa uğratılan beyan ve müracaatlar, bildirmeler vb.) hatalarda, bunları kendi bünyesinde arayıp bulacak yerde mükellefe telâfi ettirmek alışkanlığı mevcuttur.

3 — İdarenin, iyi ve dürüst davranan mükelleflere karşı bir hafızası yoktur. Nitekim, vergi ödevlerini yıllarca ve muntazaman yerine getiren bir mükellefin her fırsat ve vesile ile aynı ödevden kaçan başka bir mükelleften farklı muamele görmesi ender vak'adır. Buna karşılık dürüst mükellefin en ufak hata ve yanlışlığında, en şedit muameleye maruz kalması olağandır. Bu davranış idarenin mükellefleri davranışlarına göre tanımayan ve tasnif eden bir usulün olmayışındandır.

4 — Vergi idaresi genellikle müesseseler ve tesis edilmiş mükellefiyetler ile uğraşmakta, buna mukabil kapkaç teşebbüsler ihmâl edilmiştir.

a) Her türlü kaçak eşyayı çok defa döviz suçu da yurda sokulabilen Amerikan pazarları, otobüs duraklarında, feribot kavşaklarında ve

ana caddeler üzerinde her nevi gümrük kaçağı eşyayı fahiş fiyatla satabilen satıcılar vergi dairesini tanımamaktadır.

c) Kamyonlar, deniz motorları, arabaları, ufak nakliye arabaları, münferit yolcu otobüs işletmeleri, her nevi emteayı, yükü ve yolcuyu, hiçbir mükellefiyet tesis etmeksizin taşıyabilmektedir. Bunlar aynı zamanda faturasız mal ve hizmet akımına rahatçı vasıta olabilmektedir.

Bunlar hakkında hiçbir işlem yapmayan idare, müesses bir mükellefin iyi niyetle yapılan vergi beyanında en basit hatalar için dosyalar dolusu takibe geçebilir.

5 — Mevzuu kalmayan idarî ve ihtiyarî tedbirlerin, idarece re'sen kaldırılması gerektiği halde, bunlar ancak ilgilinin takibi sonunda, bir müşkülâtla mümkün olabilir.

a) Bir vergi uyumsuzluğu sonunda yapılan ihtiyatî haciz, ilk kademelerde mükellef lehine sonuçlansa dahî, idarî davanın sonuna kadar beş yıl kaldırılamaz.

b) İlk tetkik sonucuna göre yurt dışına çıkması mahzurlu görüldüğü emniyete bildirilen bir mükellefin davası lehine bitse dahî, gümrük kapılarından döndürüldüğü daima vakidir.

c) Fazla ödendiği için geri verilmesi gereken bir vergiyi idarenin kendiliğinden red ve iade ettiği görülmüş değildir.

6 — Vergi kontrol ve murakabesi, işin gerektirdiği tarzda yürümemektedir. Nitekim:

a) Teftiş, tetkik ve kontroller, mükellefiyet dışında cereyan etmiş olayların ve matrahların tesbiti çabasıyla ziyade, tesis olunmuş mükellefiyetler üzerinde toplanmaktadır.

b) Çok cüz'î nisbetlerle yapılabilen kontroller (kontrol sahalarının seçiminde metodik toplu ve sistematik mukayese yapılmadığı için), münferit ve tesadüfî olaylara inhisar etmektedir.

Vergi daireleri gibi tetkik elemanları da kapkaç teşebbüsler yerine, her türlü vecibeye uyan müesses kuruluşlar nezdinde çalışmayı (işin kolay ve rahat tarafından tutmayı) tercih etmektedir.

c) Kontrol ve incelemede rastlanan hataları islâh ve bunların tekrarını önleyici tedbirler yerine, ceza almayı ön gören gayri samimi davranışlara rastlanmaktadır.



d) Ticarî hayatın gerektirdiği yatırım ve geliştirme harcamalarının, vergi matrahlarının tesbitinde nazara alınması gerektiği halde, dar ve fiskalist görüşlerle mükellefler zor duruma sokulmaktadır.

e) Kontrol ve murakabe aktüel hadiselerin tesbiti yerine, geçmiş olayların geriden taraması (zaman aşımı) endişesiyle sorumluluktan kurtulma gayreti içinde kalmaktadır.

f) Tetkik ve kontrol neticelerini havi raporlar çok geç olarak muameleye tâbi tutulmaktadır.

g) Ufak ve önemsiz hadiselerde mükellefi uyarıcı, hatanın tekrarına mani olacak davranışlar yerine, hemen ekseriyetle, bunları ihtilâf konusu haline getirme ve mükellefi ağır ve güç işleyen vergi ihtilâflarına sürüklene temayülü mevcuttur.

7 — İdarenin vergi uyumsuzluklarında ihtilâfı kısa yoldan neticeye götürecek insiyatif kullanma alışkanlığı yoktur; Bilâkis her ihtilâf üç kademeli kaza mercilerinin sonuna kadar götürülmekle, sorumluluktan kurtulma itiyadını kazanmıştır.

Özet olarak, mahdut istisnalar dışında idare, Vergi ziyamı önleyebilecek tarzda işlenmemekte, onu zamanında teşhis ve tesbit edememektedir.

#### D — Yargılama tarzından gelen sebepler :

Yürürlükteki kanunlarımız mali kaza sistemi olarak nev'i şahsına mahsus üç kademeli (İtiraz, Temyiz, ve Danıştay) bir yargılama usulü kabul etmiştir. Herşeyden evvel bu kazaî mercilerin kuruluş ve işleyişleri Anayasamızın yargılamaya ait ana prensipleriyle tezat halindedir. Nitekim vergi hadiselerinde uyumsuzluğu çözecek İtiraz ve Temyiz Komisyonları genellikle maliye memuru hüviyetindedir. Böyle olunca tarafsız bir mahkeme intibamı ilk nazarda kaybetmektedir.

Aynı şekilde İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kuruluş, işleyiş usulü ve şekilleri son derece ağır ve basit bulunmaktadır. Nitekim;

1 — Kuruluş itibariyle Muvazzaf İtiraz Komisyonlarının tümü ile Maliye Bakanlığınca tayin edilmiş memur statüsünde bulunuşu, Gayri muvazzaf İtiraz Komisyonlarının ise mahalli belediyeler ve Ticaret Odalarının seçilecek üyelerinin evsaf itibariyle yetersizliği, tümü ile hakim sınıfından olmayışları, bu nevi mercilerin kararlarında büyük hata ve isabetsizlikleri mümkün kılmaktadır.

2 — Bilirkişi müessesesinin suistimâl edilişi ve her hadisede kazaî fonksiyonun dahî bunlara ifa ettirilişi, hukuken müdafaası güç bir durum yaratmaktadır.

3 — Duruşmaların icraası, neticelerin ilânı gibi yargılama safhalarının gizli cereyanı, kararların yetersiz, gerekçesiz oluşu kazaî fonksiyonu aksatmaktadır.

4 — Mezkûr Komisyonların kararlarının metodlu bir şekilde toplanmayışı ve yayımlanmayışı, adlî hataların tekerrürüne imkân vermekte ve aynı nev'i olaylar için değişik neticeler ortaya çıkmasını mümkün kılmaktadır.

5 — Genellikle malî ihtilâfların çokluğu (İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında yüzbinleri aşan dosya, Danıştayda aynı miktara yakın ihtilâf) uyumsuzluğun çok uzamasını, ve takriben beş yıldan evvel kesin sonuç alınmasını imkânsız kılmaktadır. Bu hal ise ilk tarhiyatın mahiyetini, müessir olma kabiliyetini ve aktüalitesini tamamen kaybetmesine âmil olmaktadır.

### 3) Netice :

Memleketimizin içinde bulunduğu ekonomik ve malî durum, Devletin gittikçe artan mustakar ve verimli gelir kaynaklarına ihtiyaç hissettirmektedir.

Mezkûr kaynakların en önemlisi bilindiği gibi vergi gelirleridir. Türk malî sistemi içinde yer alan vergi kanunları, genellikle vergileme sahalarına büyük ölçüde kavrayıcı hükümler koyduğu, ve yüksek tarifeli nisbetler uyguladığı halde, vergilerden beklenen randıman alınamamaktadır.

Bu randıman düşüklüğünün önemli faktörlerinden birisi vergi ziyayı ve vergiden kaçınma olaylarıdır. Ancak sözü edilen vergi ziyayı münhasıran mükelleflerin kötü niyet ve davranışlarına izafe etmek ve bundan sadece onları sorumlu tutmak mümkün ve kabil değildir. Vergi ziyayı doğuran çok yönlü sebep ve âmiller mevcuttur. Yukarıda özetlenmeğe çalışılan bu sebep ve âmilleri ortadan kaldırmayı, hiç değilse bunları asgâriye indirmeyi, ön gören toplu ve sistematik tedbirler manzumesine ihtiyaç mevcuttur. Köklü ve radikâl bir malî reform, ancak bütün bu faktörlerin birlikte mütalâası ile mümkün olabilir.

Zamanımızın Demokratik devlet anlayışı içinde ödenmeyen vergi problemi kadar, alınmayan vergi problemi de mevcut olduğu, bu konuda Devlet ve Mükellefi karşı karşıya getirmeyen, bilâkis mükellefi vergi ödemeye alıştırmacı, bu millî ödevinde ona yardımcı olucu, bu görevi ifa edenler müzahir olucu ve onu teşvik edici bir anlayışa ve uygulamaya ihtiyaç bulunduğu görüşündeyiz.

## II — GERÇEK DEMOKRASİLERDE VERGİLER

Zamanımızın devlet anlayışı içinde, amme masraflarını karşılamasının başlıca kaynaklarından birinin VERGİLER olduğu, vergilerin ise; vatandaşların malî iktidarları ile mütenasiben alınması gerektiği, bilinen teorik bir gerçektir. Ancak, nazariyatta kolayca kabul olunan bu gerçeğin tatbikatta ne kadar zor uygulanabildiği, istisnasız herkesin bulabildiği imkân ve fırsat nisbetinde mezkûr külfetlerden kurtulma çabasında olduğu da aynı kesinlikle ortadadır. Nitekim, hak müdafii olarak vergi adaletinden, mükelleflerin vergi ödemediği kaçındıklarından yapılan vergi ziyandan kolaylıkla söz edebilenlerimiz, kendi özel hayatlarında; bir gayrimenkul alırken, bu binaya irad takdir olunurken, gümrükten geçireceği bir eşyaya vergi istendikte, veraseten edinilen mallar için vergi öderken acaba nasıl hareket ediyor?

Gerçekten vergi olayları, bunları değerlendirenlerin durum ve mevkilerine göre tamamen değişik birer manzara arz etmektedir. Bu görüşümüze teyid eden son bir olay olarak, günlük gazetelerimizden birinde yakında yayınlanmış bulunan bir makaleye (Cumhuriyet Gazetesi 23. Kasım 1970 Tarihli sayısı "Vergili Demokrasi" adlı makaleye) işaret etmek istiyoruz.

Değerli bir meslekdaşımız, bir tetkik elemanının bu yazısında özet olarak; Anayasamızın 61. ci maddesiyle "Herkes, Kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" âmir hükmü gereğince vergi ödenmesi gerektiği, aksi halde devlet hizmetlerinin yürütülemeyeceği, bu takdirde de demokrasiden söz edilemeyeceği belirtilmektedir.

Yine aynı yazıyla Mükelleflerin genellikle (Demokrasi olsun ama vergi olmasın), (Vergi olacaksa, olsun, fakat benden alınmasın), (Ben de vergi vereceksem, istediğim kadar vereyim), (İstediğimden fazla almaya kalkılırsa, ben yolumu bulurum) tarzında düşündüklerine işaret edildikten sonra bu düşüncü tarzının Parlatenter demokrasiye aykırı düşüğü

belirtilmektedir. Yine aynı görüşe göre; bu aykırılığın sebebi, meşru meclislerden normal yollarla geçerek kanunlaşan vergilere uyulması ve saygı gösterilmesi zaruretidir. Halbuki bu saygının gösterilmediği ve kanunlara uyulmadığı, yazarın görüşüne göre, Türkiye çapında bir anket niteliğinde olan vergi incelemeleri sonuçları ortaya çıkan matrah farklarının miktar ve nisbet olarak yükseklidir.

Bu görüş ve iddialarla varılan netice; Bu koşul ve davranışlar içinde sıhhatli bir maliyeden ve güvenilir gelir kaynaklarından bahsedilemeyeceği, tarihi devrelerde vergilerin Kral (Hükümler) tarafından alınmasındaki "Keyfilik" in yerini mükelleflerin vergi ödemesindeki "Keyfilik" in aldığı ve bu suretle aynı noktaya gelindiği, merkezindedir.

