

## MALİ KAZÂ

*Galip DOLUN*

Avukat

### I — MALİ KAZÂNIN TARİFİ

Malî Kazânın tarifine geçmeden evvel ele alınması gerekli bazı mefhumlar üzerinde durmalıyız. Malî Kazâ deyince, malî sahada kazaî tasarrufta bulunmayı gerektiren hallerin bulunması, yâni bu sahaya mahsus ihtilâfların mevcudiyeti lâzımdır. Bu ihtilâfın taraflarını tâyin etmek gerekir. Nihayet ihtilâfları kazaî tasarrufları ile ortadan kaldıracak organın mevcudiyeti şarttır. Şimdi malî kazâ tarifimizde yer alacak bu unsurlara kuş bakışı bir göz atalım.

1 — *İhtilâf* : Devletin vergi almağa yetkili organı vergi kanunlarını uygularken meydana gelir, ihtilâf düzeltme veya uzlaşma gibi idarî tasarruflarla çözümlenemezse, kazaî tasarrufa ihtiyaç hasıl olur.

2 — *Taraflar* : İhtilâfın tarafları vergi ödevlisi veya sorumlusu ile vergileme görevlisi İdaredir. Taraflardan her biri hem dâvacı hem dâvalı olabilirler.

3 — *Yetkili Kazâ Organı* : Bağımsız ve tarafsız olarak ihtilâfı kazâî tasarrufta bulunarak çözümlenecek organdır. Kararları aleyhine üst mercie gidilecek dereceleri muhtevi olabilir. Kararı kesin olana nihâî merci deriz.

4 — *Kazâî tasarruf* : Prof. İlhan Postacıoğlu üstadımızın benimsediği gibi, Carré de Malberg ve Jéze'in tariflerini telif ederek diyebiliriz ki, bağımsız ve tarafsız bir organ tarafından, muayyen bir usûle uyularak, ittihaz edilen ve Kanun Koyucu tarafından, kendisine kanunî hakikat vasfı verilen tasarruftur. Unsurlarına böylece bir göz attığımız Malî Kazânın tarifi artık bizim için kolaylaşmış olur. Şöyle ki :

*Malî Kazâ* : Vergi Kanunlarının uygulanmasında (vergilemede) ödevli veya sorumlu ile, İdare arasında doğan ve düzeltme ve

uzlaşma yolları ile çözümlenemeyen ihtilâfların, taraflarca kanun yollarına başvurulması halinde, bağımsız ve tarafsız yetkili kazâ mercilerince kazâî tasarrufta bulunulmak suretiyle çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır.

## II — MALİ KAZÂNIN FONKSİYONLARI

Mali Kazânın bir aslı ve iki de tâlî fonksiyonu mevcuttur. Bunları sırasıyla inceleyelim.

1 — Aslı fonksiyonları olan ihtilâfların çözümlenmesi : Kazâî tasarrufta bulunmak suretiyle kanun yollarına götürülen ihtilâfların çözümlenmesi ve sonuçlandırılması malî kazânın aslı fonksiyonudur. Hüküm şeklinde ortaya çıkan kazâî tasarruf yukarıda belirttiğimiz şekilde (Kanunî Hakikat) vasfını haiz olduğundan ve kesin ise tarafları bağlayacağından ihtilâfı kesin olarak ortadan kaldırmış olur. Kesin olmayıp tarafların üst mercilere başvurma hakkı bulunsa bile, ihtiva ettiği gerekçe tarafları tatmin edip, süresinde üst mercie başvurmaya lüzum görülmediği ahvalde de, aynı netice tahakkuk eder. Bu suretle ihtilâfların tek tek ihtilâfsız işlemler haline gelmesini sağlayan bu fonksiyonu ile malî kazâ, özel sonuçlar hasıl etmiş olur.

2 — Vergi Kazâsının tâlî fonksiyonlarından biri; vergi uygulamalarının, kazâî denetleme altında yürütmesini sağlayarak, vergilemede hukukî yönden (güvenlik) sağlamasıdır. Hukuk Devleti anlayışının sonucu olarak, verginin Anayasa teminatı ile, Kanunlara uygun bir şekilde istenip istenmediğinin kazâî denetlemeye tâbi tutulması, bir taraftan vergi ödevlisi için güvenlik sağlayacağı gibi, İdarenin Kanun yollarına başvurmaya ihtiyaç duyacağı haller için İdare adına da aynı güvenliği temin etmiş olur.