Bir tetkik elemanı gözüyle olayların bu tarzda görünüşüne hak vermek ve her fikir gibi buna da hürmet etmek gerektiğine inanıyoruz. Ancak aynı yazıda iddia ve ithamların (Siz Mükellefler) olarak ele alınışını bir baskı hatası olabileceği, zira aynı psikolojik davranışın şayet varid ise, istisnasız bütün vatandaşlara bir hitap olması gerektiği, bu bakımdan da BİZ diye kaleme alınması uygun ve daha insafli olacağına işaret etmeden geçemiyoruz.

Diğer taraftan Vergili Demokrasi olarak adlandırıldığına göre vergilerin gerçek demokraside yalnız mükellefler veya yalnız İdare yönünden ele alınmıyacağı, her iki yönden de olayların tarafsız gözle incelenmesi zaruretinin kabul etmek gerekmektedir.

Objektif bir bakışla aynı vergi olaylarına Mükellef cephesinden bakınca;

1 — Parlemanter rejimde meşru meclislerden çıkan ve kabul olunan kanunların bütün hükümlerinin, herkese, her yerde ve aynı şekilde ve her zaman uygulanması gerekmez mi?

2 — Bu gereği (yerine getirmeyi) platonik olarak sadece mükelleflerin iyi niyetle yerine getirmesini istemekle yetinilebilir mi? Kanunları uygulamakla görevli olanlar, kanun yolundan sapanları zamanında, doğru olarak tesbit etmek, kanuna saygıyı sağlamak, aksi halde kanunların tayıttığı müeyyidelerle tecziye etmek kimin vazifesidir?

3 — Parlemandan çıkan her kanun yalnız mükellefler için bir emir midir? Yoksa aynı emir İdare için de yerine getirilmesi gereken bir vazife değildir?

4 — İdarenin bu görevi gereği gibi ifa edecek tertibe girmesi, organize olması, hizmetin icaplarına göre teknik kullanması, bunları sağ-

layacak imkân ve vasıtaları tedarik etmesi ve rasyonel şekilde bunları kullanması, şayet bunu yapamıyorsa ya kendi bünyesi içinde Hierarşik yollarla yapmayanların hizaya getirilmesi, herşeye rağmen netice almıyorsa hizmetten affını istemesi gerekmez mi?

5 — İyi niyetle vatandaşlık ödevini yerine getirmeye çalışan bir mükellef, yamışında ve etrafında bu nevi ödevlere bigâne kalan ve hattâ kanuna karşı hilelerle büyük menfaatlar sağlayanları bol, bol görür ve bundan devamlı olarak zararlı çıkarsa, ne zamana kadar bu gayrikanunî rekabete mukavemet edebilir? Ayrıca buna adalet hisleri ne derece müsaade edecektir?

Bu nevi soruları çok daha fazlalaştırmak şüphesiz mümkündür. Şurası bir gerçektir ki, gerçek demokrasilerde vergiler sadece mükelleflerden istenilmekle yetinilmez. Aynı zamanda bu vergiler gerçek mükelleflerinden mutlaka alınır. Vatandaşın bunu verme borcu kadar İdarenin bunu arama bulma ve alma sorumluluğu vardır.

Vergi teminatı ancak bu iki yönlü ödev ve sorumlulukla sağlanabilir. Yoksa İdare mükelefi kanuna saygısız, Mükellef de idareyi bilgisiz, beceriksiz veya aciz görmesi ile hiçbir müsbet sonuç alınmaz ve karşılıklı polemik ileri gidilemez. Görüşünderiz.

### III — VERGİLEMENİN DÖRT FAKTÖRÜ

Malî hadiseler milletlerin hayatında hergün biraz daha artan önemde yer almaktadır. Nitekim yeni çıkan birçok vergi Kanununun, henüz alıştıırılma çabaları devam ederken, yeni yıl bütçesinin Meclise verilmesi, yeni bir takım vergilerin geleceğini açık kapalı halk oyuna duyurmağa başlamıştır.

Bugün Devletin vatandaşlarla olan münasebetinde, vatandaşların birbirleriyle olan muamele ve ilişkilerinde Devletin araya girerek bunlardan bir hisse (Vergi, resim, harç, aidat, prim, vb.. adlarıyla menfaat) sağlamağa çalıştığı bilinen bir gerçektir.

Bu derece önem kazanan malî külfetlerin ve en geniş anlamıyla vergilemenin başlıca faktörlerine ve bunların özelliklerine dikkati çekmek istiyoruz.

Gerçekten her vergi hadisesinde başlıca şu faktörler göze çarpmaktadır.

### 1) Vergi almak isteyen otorite :

Devletin hükümlerini haklarını kullanmağa yetkili her makam veya mercii, hükümlerinin bir nevi hakkı olarak, maddi bir menfaat sağlama durumunda ve ihtiyacındadır. Diğer bir ifade ile vergiyi alma, tahakkuk ettirme ve tahsil etme durumundadır.

Sözü edilen otoriteye sahip her yetkili, vergiyi mümkün olduğu kadar çok, kabil olan en kısa zamanda ve en kolay yoldan alma alışkanlığı ve arzusundadır. Bu yoldan vatandaşlar üzerinde bir nevi hükmetme psikolojik zevkini de tatmaktadır. Bu beşeri bir zaaf olup bundan kurtulmak kolay değildir.

### 2) Vergiyi verme durumunda olan mükellef :

Bir Millet sosyal yapısına, gelişmesine ulaşan her toplumda vatandaşlara yükletilen malî külfetleri karşılamak bir vatandaşlık ödevi ve görevi halindedir. Hatta bu nevi külfetler en basit insan topluluklarında dahî aynî ve bedenî olarak mevcut olup, hâkim ve hükümler olana bir şeyler verme ve ödeme kaçınılmaz zarurettir.

Ancak, insanlar yaradılışları icabı mülkiyet hissine sahip, maddî varlıklarını ve hayatlarını sürdürme endişesinde oldukları için, mal edinme ve bunu saklama ihtiyacını duyarlar. Bunun tabii neticesi "Mal canın yongasıdır" Ata sözü ile ifade edildiği gibi, malını kolaylıkla başkasına vermek istemez, vermeye mecbur kaldığı zaman da bunu mümkün olduğu kadar en azından ve en geç olarak elinden çıkarmak ister. Bu yüzden dünyanın her yerinde vergi makbuzu en zor ödenen faturalardır.

### 3) Vergi almayı düzenleyen esaslar :

Her vergi hadisesinde yukarıda işaret ettiğimiz "Otorite" ile "Mükellef" münasebetlerinin belirli kaidelere bağlanması zarureti vardır. Bu nizam basit insan topluluklarında hükümlerin şahsî arzu ve fermanına göre de olsa yine halka duyurulur.

Gelişmiş insan topluluklarında bu kaideleri, hükümlerini haklarını düzenleyen yasama organları tayin eder. Malî Kanunlar olarak tanınan ve bilinen bu çeşit kaide ve esaslar, cemiyetin sosyal, ekonomik ve kültürel yapılarını nazara alarak, finans ilmi prensiplerini de ihlâl edememek zaruretindedir. Ancak teoride kolayca ileri sürülen bu genel pren-

sipler, gerçekte büyük, küçük ihmâl ve hataları, kasdî müdahaleleri bertaraf edememektedir.

Bu yüzden Anayasaların emrettiği vergi yükümlülüğü, malî kanunların esaslara bağladığı külfetler, uygulamada büyük problemlere, güçlüklerle yol açmaktadır.

#### 4) Vergi uyumsuzluklarına giderecek yargı organları :

Yukarıda mahiyetine işaret ettiğimiz vergileme olayları, bir taraftan malî kanunların teknik yetersizlikleri; Diğer taraftan vergiyi alacak ve verecek olanların birbirlerine zıt temayül ve arzuları karşısında önem ve miktarı değişik ve az olmayan uyumsuzlukları doğurmaktadır. Bu ihtiyaçları gidermek bir yargı görevi olup, ancak tarafsız ve teknik yönden yeterli bilgilere, adalet hissine sahip hükümlere ihtiyaç hissettirir.

İster kuruluş yönünden işin icabına uygun olmasın, isterse tarafsız kalamayan veya hâkim vasıflarında olmayan ellerde bulunsun, sözü edilen vergi uyumsuzlukları hak ve adalet kaidelerine göre çözülemezse, vergilerden müsbet sonuç almamaz.

Yukarıda işaret ettiğimiz dört faktör, vergi olaylarının bulunduğu her toplumda mutlaka ortaya çıkan ve hemen hemen aynı özellikleri veren unsurlardır.

Yine bunların müşterek karakteri; Her faktörün başarısızlıkta diğerlerini teker teker veya toplu olarak suçlaması ve yetersiz görmesidir. Şöyle ki vergiyi almak isteyenler için Kanunlar yetersiz, mükellefler kaçakçı ve kötü niyetlidir. Buna karşılık mükellef için, Kanunlar adaletsiz, Maliye idaresi ise zalimdir. Kanun koyucular idareyi yetersiz, vatandaş iyi niyeten yoksun görünürken, yargı organları bütün diğer unsurları hatalı, yalnız kendi ilâmını dokunulmaz görmektedir.

Açıkladığımız bu genel faktörlerin memleketimizdeki tatbikatına göz atarsak, dört başı mamur gayri mâmur, her yönden bin illetle malûl bir manzara görmek bahtsızlığımıza sahibiz.

Çok bedbin bulunabilecek bu ifade tarzı içinde Türk Vatandaşının bütün bu vergi faktörlerinin yetersizliğine rağmen, aynı şartlara haiz başka memleketlerin hiç birisinde, aynı kanunlar, aynı yargılama sonuçları, aynı idarî tutum karşısında almamayacak vergi ödediğini cesaretle ifade edebiliriz.

Şu kadar ki bu netice Vatana bağlı, Millet ve Devlet mefhumlarına saygılı, namus ve şerefini korumasını bilen ve isteyen bir zümrenin fedakârlığı pahasına alınmaktadır. En büyük endişe ve üzüntümüz, zamanın ve kötü örneklerin bu en faydalı zümre aleyhine işlemekte bulunmasıdır.

#### IV — MALİ KAZA ORGANLARIMIZ VE ANAYASAMIZ

Bilindiği gibi, yürürlükteki malî kanunlarımıza göre vergi uyumsuzlukları üç kademeli yargılama usûlüne tabî bulunmaktadır. Bunlardan İtiraz ve Temyiz Komisyonları özel kanunlara tabî olmayıp Maliye Bakanlığı Teşkilât ve Görevleri adını taşıyan bir kanuna göre teşekkül edip Vergi Usûl Kanununa göre kaza görevini ifa etmekte, üçüncü kademe ise Danıştayda son bulmaktadır.

Bu yazımızda sözü edilen idarî kaza organlarımızın Anayasa karşısındaki durumunu gözden geçirmek istiyoruz.

##### 1) Anayasamızın Yargılama hak ve yetkilerine ait hükümleri :

Yürürlükteki 1961 anayasasınının Yargılama ile ilgili hükümleri 132 ilâ 152 ci maddelerinde yer almaktadır. Bu âmir hükümlerden konumuzla doğrudan doğruya ilgili bulunanları kısaca şöyle özetlenebilir:

- A — Yargılama hak ve görevi bağımsız, Anayasa, kanuna hukuka ve vicdanî kanaatına göre hüküm verecek Hâkimlere ve Mahkemelere aittir.
- B — Hiçbir organ, makam, merci veya kişi yargı yetkisinin kullanılmasında Mahkemelere ve hakimlere emir ve talimât veremez.
- C — Hakimlik, ancak Hakimlik vasıflarını haiz kimselerce ifa olunabilir. Bunların nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri meslekte ilerlemeleri, yer değiştirmeleri kanunla düzenlenir.
- D — Duruşmalar herkese açıktır, Bütün mahkemelerin hertürlü kararları gerekçeli olarak yazılır.
- E — Hâkimlerin bütün özlük işleri hakkında karar verme yetkisi Yüksek Hakimler Kuruluna aittir.



2) Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Kuruluş ve İşleyişini Düzenleyen kanuni hükümler :

Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevlerini tayin eden 2996 sayılı kanunun muhtelif kanunlarla değiştirilen ve halen mer'î bulunan hükümlerine göre;

A — İtiraz Komisyonları; Muvazzaf ve Gayrimuvazzaf olmak üzere iki şekilde kurulur. Muvazzaf komisyonlar bir başkan ile iki üyeden lüzumu kadar raportör, servis şefi ve memurdan kurulur.

Bunlardan Başkan ve üyelerin seçimi, tayini, terfi, nakil, tahvil ve re'sen emekliye ayrılması. Ayrılma Meclisince (Maliye Müsteşarı, Gelirler genel müdürü ile Yargıtay, Danıştay, Satıştay ve Temyiz Komisyonu başkanlarının kendi tevkilâtından seçecekleri birer üyeden meydana gelen Meclisçe) raportörlerin ve diğer memurların hertürlü tayin nakil ve özlük işleri Maliye Bakanlığınca yapılır.

B — Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları; kuruldukları ile veya ilçenin en büyük mülkiye memurundan veya tevkil edeceği şahsın Başkanlığında, en büyük maliye memuru ile Ticaret odaları ve Belediyelerce seçilecek birer şahıstan teşekkül eder.

C — İtiraz Komisyonunun (Ayrıma Meclisince seçilmiş) Başkan veya üyelerinin mazeretleri halinde bunlara vekâlet edecek kimseyi Maliye Bakanı kendi teşkilât memurları arasından seçme yetkisini haizdir.

D — Muvazzaf itiraz komisyonlarının uhdelerine verilen işlerden bir kısmını gayrimuvazzaf bir itiraz komisyonuna gördürmek ve nakletme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

E — Muvazzaf itiraz komisyonlarından Gayri muvazzaf itiraz komisyonlarına bir kısım işlerin gördürülmesi niyabeten inceleme yaptırılması mümkün bulunmaktadır.

F — Vergiler Temyiz Komisyonu başkan ve Üyeleriyle raportörleri aynen Muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin ve raportörlerinin tabî usullerle tayin, nakil ve emekli edilirler.

G — Gerek Muvazzaf itiraz komisyonları gerekse Temyiz komisyonu başkan ve üyelerinin Hakimlik vasıflarını haiz olmaları kanunen aranmayıp sadece Hukuk, İktisat fakültelerinden Siyasal bilgiler, iktisadî ticarî ilimler akademisinden veya muadili yabancı okullardan mezun bulunmaları, en az 7 yıl vergi işleriyle ilgili servislerde çalışmış bulunmaları yeterli görülmüştür.

Gayrimuvazzaf komisyonlara seçilmek için hiçbir tahsil şartı ileri sürülememektedir.

H — Zikrolunan hernevi komisyon mensupları istihkaklarını Maliye Bakanlığı bütçesinden ve bordrolarından almaktadır.

İ — Gerek İtiraz komisyonları gerekse Temyiz Komisyonu kendilerine intikâl eden uyuşmazlıkları Vergi Usûl Kanununun tayin ettiği usûl ve esaslara göre yürütme mecburiyetindedirler.

J — Danıştay'a intikâl eden malî uyuşmazlıklar 521 sayılı Danıştay kanunu esaslarına göre işleme tabî tutulur.

### 3) Mer'î sistemin münakaşası :

Yukarıda ikinci bölümde kısaca özetlemeye çalıştığımız ve meriyette bulunan malî kaza uygulamalarını, yine yukarıda arz ettiğimiz Anayasanın âmir hükümleriyle karşılaştırsak aşağıdaki sonuçlara varmak gerekmektedir :

- A — Vergi uyuşmazlıklarını gidermek üzere kurulan ve işletilen malî kaza organlarından ilk iki kademenin teşekkül tarzları ile 1961 Anayasamızda ön görülen yargılama esaslarını bağdaştırmak mümkün değildir.
- B — Aynı malî kaza organlarının malî uyuşmazlıkları karşısından hiç değilse şeklen tarafsızlığını kabul etmek kolay değildir.
- C — Vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsile çalışan Maliye Bakanlığının kuruluş ve işleyişine kanunen müessir olabileceği, kendi elemanlarının büyük ölçüde müessir olabileceği bu nevi İdarî Mahkemelerin (İtiraz Komisyonlarının) umuma açık çalışması, kararlarının gerekçesiz olması veya sudan umumî ifadeli sözde gerekçeye bağlanması, kararlarının neşir ve ilân edilmeyişi, çok geç ve güç karara varışları ile çeşitli mahzurlar yarattıklarını kabul etmek gerekmektedir.

Bütün bu mülâhazalarla malî kaza sistemimizin radikal ve anayasa-ya uygun tarzda islahı acil bir zaruret halinde olduğu görüşündeyiz.

## V — İDARENİN VE MEMURUN SORUMLULUĞU

Memleketimizde ileri ve medenî memleketlerin ihtiyacı olan modern bir devlet teşkilâtının bir türlü kurulmamış bulunması, idarenin rasyonel

usullerle çalışmayışı yanı başında, devamlı olarak merkezîyetçi bir tutum ve aşırı kırtasiyeciliğe gidilmesi gibi sebeplerle vatandaşların devlet daireleri ile temasları sıklaşmıştır. Sözü edilen bu nevi temaslarda vatandaşın karşısına çıkan elemanlar (Devlet Memurları) dir. Dolayısıyla işlerin normal görülemeyişi, ağır işleyişi, hatalı yollara baş vurulması, v;b. gibi haller ortaya çıktıkça bunlara bir sorumlu arayan vatandaş, bir taraftan Devlet karşısındaki zayıf durumu ile işinin büsbütün aksaması veya sarpa sarması endişesiyle şeklen susarken içden içe buna çareler aramaktadır.

Bu yazımızda, İdare ile olan temas ve muamelelerinde vatandaşın yanlış ve hatalı resmî davranışlara muhatap olması hallerinde kimlere ve ne şekilde başvurabileceğini, diğer bir ifadeyle, idarenin ve Memurların sorumluluklarına temas etmek istiyoruz.

#### 1) Kanunî hükümler :

1 — Anayasanın 114. cü Maddesi: "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" Hükümünü ihtiva etmekte, ayrıca "İdarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz." demektedir.

2 — 657 Sayılı Devlet Memurları kanununun 12. ci maddesi: "Kişisel sorumluluk" matlabını ihtiva edip; "Devlet memurları görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek zorundadırlar. Görevleriyle ilgili olarak idareye verdikleri zararlardan ötürü Lorçlar Kanununun haksız fiil esaslarına tabidirler." âmir hükmünü taşımaktadır.

3 — Yine 657 sayılı kanunun 13. cü Maddesi "Kişilerin uğradıkları zararlar" matlabı altında; "Kişiler, kamu hukukuna tabî görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır." demektedir.

4 — Memurun muhakematı hakkında kanunu muvakkat adını taşıyan 4. Subat. 1329 tarihli ve halen mer'î bulunan bir kanunun hükümlerine göre:

A — Memurların vazife ve memuriyetlerinin ifasından veya ifası sırasında işlenen hernevi suçlara bu kanun uygulanır.

B — Mez-kûr suçlardan birini işleyen bir memur hakkında ilgili (Merkez Memuru ise Bakanlığın), vilâyet memurlarından ise ilgili amir

tarafından) inzibat meclisince ilk tahkikatın yapılması, suçluluğuna ve takibat açılması gerektiğine dair idarî karar alınması zarurîdir.

C — İnzibat meclisince lüzumu mahkeme kararı alınmadıkça memur aleyhine dava açılmaz. Lüzumu mahkeme kararı verilirse aleyhine dava açılır. Yani suçun takibi adli makamlara intikâl eder.

### 2) Kanunî hükümlerin toplu izahı :

Yukarıda metinleri verilen kanunî hükümlerin topluca gözden geçirilmesi halinde; kanunlarımızın, prensip olarak idarenin ve devlet memurlarının sorumluluğunu, kabul etmekte olduğu, âmme hizmetinin ifası sırasında haksız ve kanunsuz fiillerle zarar görenlerin bu kayıplarının tazmini gerektiği, ancak davanın doğrudan doğruya memur aleyhine değil, ilgili kuruma karşı alınması lâzım geldiği, kurumların bu zararları için memura rücu edeceği, belirtilmektedir.

Bir memurun vazife ifası sırasında, hizmetten doğan bir fiili ile zarar gören veya memurun suç işlediğini iddia eden kimsenin ilgili kurum aleyhine açacağı dava üzerine; İdare, husumete karşı savunmasını yapıp davayı göğüsleyecek ve fakat kendi hiyerarşik silsilesi içinde olayın gerçek muhatabı memur hakkında ya lüzumu muhakeme kararı alıp onu kendi dava edecek, yahut buna lüzum görmeden hareket edecektir. Ancak sözü edilen kişisel davanın neticesinde tazminata mahkum olduğu takdirde bundan dolayı ilgili memura rücu hakkı bulunacaktır.

### 3) Tatbikat problemleri :

Hukuk kaidelerinin bu durumuna rağmen uygulamada İdare ve Memur sorumluluğunun işlediği kolayca iddia olunamaz. Nitekim;

A — Evvelâ iyi düzenlenmemiş bir idarî organizasyonda sorumlulukları bulmak ve tesbit etmek hemen, hemen imkânsızdır. Hatta kanunlarla emredilen sarîh vecibeleri dahi vatandaş idareden isteyip alamamaktadır

Örnekler olarak; herhangi bir devlet dairesine verilen bir dilekçeye cevap almak adeta bir hüner olmuştur. Bu gecikme ile vatandaş hesapsız zararlara uğrasa dahi, bunu geciktiren kimdir? Bunu bulmak bilmece çözmekten zordur. Vergiyle ilgili olarak yapılmış bir düzeltme talebinize V.U.K. hükümlerine göre 1 ay içinde cevap verilmesi zarurîdir. Tatbikatta 5 hatta 10 sene süren ve el sürülmeyen itiraz dosyaları mevcuttur.

Gerçek kanunî bir sebebe dayanmaksızın yapılmış bir tarhiyata müsteniden bütün emvali üzerine ihtiyat tedbiri Haciz kararı konulan, hatta Yurt dışına çıkması önlenen bir kimsenin 5 yıllık dava süresi sonunda suçsuzluğu sâbit olunca, bu haksız takipden doğan maddî manevî zararını kim ve nasıl ödeyebilir?

B — Vazife ifası sırasında açıkça ihmaline şahid olduğumuz kusurunu tesbit ettiğiniz bir eleman için amirinden netice aramak çok defa müracaat sahibinin işinin gecikmesinden ve hatta yokuşa sürülmesinden başka netice vermemektedir.

C — Maiyetini koruma endişesi ve Memur tesanüdü gibi his ve davranışlarla suçlu bir memur aleyhine İnzibat meclislerinden Mahkeme kararı almak zorlaşmaktadır.

D — İdarî davalar Danıştay'da 5 yıldan evvel sonuçlanmamakta dolayısıyla suç ile ceza arasında müessiriyet yönünden rabita çözülmektedir.

#### 4) Netice :

Vatandaşların resmî daire ve müesseselerle olan muamele ve münasebetlerinde, ilgili daire ve memurların işi gereği gibi tutmamaları, hatalı ve noksan muameleleri ile işleri geciktirdikleri, yanlış neticelere götürdükleri haller gittikçe çoğalmakta, bu yüzden büyük bir huzursuzluk doğmaktadır. Halen devlet dairelerinin devamlı hata yapan ve bunu düzeltmek için büyük çaba sarfeden duruma girdiği bir gerçektir. Zikrolunan hata ve noksan muamelelerden büyük ve küçük şahsî zararların doğması olağan hale gelmiştir. Bu nevi zararların idarece tazmini kanunlarca emredilmiş olsa dahi tatbikatta bu neticeyi almak mümkün olamamaktadır.

Memleketimizdeki büyük vatandaş kitlelerinin halihazır huzursuzluk ve şikâyetlerinin ekserisinin, idarenin iyi kurulamamış bulunması ve rasyonel işletilememesinden doğduğu kanaatındayız.

Devlet personelinin terfi ve islahının düşünüldüğü bu günlerde vatandaşları asıl ilgilendiren husus, amme hizmetinin bir an evvel gereği gibi doğru, çabuk ve adil olarak işlemesinin sağlanmasıdır.

## VI — VERGİ USÛL KANUNUN ŞUMULÜ VE YENİ MALİ KANUNLAR

Bilindiği gibi 1950 yılında yapılan vergi reformu ile birlikte, o tarihe kadar muhtelif malî kanunların maddeleri arasına serpiştirilen usûl ve şekle ait hükümler ile kanunlara aykırı fiillere uygulanacak suçlar tek bir kanun haline getirilmiş ve Vergi Usûl Kanunu adı altında toplanmıştır.

1960 yılında yeniden redaksionuna gidilen 213 Sayılı Vergi Usûl Kanunumuzun şumulünü tayin eden 1 ve 2. ci maddeleri aynen şöyledir. (Madde 1 — Bu kanun hükümleri, ikinci maddede yazılı olanlar dışın-da, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tâbidir... Madde 2 — Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tâbi değildir.