Vergi Kazâsının bu fonksiyonu tek tek hâdiseler bakımından rol oynamaktan ziyade, vergi uygulamalarında genel bir sonuç hasıl etmiş olur.

3 — Tanzim Fonksiyonu : Hukukî içtihat (Jurisprudence) yoluyla, vergileme sahasını tanzim eden kaideleri geliştirmek fonksiyonudur. Bu fonksiyon bütün kazâî faaliyet için bahis konusu ise de, vergi kazâsında özellikle önem arzeder.

Vergileme sahası ekonomi ve teknikte devam eden başdöndürücü gelişmeye uygun bir gelişme izlemesi zorunluluğundadır. Bu yüz-

den vergilemeyi nizamlayan Hukuk Kaidelerinin, zaman ve mekân içinde pek büyük bir suplesi haiz olması zarurîdir. Böyle olunca bu konudaki Kanun Hükümlerinin Kazuistik metoda en az yer vermesi ve en umumî bir şekilde vaz edilmiş olan hükümlerin, içtihatlarla zaman ve mekân şartlarına uygun hale getirilmesi lâzımdır. Bu hususu belirtebilmek için bir Hususî Hukuktan, bir de Vergi Hukukundan misâl vermek isteriz. Borçlar Kanunumuzdaki Karz Akti, Roma Hukukundan beri bütün esaslarını aynen muhafaza ettiği gibi, bu günde bu hükümlerin değişmesi için bir ihtiyaç belirmiş değildir. Buna mukabil, Gelir ve Kurumlar Vergisinin en esaslı kaynağını teşkil eden ticarî kazancın hesaplanmasında, nazara alınması gerekli masraflardan en önemlisi olan birini Kanun Koyucu, (Ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler) şeklinde, en umumî bir şekilde tanzim etmeğe mecbur olduğunu görürüz. Ekonomik ve teknik gelişmenin icaplarına göre, içtihatla bu sahaya girecek genel giderleri tâyin ederken Kazâ Mercileri tanzim fonksiyonunu ifa edeceklerdir. Misâlde olduğu gibi Vergi Kanunlarının birçok hükümleri bu tarzda umumî olarak tanzim edilmekte, ve içtihatlarla zaman ve mekâna göre uygulanmasının temini yoluna gidilmektedir ki, bu zaruret Vergi Kazâsının önemini son derece artırır.

### III — VERGİ TATBİKATI ve MALİ KAZÂ

Modern vergicilikten vasitasız vergilerde gelir vergisi; Vasıtalı vergilerde muamele vergisi, gelişme kaydetmiş ve vergicilik bu iki ana vergi mihveri etrafında toplanarak ve (beyan - Kontrol) esasını benimseyerek tekâmül seyrine girmiştir.

Beyan, vergi ödevlisinin, vergi ile ilgili muamele ve durumlarına, vergileme kaidelerini kendi kendine uygulaması suretiyle bulunduğu sonuçlara göre ödeyeceği vergi miktarını bizzat kendisinin tâyin etmesidir.

Kontrol ise, ödevlinin, yukarıda belirtildiği şekilde tesbit ettiği vergi miktarının, kaidelere uygun olup olmadığının, İdarenin yetkili elemanları tarafından denetlenmesidir.

Demek oluyor ki, uygulama için, icabında müşavirler yardımı ile, evvelâ ödevli tarafından, her türlü yorum ve hesap işlemleri yapıp, bir sonuca varılacaktır. İkinci def'a, İdarenin elemanı aynı işlemleri yapmak suretiyle kontrol edecektir. Bu sahadaki Kanun hükümlerinin fevkalâde umumî, yoruma ve takdir yetkisine elve-

rişli olduğunu yukarıda belirtmiştik. Boşlukları dolduran içtihatlar ise, ekseriya ve özellikle Kaza Organı iyi organize edilmemiş yerlerde gecikir. Vergileme çok çabuk değişen ve gelişen bir sahayı kapsamak zorunluluğunda olduğundan, yorum ve uygulamalarda gerek ödevlinin, gerek İdare yetkilisinin, değişen şartların etkisi ile pek çok farklı görüşe düşecekleri kolay anlaşılır.