Bu tarifler Kanunun şumulünü açıkça gösterdiği halde, son zamanlarda çıkarılan bir serî malî kanunda, bu açıklığı gölgeleyecek ve tereddütler yaratacak bir takım hükümlere rastlanmaktadır.

### ÖRNEKLER :

1) 11 Haziran 1970 tarihinde yayımlanan 1267 Sayılı Kanunun (Gider Vergilerine ek Kanun) 2. ci maddesinin son bendi aynen (Cezalar hariç, Vergi Usûl Kanununun diğer hükümleri bu farklar hakkında da uygulanır) demektir.

2) 11 Ağustos 1970 tarihinde yayımlanan 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 37. ci Maddesi aynen (Bu kanunun hükümleri mahfuz kalmak şartıyla Vergi Usûl Kanununun bu kanuna aykırı olmayan hükümleri bu kanun hakkında da uygulanır) demektir.

3) 10 Ağustos 1970 tarihinde yayımlanan 1318 Sayılı Finansman Kanununun;

- a) Taşıt alım vergisi için usûl Kanununa bir atıf yoktur,
- b) İşletme Vergisi için keza herhangi bir atıf yoktur.
- c) Gayrimenkûl Kıymet Artışı Vergisi için 4y. ci madde aynen (Bu kanun hükümleri mahfuz olmak üzere, Vergi Usûl Kanunu ile Emlâk Alım Vergisi Kanununun 12, 13, 14 ve 15 ci maddeleri hükümleri bu vergi hakkında da uygulanır.)

- d) Spor Toto vergisi için herhangi bir atıf yoktur.  
 e) Bina inşaat vergisi için keza bir atıfta rastlanmamaktadır.

Yukarıda verilen örneklerin incelenmesi sonunda usûl Kanununun 1. ci maddesi açık hükmüne rağmen zaman zaman malî kanunlarda, neden usûl kanununa atıflar yapılmaya ihtiyaç duyulduğunu anlamak güçtür.

Kanaatimizce 213 Sayılı Kanunun 1. ci maddesi yeteri kadar kavrayıcı bir ifade taşımaktadır. Durum böyle iken genel bütçeye dahil olacak vergilerden bir kısmında bu yeni verginin V.U.K. na tâbi olacağını zikretmeye ihtiyaç olmadığı gibi, bilhassa aynı vergi kanununun içinde yer almış muhtelif mükellefiyetlerden (Finansman K. da olduğu gibi) bir kısmında atıfta bulunup, diğerlerinde bu atıfı yapmamak; Zorla, Usûl Kanunu şumulü hakkında tereddüt ve şüphe yaratmaktan başka bir işe yaramamaktadır. Bu itibarla çıkarılacak vergi kanunlarında, usûl kanunu ile ilişkiler bakımından daha dikkatli davranılması gerektiği kanaatindeyiz.

#### VII — FINANSMAN KANUNU VE EMRE MUHARRER SENETLER ( B O N O L A R )

Finansman Kanunu adıyla ve 1318 sayılı kanun olarak 10. Haziran. 1970 tarihli Resmî Gazete ile yayınlanan ve aynı gün yürürlüğe konulan yeni vergi kanunlarından biri de "Değerli Kâğıtlar Kanunu" olarak bilinen kanuna ait değişikliklerdir.

Bu yazımızda 1318 sayılı kanunla değerli kâğıtlar kanunu hükümlerine tâbi kılınan emre muharrer senetlerden piyasa tâbiriyle Bono olarak bilinen ve tanınan kâğıtlara ait hükümlerden bahsetmek istiyoruz.

Bilindiği gibi Emre Muharrer Senetler (Bonolar) T. Ticaret Kanununun Kambiyo Senetleri adlı ayrı bir bölümünde yer alan, aynı kanunun 688-691 inci maddelerinde şekli şartları tâyin olunan kıymetli kâğıtlardandır. Sözü geçen kanun yönünden Bonolar, borçlanacak şahıs tarafından herhangi bir kâğıt üzerineğ kanunda belli edilen terim ve kelimelerin kullanılması şartıyla düzenlenebilen bir borç senedir.

Tatbikatta ticarî ve sınaî müesseseler, bilhassa veresiye üzerinden muamele yapan firmalar, müşterilerine bir kolaylık sağlamak, ayrıca tanzimlerinde yapılması her zaman mümkün hataları bertaraf etmek bu

yoldan da senedin hukukî bünyesini bozmamak için bahsi geçen bonoları, kendi firmalar adına basılı kâğıt halinde hazırlamakta, sadece boş kırılan kısımlar ilgililer tarafından düzenlenme sırasında doldurulmaktadır.

1970 Bütçesinin finansmanı gayesi ve adıyla yürürlüğe konulan 1318 sayılı kanun bu nevi kâğıtları 28/2/1963 T. ve 210 sayılı kanun şümulüne alacak şekilde tablosuna ithal etmiştir. İlk bakışta basit bir değişiklik gibi görünmesine rağmen bu tadilat, piyasamızın halen paradan ziyade bono kullanır hale gelmiş bulunması, en basit alışverişlerin dahi bonolu hale gelmesi, bilhassa toptan ve kredili satışların çok uzun vâdelere uzanan bazı kollarda 24 ay gibi vâdelere erişen, çok ufak meblağlara bölünmüş senetlerle yapılması gözönüne getirilince, yeni mükellefiyetin önemi ortaya çıkmaktadır.

Finansman kanununun 113. üncü maddesine göre Bonolar beheri 50 krş. mukabilinde tedarik olunabilir hale getirilmiştir. Bunlar Hazinece tıpkı Kontrat kâğıtları, Noterler kâğıtları gibi belli bayilerden satın alınabilecektir.

Ancak, Kanunun yürürlüğe girdiği 10.Haziran.1970 tarihi ile bahsi geçen basılı kâğıtların Hazinece tedavüle çıkarılmasına kadar geçecek süre içinde düzenlenecek bonoların üzerine kendi tâbi olacakları % 5 damga vergisi mükellefiyetinden ayrı ve ilâve olarak 50 krş. luk damga pulu yapıştırılması gerektiği, yine 10 Haziran tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan No. 1 seri No. lu Değerli Kâğıtlar tebliğinden anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan bilindiği gibi 210 sayılı kanun V.U.K. şümulü dışında dır. Dolayısıyla bu vergi uygulamalarında Usul Kanunu hükümleri uygulanamayacak, itiraz ve temyiz yoluna gidilmeden Danıştayda iptal dâvası ikamesi gerekecektir.

Beher kâğıt için ufak bir mükellefiyet gibi görünmesine rağmen bu yeni verginin toplam yükü ve tatbikatı önemli bir konu olacaktır.

### VIII — İŞLETME VERGİSİYLE "İLTİZAMA USULÜNE" Mİ GİDİLİYOR?

10.Ağustos 1970 tarihinde neşir ve ilân olunarak yürürlüğe konulan Finansman Kanununun ihdas ettiği yeni vergilerden birinin de "İşletme Vergisi" olduğu malumdur.



Mezkûr verginin şümulüne giren mükellefiyetlerden 1 No. lu tabloya dahil bir kısım işletmelerin, kanunî terimiyle, hizmet işletmelerinin, iki ayrı usulde vergilendirilmek istenildiği; bunlardan birinin Götürü Usul olup, kanunda belli edilen kalıp ve tariflere göre mükelleflerin yıllık maktu ve muayyen bir işletme vergisi ödeme zorunda kaldığı, diğer usulde ise, mükelleflerin gerçek satışları üzerinden bir nevi muamele ve harcama vergisi gibi nisbî tarifeye göre vergiyi müşterilerinden toplayıp vergi idarelerine yatırmaları gerektiği daha evvelki yazılarımızda açıklanmıştır.

Bu yazımıza, götürü usulde vergilendirilecek hizmet müesseselerinin toptan ve maktu tarifeye göre ödeyecekleri işletme vergisi uygulamalarından doğacak bazı problemlere işaret etmek istiyoruz.

### 1) Götürü verginin sistem içindeki yeri :

İşletme vergisi takdim tarzına göre, bir nevi harcama vergisidir. Bu nevi vergilerde prensip olarak mükelleflerin sarfiyatı, matrah olarak ele alınmaktadır. Nitekim gerek verginin gerekçesinde, gerekse parlamentoda müzâkereler sırasında, kalkınmamızı teşvik etmek, yatırımlara önem vermek gayesiyle, zarurî olmayan bir kısım lüks maddeler istihlâkinin vergilendirildiği açıkça beyan edilmiştir.

Bu mahiyetteki bir harcama vergisinin, verginin hakikî mükellefi olmayan mütavassıt işletmeden, götürü şekil ve miktarda alınması, prensip ve sistemlere aykırı düştüğü gibi, verginin mükellefi de değişmekte ve istihlaklar değil, bazı nevi işletmeler âdeta cezalandırılmış olmaktadır. Bilhasa bu verginin Gelir ve Kurumlar matrahından tenzil edilemeyişi bu görüşümüzü teyid eder.

### 2) Götürü şekilde ödenen verginin gerçek nisbetlerle tahsili :

İşletme vergisinin 24 üncü maddesinde mevcut bir hükümlerle, götürü usulde vergi ödeyen bir kısım hizmet işletmelerinin bu vergiyi muayyen nisbetlerle müşterilerine in'ikâs ettire bilmelerine cevaz verilmesi, izahı ve anlaşılması güç bir durum yaratmaktadır. Şöyle ki, bilfarz 40.000,— TL miktarında maktu ve götürü işletme vergisi ödeyen bir içkili, çalgılı gazinonun %10 nisbetinde müşterilerine vergi in'ikâsı yaptığını ve bu yoldan toplanan vergi hasılâtının 50.000,— TL yı bulduğunu düşünelim.

Bu durumda işletme vergisi, malî literatürdeki terimiyle âdeta iltizam verilmiş olmakta ve Devlete 40.000 veren bir mükellefin vatandaştan 50.000 TL. vergi toplamasına resmen müsaade edilmiş olacaktır.

Böyle bir vergi iltizamına ne vergi sistemimiz, ne de Anayasamız müsamaha edemez, görüşünderiz.

Diğer taraftan aynı mükellefin gerçek nisbetlerle topladığı verginin götürü miktarı aşan kısmı, Gelir vergisi yönünden ne olacaktır. Bir gelir mi addedilecek, bu nevi alınan vergi şayet gelir olursa o takdirde\* gerçek usulde ise mükelleflerin tahsilâtı niye gelir olmasın? Aynı zorluk, olayda götürü vergiden az tahsilât yapan mükelleflerde meydana gelecek menfi farklar için söz konusudur.

Netice olarak işletme vergisinde götürü usul ihdası ve bu usulü seçen mükelleflerde verginin muayyen nisbetlerle müşteriye in'ikâsına cevaz verilmesi, sistemi bozan, bir nevi vergi iltizamına yol açan, tümüyle çetin problemler ortaya çıkaran bir durum yarattığı görüşünderiz.

## IX — GAYRİMENKUL SAHİPLERİNİN VERGİ MÜKELLEFİYETLERİ

Her yerde olduğu gibi memleketimizde de gayrimenkuller olarak adlandırılan (Bina, arazi, arsa vb.) servet unsurları, çeşitli vergi ve resimlere mevzu teşkil etmektedir.

Son zamanlarda vergi mevzuatımızda mezkûr gayrimenkullerle ilgili olarak önemli değişiklikler ve mükellefiyetler tesis olduğu cihetle konuya temas etmek istiyoruz.

Yürürlükteki vergi kanunlarımız bakımından gayrimenkul sahiplerinin ifa etmek mecburiyetinde buldukları çeşitli malî mükellefiyetler kısaca şöyle özetlenebilir.

### 1) Emlâk vergisi yönünden :

11 Ağustos 1970 tarihli Resmî Gazete ile ilân olunan 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, gayrimenkûl sahipleri için iki bölümde toplanan vergi mükellefiyeti ihdas etmektedir.

#### A) Bina Vergileri :

Türkiye sınırları içinde bulunan bilimum binalar (Karada ve suda üzerindeki sabit inşaatın tümü) Bina Vergisi mükellefiyetine tâbidir. Ka-

\*) Götürü usulde alınan verginin tümü gelir olacak, ödenen vergi gider yazılamayacaktır.

nuna göre bu nevi binaların tapu ile sahibi bulunan, varsa intifa hakkını kullanan, her ikisi de yoksa, malik gibi bunlara tasarruf edenler sözü edilen vergiyi ödeyeceklerdir. Kanunda sayılan geçici ve devamlı muaflıklar dışında ödenecek bina vergisinin matrahı, vergi değeridir. Yani o gayrimenkûlün belli bir tarihteki normal rayice uygun satış bedelidir. Mükellefler bu bedeli kendileri tayin ve tespit edecekler ve beyannâme ile o binanın bulunduğu yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildireceklerdir.

Beyannâmeler ilk defa bu kanunun yürürlüğe gireceği Mart 1972 tarihinde verilecek, bilâhare bu beyanlar beş yılda bir tekrarlanıp tazelenektir. Yeniden inşa edilen ve kullanma şekli değiştirilen, genişletilen gayrimenkullerin vergi beyanı, bitimi tarihinden itibaren üç ay içinde yapılacak ve mükellefiyet, beyanı takip eden malî yıl başında başlayacaktır.

Verginin nisbeti 50.00,— liradan %07 ile başlamakta, 100.000,— liraya kadar %08, 150.000,— liraya kadar %09 olmakta ve 150.000,— liradan yukarı matrahlarda nisbet % 010 şeklinde sabit kalmaktadır\*.

#### B) Arazi Vergileri :

Yeni Kanuna göre gerek arazi, gerekse arsalar, bu vergiye mevzu teşkil etmektedir. Bu kanunun uygulanmasında, belediye sınırları içinde parsellenmiş arazi arsa sayılmaktadır. Ayrıca parsellenmemiş olsa dahi bazı hallerde arazinin arsa sayılabilmesi imkânları ortaya konmuştur.

Verginin mükellefi, aynı bina vergisinde olduğu gibidir. Arazi vergisinde, kanunda gösterilen geçici ve devamlı muaflıklar ve istisnalar mevcuttur. Bunlardan en umumî olanı, (bir bina vergi dairesi bölgesindeki arazinin arsa olmamak kaydıyla), değeri 50.000,— Liraya kadar bulunanlar için tarıman küçük çiftlik istisnasıdır.

Arazi vergisinde de matrah, vergi değeri esasına göre tayin olunmakta, mükellefin tanzim edeceği beyanname ile arazinin bulunduğu yer vergi dairesine bildirilmektedir. İlk defa kanunun yürürlüğe girdiği Mart 1971 de verilecek, Arazi vergisi beyannameleri on yılda bir yenilenecek ve tazelenektir.

Arazi vergisinin nisbeti, arsalar için sabit ve tek nisbet olarak % 015 olup, arazi için 50.000,— Lirada %02 ile başlayan, 425.000,— Liradan yukarı matrahlarda %010 a ulaşır, sabitleşen miktarı bulmaktadır.

\*) Emlâk Vergisi Kanunu hükümleri uygulamaya konulmadan Hükümetçe tadil ve islâha muhtaç görülmüştür. TASARI T.B.M.M. dedir.

Arazide vergilendirmeye müessir olacak değişiklikler (parselleme, ağaçlama, taksim ve ifraz, tevhid gibi) keza üç ay içerisinde vergi daire-sine bildirilecektir.

Gerek Bina vergisinde, gerekse arazi vergisinde matrahın tesbitin-de, mükelleflerin aynı ilçe hudutları içindeki gayrimenkûlleri, aile bir-liği içinde toplanmakta, yani eş ve velâyet altındaki çocukların malları aile reisi beyanında toplu olarak ele alınıp, vergi tarifesi buna göre uy-gulanmaktadır.

### C) Diğer Hususlar :

Yukarıda ana hatlarını kısa ve topluca izaha çalıştığımız Emlâk Ver-gisi, normal olarak iki taksitte (biri Mart'tan Mayıs'a kadar, diğeri Kasım ayında) ödenecek, köylere ait bina ve arazi vergisi ise tek taksit ve Ka-sım ayında tahsil olunacaktır. Mamafih kanun, bölgelerin özelliklerine göre ödeme aylarını değiştirebilme hususunda Maliye Bakanlığına yetki tanımıştır.

Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe gireceği 1.Mart.1972 tarihinden itibaren Bina ve Arazi vergileri ile bizzat Maliye Teşkilâtı (Vergi Daireleri ve Mal Müdürlükleri) ilgilenecek, Özel İdarelerin ve Sayman-lıkların iliştiği kesilecektir.

Ancak bu konuda Belediye Gelirleri Kanununa göre alınmakta olan Çöp Fener (Temizlik, Aydınlatma) resminin, yine mahalli idarelere ait kalacağı, ve halen T.B.M.M. Meclisinde bulunan bir tasarıyla yeni esaslara bağlanacağını hatırlatmak isteriz.

Diğer taraftan şimdiye kadar yürürlükte bulunan Bina ve Arazi Ver-gileri Kanunlarına göre alınmakta olan çeşitli namlardaki (Bina, Buhran, Savunma, misil zam, arazi vergisi vb.) mükellefiyetler yeni kanunla tek bir vergi haline getirilmekte, hesabı basitleşmektedir.

Yeni kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk ettirilen veya ettirilecek olan vergilerle, bunlara ait ihtilâfların yine eskisi gibi Özel İdarelerce tahsil ve takibine devam olunacaktır. Şu kadar ki 1319 Sayılı Kanun, geçici maddeleriyle, eski vergilere ait bir nevi tasfiyeyi ön gö-ren cezalara ve gecikme zamlarına münhasır olmak üzere, af hükümleri de ihtiva etmektedir. Nitekim Kanunun yürürlüğe girdiği Mart 1971 ayında, eski vergi asıllarının tamamını ödeyen mükelleflerin, ceza ve ge-cikme zamlarının %90 ı otomatikman af edilecektir. Bahsi geçen öde-de Nisan 1971 de olursa affın nisbeti %70 e indirilmektedir. Müteakip dönemler için afdan faydalanmak mümkün değildir.

## 2) Gayrimenkul kıymet artış vergisi :

10 Ağustos 1970 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren Finansman Kanunu, gayrimenkullerle ilgili olarak Değer Artış Vergisi adını taşıyan yeni bir mükellefiyeti ihdas etmiştir\*.

Vergi mevzuatımızda daha evvel sadece Gelir Vergi Kanunu bünyesinde arızî kazançlar olarak nazara alınan, gayrimenkul iktisap ve satışları arasında husule gelen farkları vergilemeyi ön gören mahdut bazı hükümler yine bâki kalmak şartıyla, yeni kanun bu konuyu çok geniş ve şumullü olarak ele almaktadır.

Nitekim Finansman Kanununun 33. üncü maddesine göre Türkiye'deki arazi, arsa veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız devir ve temlikinden veya trampasından doğan değer farkları vergi mevzuuna alınmıştır. Sadece veraset yoluyla intikaller, kanunî mirasçılara yapılan şartlı şartsız hibeler, veya bunlar arasında taksim ve ifrazlar konunun dışında tutulmuş, ayrıca belediye hudutları içinde (mücavit saha dahil) doğan değer farklarının 5.000,— Lirası ile, Belediye hudutları dışındaki gayrimenkullerin değer farklarının 40.000,— Lirası veya iktisap olunan değer %10 u nisbetinde genel bir istisna konulmuştur.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin teşebbüslerinin aktifine kayıtlı gayrimenkullerde bu vergiye tâbi olmayacaktır.

Umumî hükümlere göre, iktisap maliyeti ile rayice uygun olması gereken satış bedeli arasındaki fark, verginin matrahı olarak kabul edilmiştir.

Genellikle bu kanun, 1 Mart 1971 tarihinde yürürlüğe girecek Emlâk Vergisi Kanunu ile irtibatlı bir manzara arz etmektedir. Şöyle ki mükelleflerin Mart 1971 de beyan edecekleri Emlâk Vergisi matrahı, yani gayrimenkulün o tarihteki rayiç bedeli, bunların maliyetini, kanunî terimi ile, iktisap bedeli arasındaki fark, verginin matrahı olacak, bundan bazı indirimler (gayrimenkulün iktisabı için ödenmiş bulunan vergi, resim, harçlarla; faiz, komisyon, vb. masraflar — iktisaptan satışa kadar geçmiş, her yıl için iktisap maliyetinin % 5 i oranında götürü gider — Bina arazi için ödenmiş bulunan bina arazi vergileri) düşülerek verginin kesin matrahı ortaya çıkacaktır.

\* ) Finansman kanununun tadil tasarısı halen T.B.M.M. de görüşülmektedir.

Ancak 10 Ağustos 1970 tarihinden 1 Mart 1971 tarihine kadar geçecek dönem içinde ayrı ve özel bir matrah hesaplanmış tarzı ortaya atılmıştır. Finansman Kanununun 46. cı maddesine ilâve olunan geçici birinci maddede bu özel hesaplayış şu şekilde ele alınmıştır.

1) İktisap bedeli olarak gayrimenküllerin Bina ve Arazi vergilerine göre takdir edilmiş gayrisafi iratları esas alınarak, takdirin yapıldığı yıla göre bunlara (1.1.1968 den evvel yapılan takdirler için 12 kattan başlamak üzere, 1.1.1968 den sonra 1,5 katına kadar inmek üzere) kademeli bir katsayı uygulanacaktır. Bununla beraber mükelleflere iki hareket tarzı daha kabul edilmiştir.

2) Mükellefler yukarıda açıklanan kat sayı uygulamasından doğacak miktardan daha yüksek bir bedel mevcut olduğunu ispat edebilirler.

Bu ispatın şekli de kanunda gösterilmiştir. (ya aynı gayrimenkül için ivazlı iktisap yapılmıştır ve Emlâk Alım Vergisi ödenen matrah mevcuttur. Veya aynı gayrimenkul miras veya ivazsız intikal olarak iktisap olunmuştur. Bu takdirde de ortada Veraset Vergisi beyanı, vergi matrahı ve ödenmiş Veraset ve İntikal Vergisi vardır). Kanun bu iki halde de zikrolunan vergilerle irtibath bir ispat şeklini şart koşmuştur.

3) Kanunun yine mükelleflere geçici olarak kabul ettiği bir ihtiyarlık ile 1.Mart.1971 e kadar yapılacak satışlarda, arzu edilirse Değer artış vergisi tahakkukunun, Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesine kadar geciktirilmesini ve aynı gayrimenkül için 1319 sayılı kanuna göre yapılacak rayiç bedel beyanının satılan mülkün iktisap bedeli olarak kabulünü talep edebilirler.

Bu konuda aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

a) Finansman Kanununun 10 Ağustos 1970 tarihinden itibaren yürürlükte olduğuna göre, bu tarihten sonra yapılacak ivazlı, ivazsız arsa ve bina devir ve temliklerinde, satıcıların bir ay içinde beyanname vermeleri gerekmektedir.

b) Yukarıda zikrolunan üç ihtimalden tercih ettikleri şekli mutlaka bu beyannamede belirtmeleri lâzım gelir.

c) Böyle bir beyanın yapılmaması evvelâ mükellefleri usul yönünden suçlu ve cezalı duruma düşürür, ayrıca ikinci ve üçüncü ihtimalleri bertaraf ederek verginin kat sayılar yolu ile bulunacak iktisap bedelleri üzerinden vergi ödeme durumuna sokar.

d) Yapılacak vergi beyanlarının noksan olması veya hiç beyanda bulunulmaması hallerinde V.U. Kanunu ile Emlâk Alım Vergisinin ilgili hükümleri uygulanır.

Matraha ait açıklamalarda bulunduğumuz Değer Artış Vergisinin mükellefi, bunu satanlar ve temlik edenler olup vergi tarifesi ilk 50.000,— için %15, ikinci 50.000,— için %20, müteakip 200.000,— için %30, sonra gelen 300.000,— için %40 ve 600.000,— den yukarısı için %50 dir.

Finansman Kanununa göre bahsettiğimiz değer artış vergisine bir nevi avans olmak üzere %3 nisbetinde bir vergi teminatı peşinen yatırılacaktır. Bilâhare yapılacak beyan ile ortaya çıkacak kesin vergi hesabında bu teminat karşılaştırılmak ve mahsup olunmak suretiyle doğacak fark tamamlanacak veya mükellefe iade olunacaktır.

Açıklamaalrı bir misalle izah edersek, iktisap bedeli 250.000,— Lira, alış sırasında ödenen Emlâk Alım Vergisi 25.000,— Lira olan, beş yıldır sahip bulunulan ve bu müddet içinde toplam olarak 20.000,— Lira Bina vergisi ödenmiş bulunan bir binayı 800.000,— Liraya sattığımız farz olursa :

1) Satış Bedeli	800.000,—
2) İktisap Bedeli	250.000,—
	<hr/>
3) Matrah	550.000,—
4) <b>Matrahtan indirimler</b>	107.500,—
a) Emlâk Alım Vergisi 25.000,—	
b) Bina Vergileri 20.000,—	
c) Beş sene için %5 ler 62.500,—	
	<hr/>
	107.500,—
	<hr/>
5) Kesin matrah	442.500,—
6) <b>Verginin Hesabı</b>	134.500,—
a) 50.000,— için 7.500,—	
b) 50.000,— ile 100.000,— 10.000,—	
c) 100.000,— ile 300.000,— 60.000,—	
d) 300.000,— ile 442.500,— 57.000,—	
	<hr/>
	134.500,—
7) Peşin ödenen teminat	24.000,—
	<hr/>
8) Beyanname ile birlikte ödenecek ve tamamlanacak vergi miktarı	110.500,—

Sözü edilen teminat, aynı kanunda vergi istisnaları arasında zikrolunan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin teşebbüsleri aktifinde kayıtlı gayrimenkuller için dahi uygulanacaktır.