Bu yüzden şayet vergilemede meydana gelecek bu farklı görüşleri, gene idare mekanizması içinde, büyük nisbette azaltmadan, hepsini bir ihtilâf halinde malî kazâya göndermeye müsaade edersek, malî kazâ ne kadar iyi organize edilmiş olursa olsun fonksiyonlarından hiçbirini, lâıyıkıyla ifaya peşinen imkân bırakmamış oluz. Demek isteriz ki, ihtilâfların büyük kısmının, evvelâ idarî safhada (düzeltme) ve (uzlaşma) yoluyla halledilmesi ve kazâ'î safhaya, bu organların fonksiyonlarını bihâkkın ifa edebilecekleri nisbette intikalinin temin olunması zarurîdir.

#### IV — YABANCI MEMLEKETLERDE MALÎ KAZÂ

Yabancı memleketlerde birbirinden farklı esaslarla organize edilmiş olan malî kazâ sistemlerine, topluca bir göz atınca, üç temel prensibe göre farklı kuruluşlar halinde bulduklarını görürüz. Aşağıda bu sistemleri, temel prensipleri içinde ve bu prensiplere uygunluk, aykırılık dereceleri de belirtilmek suretiyle izaha çalışacağız.

##### 1 — Tek Kazâ (Tevhidi Kazâ) prensibine bağlı sistemler :

Başta İngiltere'nin vergi kazâsı sistemi gelir. Geleneksel Hukuk düzeninden kurtulmak ihtiyacı duymayan İngiliz Hukukuna, Malî Kazâ sisteminde de aynı zihniyet hâkimdir. Ancak temel vergi olan, gelir vergisi olarak tarh edilen vergilere karşı evvelâ (General Commissions) denilen idarî bir hey'ete müracaat şeklinde itirazda bulunulmadan kazâ organına başvurulamaz. (General Commissions) ların kararlarına karşı 3 dereceli umumî kazâ mercilerine ihtilâfın intikâli mümkündür. Bidayet ve İstinkâf Mahkemeleri ile Lordlar Kamarası umumî kazânın, üç dereceli mercilerini teşkil eder. Görülüyor ki halen İngiltere'de kazâ'î fonksiyona yetkili vergi kazâ merci'i, tek kazâ prensibine uygun olmakla beraber,

vergi uygulaması, işlemi ile kazâ'î fonksiyon arasına idarî bir ihtisas mercî'i girmiş bulunuyor.

Tek kaza prensibini muhafaza eden diğer memleketlerden biri olan ve fakat gene de malî kazâ sistemine memleketin özelliklerine uygun bir veçhe veren Amerika'daki vergi kazâsı organizasyon ve tatbikatını önemle tetkik etmek gerekir.

Amerika Birleşik Devletlerinde 50 milyondan fazla yalnız gelir vergisi mükellefi mevcuttur. Beyannameler büyük nisbette tetkik edilmektedir. Tetkikler sonunda binlerce beyannamede ihtilâf konusu meydana gelir. Bunların büyük kısmı hataların taraflarca düzeltilmesi ve uzlaşma yolları ile ortadan kaldırılır.

Bu suretlerle halledilemeyen ihtilâflar 16 hâkimden kurulu, Federal plânda merkezî, bağımsız ve tarafsız ve tek Mahkeme halindeki Vergi Mahkemesine gider. Ortalama bir senede bu Mahkemeye intikâl eden ihtilâf sayısı 5000 civarındadır. Bu Mahkemenin hâkimleri, gezici olarak, İdarenin tekemmül ettirmiş olduğu dâva dosyalarını mahallinde inceleyerek Mahkemeye niyabeten karara bağlarlar.

Bu Mahkemenin kararları İdareyi bağlar. Ödevlilerin bu kararlar aleyhine, tek kazâ prensibine uygun olarak, umumî Mahkemeye müracaat hakları mahfuzdur.

A.B.D. nin yukarıda hümlâsa ettiğimiz Malî Kazâ sistemi, Federal Devletin sistemi olup, Federe Devletlerin iç vergileri dolayısıyla farklı, karışık malî kazâ sistemleri mevcut ise de, burada teferruatı üzerinde durulmakta fayda görülmemiştir.