Mükelleflerin teşebbüsleri ve bilânçoları dışında olup, Gelir Vergisi Kanununun arızî kazançlar yönünden Gelir Vergisi ödemeleri gereken hallerde, peşinen ödenen Değer Artış Vergisi, Gelir Vergisinden mahsup olunabilecektir.

Yukarıda özetlenmeğe çalışılan hükümleriyle Değer Artış Vergisi, spekülâtif gayrimenkul satışlarını vergileme gerekçesine rağmen daha ziyade Emlâk Vergisi matrahını ve varidatını artırmada itici bir tesir yapacak, ayrıca peşin teminat ödeme yönüyle de, Devlete malî kaynak sağlayacak mahiyettedir. Asıl hedef olarak gösterilen gayesi, Emlâk vergisine matrah olacak rayiç beyan yoluyla geniş ölçüde ödenmiş bulunmaktadır.

### 3) Emlâk alım vergisi :

Bilindiği gibi 18.2.1963 tarih ve 198 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanunu, o tarihe kadar yürürlükte bulunan tapu harçları yerine kaim olmuş ve gayrimenkul iktisaplarında alıcının tescil ve ferağdan evvel ödemek zorunda bulunduğu bir vergi haline getirilmiştir.

Medenî Kanunun gayrimenkuller ve tapu siciliyle ilgili hükümlerine sadık ve ona bağlı olarak yürütüle gelen bu vergide mükellefler, rayiç bedel üzerinden %7 nisbetinde Emlâk Alım Vergisini ödemekte idiler. Ancak memleketimizde son yıllarda gelişen inşaat faaliyetleri, genellikle binaların yapımından evvel satıcılara arsa üzerinden intikaller yapılmak suretiyle yürütülmekte, bu suretle hem inşaat maliyeti düşürülmekte, hem de satıcılar daha inşaat safhasında satma ve finansman sağlama yoluna gitmekteydiler. Bu tarz vergilemede inşaatın satıştan sonraki safhası, alım vergisinin matrahının dışında kalmakta idi.

10 Ağustos 1970 tarihinde yürürlüğe konulan 1318 sayılı Finansman Kanununun Emlâk Alım Vergisi ile ilgili 81 ilâ 89 uncu maddeleri, yukarıda açıklanan tatbikatı değiştirmiştir.

Yapılan bu değişikliklerle arsa üzerinden yapılan satışlarda evvelâ bu bedel üzerinden ödenecek Alım Vergisi, bilâhare iskân ve oturma belgesi alma sırasında vergi dairesine yapılacak beyanla ilâve ve ek vergilemeyi, mümkün kılacak yani, arsa hariç inşaatın alım vergisi kısmını ikmal edecektir. Aynı mükellefiyet ivaz karşılığında Türkiyedeki gayrimenkullerin iktisabı, bunlar üzerindeki irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin tesisi, bu hakların ve kuru mülkiyetin devri; arsa üzerine inşaat veya binaya ilâve suretiyle binalar, bağımsız bölümler ve



katlar, eklentiler, ortak yerler meydana getirilmesi hallerinde de uygulanacaktır.

Görüldüğü gibi yeni şekliyle Emlâk Alım Vergisi şümul ve mahiyeti çok genişletilmiştir. Bu vergiden ancak bir tek gerçek kişi tarafından münferiden veya usul ve fîruu veya üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hisımlar tarafından müştereken arsa üzerine inşa veya binaya ilâve suretiyle bağımsız bölümler ve katlar meydana getirilmesinde toplam bedeli 50.000,— Lîraya kadar olan matrahlar için istisna tanınmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu yeni tarzı ile Emlâk Alım Vergisi, bir kısım Medenî Kanun hükümlerine göre tapu dairesinde yapılan devir ve ferağ sırasında, diğer kısım inşaatın hitamında gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesine yapılacak yazılı beyan üzerinden (ve nihayet iskân belgesi alınan hallerde bu belgenin verilmesinden önce ve cins tashihi muamelelerinden evvel) ikmal ve ödenme durumuna getirilmiştir.

Bu konuda tekemmül eden inşaatların, muayyen sürede Emlâk Vergisi yönünden aynı vergi dairesine beyanname verme mecburiyetleri de hatırlanırsa, her iki verginin yekdiğerinin uygulanmasında, karşılıklı kontrol vazifesi göreceği açıkça ortaya çıkacaktır.

#### 4) Bina inşaat vergisi :

Finansman Kanunu ile getirilen yeni malî külfetlerden birisi de inşaat vergisidir. 1318 sayılı Kanunun 67 ilde 68 inci maddeleri ve Gider Vergileri manzumesi içine ithal olunan ve bu kanuna 5 inci tablo olarak ilâve edilen bir tarife ile Belediye sınırları içinde yapılan her türlü bina inşaatı, ilâve tâdilleri, sözünü ettiğimiz vergiye tâbi olacaktır.

Genel olarak 100 metre kareyi aşmayan konut birimleri ile nüfusu 20.000 den az olan Belediyeler sınırları içindeki her türlü inşaat, kanunda sayılan bazı sosyal ve ekonomik gayeli istisnalar bu vergiye tâbi olmayacaktır.

Belediyeden inşaat ve iskân ruhsatının verilmesinden önce, yine mükellefin yazılı bir beyanıyla ilgili vergi dairesine ödenecek olan bu vergi, mezkûr tabloya göre; bir taraftan inşaatın metre karesine ve cinsine, diğer taraftan konut veya işyeri oluşuna göre ayrı tarifeye tâbi tutulmuştur.

Binalarda yapılacak tâdil ve ilâvelerde, kanuna göre inşaat durumu ve son durum nazara alınarak mükellefiyeti hesap edilecek, evvelden ödenmiş inşaat vergisi mahsup edilecektir.

Bu verginin mükellefi, inşaat, ilâve veya tâdil için ruhsat alan kim-selerdir.

5) **Devam eden mükellefiyetler :**

Gayrimenkul sahiplerinin vergi mükellefiyetlerini kısaca gözden ge-çirmek gayesiyle hazırlanan bu yazı serisinde, şimdiye kadar 4 ayrı bö-lüm halinde yeni vergi kanunlarından bahsedilmiştir. Ancak bilindiği gi-bi, gayrimenkulleri şumulüne alan diğer vergi, resim ve harçlar da mev-cuttur. Konuyu bitirmeden evvel, bunları da hatırlatmakta fayda görü-yoruz.

A) **Gelir Vergisi Mükellefiyetleri :**

Yürürlükteki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, gay-rimenkul sahiplerinin bir takvim yılı içinde sahibi buldukları gayri-menkullerden elde ettikleri kira hasılâtı (yılda 5.000,— Liraya kadar gayrisafî miktarlar için beyan istisnası ile), "gayrimenkul sermaye iradı" olarak gelir vergisine tâbi olup, bu nevi gelirleri diğer kazanç ve iratlar-la birlikte yıllık gelir beyannamelerinde gösterilmektedir.

Diğer taraftan yine aynı kanun hükümlerine göre gayrimenkulleri iktisap, inşa, trampa tarihinden itibaren 4 yıl içinde satanların elde ede-cekleri yılda 10.000,— Lirayı aşan kazançları "arızî kazançlar" olarak vergi konusuna girmekte ve yıllık beyannameye dahil edilmektedir.

Gayrimenkul inşaaıyla mutad meslek halinde uğraşanların veya al-dıkları araziye parselliyerek satanların durumları ise "Ticrî kazanç" ola-rak yine aynı vergi konusuna girdiği malumdur.

B) **Belediye Gelirleri Kanununa göre :**

Gayrimenkuller ve bilhassa binalar Belediye Gelirleri Kanununa gö-re de çeşitli mükellefiyetlere tâbidir. Bunlardan başlıcaları : Şimdiye kadar bina vergileri ile birlikte tarh ve tahsil olunan, bundan böyle Em-lâk Vergisinin Maliye Teşkilâtına alınmasıyla müstakil kalan "Çöp Fe-ner" veya "Temizlik Aydınlatma Resmî" ile şerefiyeler, kaldırım iştirak hisseleri olarak zikrolunabilir.

C) **Harçlar Kanununa göre :**

Gayrimenkullerin ifrazı, cins tashîhi, bunlar üzerinde ipotek vaz'ı veya kaldırılması, Harçlar Kanununa göre muayyen nisbetteki bir har-cın ödenmesini gerektirir.

**6) Netice :**

Yukarıda muhtelif bölümler halinde izaha çalışılan vergi ve resimlere göre, gayrimenkuller iktisaplarından (Emlâk Alım vergisi ile) başlayan, muhafaza olduğu sürece (Gayrimenkul Sermaye İradı, Çöp Fener, Şerefiye, iştirak payı) devam eden, herhangi bir inşaata konu olduğu zaman (İnşaat Vergisi, ruhsat harcı, cins tashihi harcı) ve nihayet satıldığı anda (Gayrimenkul Değer Artış Vergisi, Arızî Kazanç, Ticarî Kazanç gibi adlarla) Gelir vergisi gibi her safhada malî külfetler yaratan bir duruma gelmiş bulunmaktadır .

Bunlardan bir kısmı gelir, bir kısmı servet vergisi karakterinde olduğu gibi, resim ve harç mahiyetinde külfetler de mevcuttur.

İzaha çalışılan mükellefiyetlerden bir çoğu belli zamanlarda, usulüne uygun beyanname düzenlenmesini ve tevdiini gerektirdiği gibi, açıklanan mükellefiyetlerin, kanunen tayin edilen zamanlarda yerine getirilemeyeşi, mülk sahipleri için değişik ölçü ve miktarlarda vergi suç ve cezalarını da doğumaktadır.

Bu itibarla gayrimenkul sahiplerinin bu mükellefiyetlerde dikkatli ve hassas bulunmaları, sözü edilen mükellefiyetlerinse ilgili resmî daire ve müesseselerce bu maliklere zamanında duyurulması ve hatırlatılması faydalı ve gerekli olduğu kanaatindeyiz.

## **X — EMLÂK VERGİSİ UYGULAMALARINDA DOĞABİLECEK BAZI PROBLEMLER**

Daha evvelki yazılarımızda, 1971 Martında yürürlüğe girecek yeni Emlâk Vergisi Kanununun genel hükümleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bu yazımızda mezkûr kanunun uygulanmasına geçişte karşılaşılmaması muhtemel bazı problemlere işaret etmek istiyoruz.

**1) Beyan esasının sübjektifliği :**

Bilindiği gibi 1319 sayılı Emlâk Vergisi kanununu Bina ve arazide eskidenberi uygulanmakta olan, yetkili komisyonlarca yapılan Takdir ve Tahrire müstenit "gayrisafi irad" karinesi yerine bizzat mükellefin beyanına müstenit "rayiç bedel" esasını getirmiş bulunmaktadır.

Şüphesiz bu değişiklik ilk bakışta bir gelişme, daha medenî ve akla yakın bir usul gibi görünmektedir. Ancak tatbikatta bu gelişme, beraberrinde çetin ve çetrefil problemleri de getirecektir. Zira :

A — Evvelâ herhangi bir gayrimenkulün herhangi bir tarihteki rayiç bedelini tayin ve tesbit etme, cidden zordur ve bu konuda çok faktörler rol oynayacaktır. Kanunî tarifine göre rayiç bedel, aynı gayrimenkulün satılması halinde elde edilebilecek normal satış bedelidir. Bu bedel ise satıcının ve alıcının içinde bulunduğu şartlara, imkânlarla, o mala verdikleri sübjektif değerlere göre önemli miktarda değişiklikler arzedebilir. Meselâ aciz ve müzayaka durumunda, vâdeli borcunu karşılama ihtiyacında olan bir satıcının malı elden çıkarma durumu ile, bu gibi sıkıntıları olmayan satıcının isteyeceği bedel elbette aynı olmayacaktır. Yahut o gayrimenkulü çok beğendiği, ihtiyaçlarına cevap verdiği ilh. sebeplerle gerçek değerinin üzerinde bir bedelle satın alan bir kimsenin bu mübayaatı, emsali için bir kıyaslama vasıtası olacaktır.

B — Bu konuda daha önemli bir faktör, bilhassa değer artış vergisi matrahını düşürmek gayesiyle yapılacak kasdî yüksek rayiç beyanları olacaktır. İddiamızı müşahhas bir örnekle açıklayalım:

10 daireseli bir binanın sahiplerinden 2 si bu dairelerini yakın bir gelecekte satmak niyetinde olduğunu, alış bedelleri 50.000 TL olan bu dairelerin normal satış bedeli 200.000 TL olabileceğini, ancak her ihtimale karşı daha yüksek bir bedelle satılırsa değer artış vergisi ödememek için, bir veya iki dönem %1 fazla Eml'k vergisi ödemeyi ehven görerek, Mart 1972 de yapılacak rayiç bedel beyanında mezkûr bedeli meselâ 250.000 TL gibi gerçeğin üzerinde bildirilmesi beklenebilir. Bu tarzda yapılacak beyanların, aynı bina içindeki diğer 8 daire için emsal teşkil edeceği aşıkârdır.

1319 sayılı kanunda rayicinin üzerinde değer beyan olunmasını önleyici hükümler olamayacağı kolayca düşünülebilir.

Aynı şekilde, bir binada oturanların veya aynı sokak veya mahalle sâkinlerinin rayiç bedel takdirinde görüş, düşünceleri çok farklılıklar arzedeceği gibi, menfaat durumlarında elbette ki değişiklik olacaktır.

Açıklanan bu gibi farklılıklar dolayısıyla rayiç ve emsal bedel tayin ve tesbitinden idare ile mükellefler arasında, verginin yürürlüğe girmesiyle birlikte çok sayıda ihtilâf doğması beklenmelidir.

### 2) Bilâncılara dahil gayrimenkullerin vergilendirilmesi :

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu hükümleri icabı olarak; ticarî ve sınaî teşebbüslerin bilâncolarına dahil gayrimenkuller Maliyet Bedeli ölçüsüyle değerlendirilir ve kayda tâbi tutulurlar.

Halbuki, 1319 sayılı kanunun, aynı gayrimenkullerin bina ve arazi vergilerinin matrahlarının tesbitinde, yeni ve farklı bir ölçü getirmiş, rayiç bedellerin beyanını emretmiştir. Diğer bir ifade ile, teşebbüslerin aktiflerine kayıtlı bina ve arazi (arsalar dahil) bilâncolara maliyet bedelleriyle kayıtlı olduğu halde Emlâk vergilerini rayiç değer üzerinden ödemeye mecbur olmuşlardır.

Bu tenakuzun tabii neticesi olarak :

A — Amortisman matrahı, maliyet bedeli olan bina ve diğer gayrimenkuller, rayiç değerleriyle emlâk vergisi öder hale gelecektir .

B — Satışları halinde mukayyet (maliyet) değerleriyle fiilî (rayiç) bedel arasındaki farklar (amortisman nazara alınarak) Gelir ve Kurumlar vergilerine tabi olacak,, bu konuda rayiç bedel üzerinden emlâk vergisi ödenmiş olmasının hiçbir rolü olamayacaktır.

### 3) Müterakkiyet uygulanmasında tenakuzlar :

Emlâk vergisi kanunu, gerekçesine göre vergide sosyal adaleti sağlamak üzere, verginin nisbeti müterakki tutulmuş, aynı zamanda aile birliği içinde vergi ödeme gücünün aranmasına çalışılmıştır. Ancak, kanun metni bu iki gayeyi tam sağlayabilecek hükümleri getirememiştir.

A — Kanunun vergi matrahını tayin eden 7 inci ve 17 nci maddelerinde “Aynı ilçe hudutları içindeki bir mükellefe ait bina ve arazinin vergi değerleri aynı matrahta birleştirilir. Aile reisi kendisiyle birlikte yaşayan eş ve velâyet altındaki çocuklara ait bina ve arazinin vergi değerlerini aynı matrah içinde beyan etmeye mecburdur” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler karşısında; meselâ : Fatih, Şişli, Kadıköy ilçelerinde 3 binası olan bir mükellef ile aynı değerde 3 binaya Yalovada sahip bulunan mükelleften daha az vergi ödeyecektir. Aynı şekilde Ankarada, İstanbulda ve Bursada binaları bulunan bir mükellefle, emlâkini tesadüfen aynı ilçe içinde bulunduran diğer mükellef farklı vergilendirilecektir.

B — Aile reisiyle birlikte yaşama hali, tatbikatta kontrolü güç bir kıstas teşkil edecektir.

**4) Vergi dairelerindeki farklılıklar kontrolünü güçleştirecektir :**

Emlâk vergisi kanununa göre bina ve arazi vergileri, bu gayrimenkullerin bağlı bulunduğu vergi dairelerine beyan olunacak ve bu dairelerce vergilendirilecektir. Halbuki, muayyen bir şahsın, yani mükellefin, bina ve arazileri muhtelif bölgelerde olabileceği gibi, Gelir ve Kurumlar vergileri yönünden iradla ilgili gayrimenkul sermaye gelirleri, mükelleflerin mezkûr vergiler bakımından bağlı oldukları başka vergi dairelerinde toplanmaktadır.

Bu durumun tabii neticesi olarak, müterakki tarifeyi uygulamak, aile içinde müşterek matrah hesabı yapıp yapılmadığını kontrol etmek güç, hatta memleketimizin %80 inde kadastro olmadığı, alfabetik tapu kütük ve sicilleri bulunmadığı nazara alınırca mezkûr kontrolün imkânsız kalacağı kestirilebilir.

**5) Rayiç bedel uygulaması gayrimenkullerin kullanım şekline tesirler yapabilecektir :**

Gerçekten halen düşük matrahlar üzerinden vergilendirilen bir kısım arazinin, şehirler içinde veya yakın hinterlandında bulunan (Bostan, kır bahçesi, tarla gibi) küçük ziraat işletmelerin i lamesini mümkün kılmaktadır halbuki aynı yerlerin yeni vergi kanunu karşısında (mücavir arsaların çok yükselen) emsâl bedelleriyle vergilendirilmesi, bunlarda el değiştirmeyi, kullanım şekli tebdilini zarurî kılacaktır? Meselâ yıllık 5.000 TL. na kiralanın şehir civar bir bostanın yeni vergisi bu rakkamı bulur veya geçerse onun sahibi elbette bunu ödeyemeyecek veya satacak veya ziraat işletmeden vazgeçilerek arsaya, binaya çevrilecektir.

Diğer taraftan her şehirde o şehir süsleyen, güzelleştiren bakımlı yerler, bağ bahçe içinde genişçe araziye yerleşmiş ufak binalar vardır. Meselâ İstanbulda Anadolu sahilinde, Fenerbahçeden ,Maltepeye, Boğaziçinde sağlı sollu sahillerde ve sırtlardaki villâ ve koruluklar, Adalardaki köşkler gibi şehri süsleyen gayrimenkullerin yeni kanun karşısındaki emsâl bedelleri Milyonlarla ifade edilen değerde olacak, dolayısıyla buraların sahipleri ister istemez bunları ya elden çıkaracak veya parselleme, bölme suretiyle kuru arsa ve inşaat bloklarına çevireceklerdir.

Bu değişikliğin Hazineye sağlayacağı menfaat yanı başında Turizm yönünden, şehir halk sağlığı, estetik zevkleri bakımından doğuracağı menfi tesirleri hesaba katmak gerekecektir.

Netice olarak; Yeni emlak vergisi kanununun, Bina ve arazi vergilerinin eskimiş hükümlerini bazı yönlerden islah etmesi, ezcümle vergi hesaplarını basitleştirmesi, Özel İdarelerin Perişan tatbikatından kurtarması, hakikaten adaletsiz ve nisbetsiz kalan cüz'î matrah vergi ve matrahları günün icablarına uydurması itibariyle müsbet yönleri bulunduğu ancak, bunun yanbaşında bir takım problemler de getirdiği kanaatindeyiz

## XI — 1971 MALİ YILINDA BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ

11. Ağustos. 1970 Tarihli Resmî Gazete ile yayımlanan yeni Emlak Vergisi Kanunu ile binalardan, arazi ve arsalardan (Bina, Buhran, Muvaazne, M. Savunma adlarıyla) çeşitli namlarla alınmakta olan bir serî verginin ilga edildiği, bunların yerine yeni bir takım esaslara bağlanmış Emlak Vergisi adıyla (Binalar için Bina Vergisi, arsa ve tarlalar için Arazi Vergisi) tek bir vergi alınması öngörülmüştür.

Ancak 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu bünyesinde yapılan teknik ve hukukî bir hata 1971 malî yılında (1. Mart 1971 ilâ 29. Şubat. 1972 döneminde) hem eski vergilerin ve hem de yeni verginin alınmasını imkânsız kılan bir durum yaratmıştır. Bu itibarla 1971 malî yılı için ortaya çıkan bu durumu açıklamak istiyoruz\*.

### 1) Kanunî hükümler :

#### A — Eski vergilerin yürürlükten kaldırılması :

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 42. ci maddesine göre bu kanun 1.3.1971 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Aynı kanunun 41. ci maddesine göre ise, aşağıdaki kanunlarla, diğer kanunlardaki bu kanuna uymayan hükümler kaldırılmıştır.

(1) 4.7.1931 tarihli ve 1837 Sayılı Bina Vergileri Kanunu ile 1996, 2413, 2870, 2898, 4873, 5648, 5649, 6256, 206, 309; 177; 491; 496 Sayılı Kanunlar ile ek ve tâdilleri ve 1454 Sayılı Kanunun 13. cü maddesi ile 3202 Sayılı Kanunun 5453 Sayılı Kanunla değişik 5. ci maddesinin (b) fıkrası, 2871 Sayılı Kanunun 2, 3 ve 4. cü ve 4040 Sayılı Kanunun 489 Sayılı ka-

\*) Bu durum bilâhare 1446 sayılı kanunla islahâ çalıştırılmıştır. Eski hükümler 1.1.1972 ye kadar yürürlükte dir.

nunla değişik 31. ci maddeleri ile 5237 Sayılı Kanunun 4. cü ve 5419 Sayılı Kanunun 3. cü maddeleri,

(2) 27.6.1931 tarihli ve 1833 Sayılı Arazî Vergisi Kanunu ile 2567, 3585, 3726, 4699, 5650, 6255, 483 Sayılı Kanunlar ile ek ve tâdilleri ve 3116 Sayılı Kanunun 5653 Sayılı Kanunla değişik 86. ci maddesinin arazi vergisi muafiyeti ile ilgili hükmü ve 3653 Sayılı Kanunun 7. ci maddesi,

(3) 213 Sayılı Vergi Usûl Kanununun 50, 51, 53 ilâ 62, 77 ve 78. ci maddeleri,

Yukarıda açıklanan üç madde hükmünün birlikte mütalâasıyla; Halen bina ve araziden alınmakta olan ve özel idarelerce tarh, tahakkuk ve tahsil olunan vergilerin son tatbik yılı 1970 malî yılıdır. Dolayısıyla 28. Şubat 1971 tarihinden sonra (Eski dönemlere ait tarhiyat hariç) mezkûr vergiler tahakkuk ettirilmeyecektir.

#### B — Yeni Verginin uygulama başlangıcı :

Daha evvelki yazılarımızda (22.10.1970 - 905, 19.11.1970 - 909 Tarih sayılı Türkiye İktisat Gazeteleri) izaha çalıştığımız ve kanun metninde de açıkça belirtildiği gibi yeni Emlâk Vergisi Kanununa göre bu vergi;

a) Özel idareler tarafından değil, Maliye vergi daireleri tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil olunacaktır.

b) Verginin tarhında tahrir ve takdir usûlleri terkedilmiş, bunun yerine mükellefin beyan esası konulmuştur.

c) Vergide gayrisafi irat karinesi yerine gayrimenkûlün rayiç bedeli esası konulmuştur.

Bütün bu yenilikleriyle birlikte mükellefler muayyen zamanlarda beyanname verecekler ve idare bu beyannamedeki beyan olunmuş matrahlara göre vergi tarh edecektir.

Kanunun 9 ve 19. cu maddelerine göre Bina ve Arazi Vergileri "Bu kanun hükümlerine göre mükelleflerin beyana davet edildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren yeni vergi mükellefiyetleri başlayacaktır.

Bu duruma göre 1. Mart. 1971 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni vergi kanunu hükümlerine uyularak, mükellefler yeni malî yıl başında rayiç, bedel beyanına davet olunacaklar ve fakat bu yeni vergiler ancak 1971 malî yılını takip eden yılda, yani 1. Mart. 1972 yılında mükellefiyet için esas olacaktır.



## 2) Ortaya çıkan durum :

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız kanunî hükümlerin zarurî neticesi olarak 1971 malî yılında gerek genel, gerekse katma bütçe gelirleri meyanında bina ve arazi vergileri ithâl olunamayacaktır.

Her nedense kanunun hazırlayıcısı teknik kadrosu ile bu tasarıları (Millet Meclisi ve Senato olmak üzere) iki kademeli olarak inceleyen, ihtisas komisyonlarında ve genel kurullarında her yönü ile tenkit konusu yapan siyasî kadro, yani yasama organı bu boşluğu fark edememiştir.

Basında ise (Emlâk Vergisi bir yıl ertelendi) şeklinde genellikle yanlış ve idarî bir tasarruf gibi yer alan bu durum, malî çevreleri haklı bir telâşa düşürmüştür. Bu boşluğu gidermek ve zaten zor durumda bulunan bütçe tatbikatını bir de bu yönden aksatmamak için yeni bir tasarı hazırlama mecburiyeti doğmuştur.

Bu tasarruğun, halen yürürlükteki eski bina ve arazi vergileri tatbikatını bir yıl daha uzatmayı ön gören, dolayısıyla yeni Emlâk Vergisi Kanunu uygulamasını 1972 Malî yılına aktaran birkaç maddelik bir kanun tasarısı olması muhtemeldir. Bunun 1971 malî yılı başına kadar kanunlaştırılmasına gayret gösterileceği anlaşılmaktadır\*.

Başka memleketlerde bir malî skandal tesiri ve akisleri yapabilecek mes'ullerini çok zor durumlara sokabilecek böyle bir malî ve teknik hatanın gerek mümkün olabilmesi, gerekse Parlamentoca farkedilmeyişi çok düşündürücü bir olaydır.

## XII — DEVALÜASYON VE BİLANÇOLAR

Memleketimizde son çeyrek asır zarfında üç defa (6. Eylül, 1946, 4 Ağustos 1958, ve 10 Ağustos 1970 tarihlerinde) Türk parasının değerinin değiştirilmesi ve yabancı paralara olan paritesi düşürülmesi, gerek resmî, gerekse özel sektöre ait teşebbüs ve kuruluşların bilançolarına; görünen ve görünmeyen bir takım önemli tesirler icra etmiştir.

Bu yazımızda, bu nevi tesirlerin başlıcalarına ve neticelerine işaret etmek istiyoruz.

### 1) Bilançoların mahiyeti :

Bilindiği gibi bilanço bir muhasebe terimi olduğu gibi, çeşitli Kanunlarımızda yer almış bir mefhumdur.

\*) İşbu kanun 1.3.1971 ve 29.7.1971 tarihlerinde Resmî Gazetede yayımlanan Maliye Bakanlığı bildirimleri ile ertelenmiştir.

Muhasebe yönünden bilânço, "bir teşebbüs veya şahsın, muayyen bir tarihteki hesabî durumunu gösteren, mevcutları alacakları ile, borçları ve öz varlığını karşılıklı ve muvazeneli olarak gösteren, üsûlüne göre tutulmuş bir takım defter, kayıt ve vesikalardan çıkarılan hesaplar tablosudur."

Hukuk yönünden ise çeşitli ve çok dağınık mevzuat içinde yer alan bilânço tâbirinden bilhassa Ticaret Kanunu ile Vergi Usûl Kanununun tariflerine işaret etmek gerekir.

Ticaret Kanunu Md. 74 ve V.U.K. nu 192. ci maddeleri bilânçoju aynen şu şekilde tarif etmektedir. (Ticaret Kanunu Md. 74) 'Bilânço envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülâsasıdır. Bilânçonun Aktif Tablosunda, Mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif yekûnu ile borçlar arasındaki fark, tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının yekûnları denkleşir. Yedek akçeler ve kâr, ayrı gösterilseler dahî, ana sermayenin cüzüleri sayılırlar." (Vergi Usûl Kanunu Md. 192).

## 2) Bilânçoların tanziminde ihmâl olunamıyacak bazı hususlar :

Yukarıda tarifini verdiğimiz bilânçolar, gittikçe genişleyen çeşitli menfaat guruplarının ilgilendiği bir belge hüviyetini almaktadır. Bu sebeptendir ki, bir taraftan Ticaret Kanunu, düzenlenecek bilânçonun *açıklık* ve *doğruluk* esaslarına göre düzenlenmesini (Md. 75) şart koşarken, vergi ödevinin ifasında matrahların doğru ve noksansız hesaplanabilmesi için çeşitli vergi Kanunlarında ve bilhassa V. U. Kanununda bilânçoların en ufak teferruatına kadar, tanzim ve değerleme esasları tayin ve tesbit olunmuştur.

Ticaret hayatında çok önemli bulunan itimat ve sür'atle muamelelerde bulunabilmek ihtiyacı ile Ticaret Kanununun ileri sürdüğü açıklık ve doğruluk tâbirlerinin yanbaşında, ayrıca kredi müesseseleri açacakları kredinin emniyetini sağlamak gayesiyle müesseselerin bilânçolarıyla yakinen ilgilenmektedir. Aynı şekilde teşebbüslerde çalışan hizmetlilerin iş ve sosyal sigorta kanunları yönünden, âmme idaresi ve sendikalar gibi işçi teşekkülleri, bilânçolarla gittikçe artan bir ilgi içindedirler.

İcra İflâs Kanunu, alacaklının hukukunu koruma yönünden aynı şekilde müessese kayıt ve hesaplarıyla yakinen ilgilenmektedir.

Kısaca özetlediğimiz bu çeşitli kanunî ve özel ilgi ve önemler sebebiyle bilânçoların tanziminde mümkün olduğu kadar gerçek durumu göstermeye gayret olunması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe sahasında yapılan çalışmalar, geliştirilen kayıt, tesbit, usûl ve şekilleri, kullanılan vasıtalar geliştirildikçe, ilgili kuruluş ve müessesenin gerçek hesabî durumunu sür'atle ve doğru olarak tesbit ve gösterme imkânları genişlemektedir.

### 3) Para kıymetindeki değişikliklerin, bilânçolara tesirleri :

Ekonominin tarihi gelişmesi içinde ve para kredi konularında yapılan incelemeler, muhtelif memleketlerde para değerinin (değişik ölçü ve nisbetlerde ve fakat devamlı olarak) iştirâ gücünü kaybettiğini misalleriyle göstermektedir.

Bu durumun neticesi olarak, bir taraftan kuruluşların kayıt ve vesikalarına intikâl eden iktisadî değerler mazi içinde statik durumda donmuş kalırken, diğer taraftan uzun zaman fasılası içinde bu kayıtların ilgili buldukları değerlerde rayiç değişiklikleri doğmaktadır.

Mezkûr kayıtların zaman zaman gözden geçirilmesini ve yeni değerlendirme esaslarıyla günün rayicine uydurulmasını zarurî kılmaktadır. Nitekim bu konuda çeşitli memleketlerde, kanunlarda bilânçoların reevalüe (yeniden değerlemeleri) mecburiyetleri konulmuştur. Yeniden değerlemeyi gerektiren, para değerlerinde husule gelen normal ve tedricî değerleşmelerin, bazı önemli tesirleri şöyle özetlenebilir.

#### A — Kıymet muhafaza eden malların değer artışları :

a) Gerçekte, gayrimenkûller (binalar, arazi, ilh. gibi) uzun zaman fasılası içinde kaydî değerlerinin çok üzerinde bir değer kazanmaktadır.

b) Altın ve benzeri kıymetli madenler ile, kolay tedavül gören (ekonomisi kuvvetli memleketlere ait yabancı paralar yani) dövizler, zamanla kaydî değerlerinin üzerinde, fiilî bir değer iktisap etmektedir.

c) Makina, tesis, nakil vasıtaları gibi üretim vasıtaları, zamanla aşınmalarına rağmen, sür'atli para değeri düşüşlerinde keza kaydî değerlerinden yüksek bir değerle satılabilme durumuna girmektedir.

d) Hisse senetleri gibi bir patrimonuana katılmayı temsil eden mütedavil kıymetlerin fiilî değerleri de zamanla, nominal kıymetlerinin üzerine çıkmaktadır.

**B — Değeri muhafaza edemeyen alacak ve borçların durumu :**

Genellikle nominal değer üzerinden muameleye tâbi tutulan yâni ödenen ve tahsil olunan her nevi borç ve alacaklar para kıymeti düşüşlerinde ilk kayıt tesis tarihindeki gerçek değerlerin altına düşmektedir. İfademizi bir misâl ile açıklamak istersek; 1950 yılında 21 sene vade ile 10.000,— Liraya satın alınmış bir arsayı muhasebe kayıtlarına *arsalar* 10.000,—, *Borçlar* 10.000,— eşitliğimiz içinde kaydettiğimizi düşünürsek, 1970 yılında aynı arsanın fiilî rayici belki 200.000,— Lirayken, mezkûr borç yine 10.000,— Lira olarak kayıta sabit duracaktır ve ödeme 1970 in 10.000,— Lira ölçüsü ile ödenecektir.

Bu misâlden de görüleceği gibi borçlardaki bu hafifleme bilanço dengesini bozacaktır.

Diğer bir misâl ile 100.000,— Liralık sermayesini 1950 de % 5 faizle yirmi sene vadeyle borç vermiş bir kredi müessesesinin 1970 de tahsil edeceği 200.000,— Lira fiilî rayiçlerle aynı müessesenin büyük değer kaybını ortaya koyacaktır.

**C — Amortisman ve karşılıkların durumu :**

Muayyen bir sabit kıymetin kullanma süresi içinde tedricen masraflara intikal ettirilmesi gayesiyle nominal değer üzerinden ayrılan amortismanlar, itfa süresi içinde husule gelen para kıymet düşüşlerinden bu fonksiyonlarını ifa edemez duruma düşmektedir. Meselâ 1960 da 1.000,— Liraya alınıp % 10 nisbetiyle itfa gören bir demirbaşın, aynı süre içinde fiilen kullanılamaz hale düşmesi halinde, teşebbüste toplanacak 1.000,— Lira ile aynı sabit kıymeti yenilemek mümkün olamayacak, belki beş veya onbin liraya aynı kıymeti almak için ilgili müteşebbis öz kaynağından bir tahsis yapma durumuna düşecektir. Bu konuda sözü edilen sabit kıymetin alış bedelinden daha yüksek bir bedelle satılması hallerinde dahî durum daha da ağırlaşmaktadır. Zira bir taraftan kayden husule gelen 1.500,— Liralık kârdan Devlet vergi alırken, gerçekte aynı kıymetin ikamesi için öz kaynaktan tahsis yapma durumu doğmaktadır.

Provizyonlarda da durum, şayet bu provizyon ile diğer muhafaza edici bir kıymet ihraz olunmamışsa, provizyonunun hedef güttüğü risk veya zarar karşılanamaz duruma gelecektir.

**D — Sermayenin Durumu :**

Sermaye veyahut öz kaynak yukarıda açıklanan değerlerder mevcutlar ile alacakların toplamı (kısaca aktif ile), borçların (kısaca pasif'in) ara-

sındaki fark olduğuna göre, durum öz varlığın yatırıldığı değerlerin, mahiyet ve miktarına göre farklılık gösterecek, fakat her hâl ve kârda kaydı durumdan farklı bir netice verecektir.

#### 4) Devalüasyonlardaki durum :

Devalüasyon da teknik anlamıyla para kıymetinin düşürülmesi olduğuna göre, yukarıda sayılan hesabî neticeler, bu gibi kararlarda ayrıca ve üstelik daha şedit ve âni olarak ortaya çıkmaktadır.

#### 5) Netice :

Türk parasında yapılan müteaddit operasyonlar, müesseselerin bilançolarında aranan doğruluk ve açıklık şartlarını geniş ölçüde ihlâl etmektedir.

Bilhassa uzun mazisi olan, köklü ve büyük müesseselere ait bilançolarda, bir taraftan uzun zaman fasılası içinde paranın tedrici ve normal değer kaybedişi, diğer taraftan Devlet kararları ile müteaddit değer değiştirmeleri, bir mahzuru bir kat daha arttırmaktadır.

Kanunlarımızın emrettiği açık, samimi ve doğru bilançolara ulaşabilmek için, gerekli tashih operasyonlarının yapılması zaruri zaruri olmuştur.

Bu konuda 205 Sayılı Kanunla Maliye Bakanlığımıza verilmiş ödevin (V.U.K. Geçici 11. ci Maddesi) yedi sene geçmesine rağmen yapılmamış olması, üzüntü ile karşılanmağa değer bir misâl olmuştur görüşünderiz.