Tek Kazâ prensibine bağlı vergi kazâsı sistemini uygulayan Kanada'da, A.B.D. nin sistemine büyük nisbette uygunluk arzeden bir organizasyon mevcuttur. Bir merkezî vergi mahkemesinden sonra umumî mahkemeler derece derece vergi kazâ sistemini meydana getirir.

Esas itibariyle Tek Kazâ sistemini benimsemiş olan ve fakat vergi ihtilâflarının (sonsuz uzunlukta) karışık bir sistem içinde halline çalışın İtalya'da, evvelâ 3 dereceli Vergi Komisyonları, bundan sonra da gene üç dereceli umumî mahkemeler bu vazifeyi görür. Komisyonlar, İlçe Komisyonu, İl Komisyonu ve Roma'daki merkezî Komisyon'dan müteşekkildir. Merkezî Komisyon kararları aleyhine taraflar Bidayet, İstinâf ve Temyiz Mahkemelerine derece derece müracaatta bulunabilirler. İtalya, Malî Kazâ sistemi'nin mahzurlarını bilmekte ve islâhına tevessül etmiş bulunmaktadır.

## 2 — İdarî Kazâ içinde Malî Kazâ Prensibine bağlı sistemler :

Bu sistemin tipik misâlini vasıtasız vergiler sahasında Fran-  
sa'da görüyoruz. Evvelce ilk merci olarak Belediye Meclislerine baş-  
vurulurken, son yıllarda bu görev İdarî Mahkemelere aktarılmış-  
tır. Nihâî merci olarak Danıştay vasıtasız vergiler için Malî Kazâ  
fonksiyonunu icra etmektedir.

Vasıtalı vergilere ait ihtilâflar bugün de umumî mahkemelerde  
çözümlemektedir.

## 3 — Bağımsız Vergi Kazâsı prensibine dayanan sistem :

Bu sistemin en ileri şeklini, 1957 yılındaki değişikliklerle tekem-  
mül eden Federal Almanya Vergi Kazâsı sisteminde görüyoruz.  
Gerçekten İkinci Dünya Harbinden sonra yeniden Federal bir Dev-  
let olarak taazzuv eden Almanya'da Nasyonal Sosyalizm İdaresi'nin  
ortadan kaldırdığı vergi mahkemeleri ihya edildiği gibi, Münih şeh-  
rindeki eski Rayh Maliye Divanı yerine de Federal Maliye Divanı  
kurulmuştur. 1957 yılında yapılan tâdillerle gümrük vergileri dahil  
bütün vergiler için, Malî Kazânın, tarafsızlığı ve bağımsızlığı te-  
kâmül ettirilerek, Adlî ve İdarî Kazâdan müstakil bir kazâ sistemi  
olarak organize edilmiştir.

## V — TÜRKİYE'DE MALİ KAZA

Hâlen vergi ihtilâflarını tetkike memur İtiraz ve Temyiz Ko-  
misyonları, Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanununa 5655 sayılı Kanun-  
la eklenen hükümlere göre kurulmuştur. Temyiz Komisyonu ile, Mu-  
vazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyeleri, diğer maliye memurla-  
rından farklı olarak, özel bir (Ayrırma Komisyonu) tarafından tâyin  
edilmekte ise de, hâkim teminatına benzer teminatlara sahip ol-  
mayan ve İdarenin memuru vasfını muhafaza eden bu şahısların  
teşkil ettikleri hey'etlerde kazâ merci'i vasfı aranması mümkün de-  
ğildir. Ayrıca 5655 sayılı Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yet-  
kiye müsteniden hâlen dördü İstanbul'da olmak üzere, Ankara, Bur-  
sa, İzmir ve Adana gibi merkezlerde mevcut cem'an 12 komisyon  
dışındaki bölgelerin itiraz işlerini, en büyük İdare Âmirinin veya  
tevkil edeceği şahsın başkanlığında toplanan, gayrı muvazzaf İtiraz

Komisyonları tetkik eder ki, bu Komisyonlar ödevli için, mahiyetleri yukarıda belirtilen Muvazzaf İtiraz Komisyonlarından da daha az emniyet vericidir.

Diğer taraftan, hâlen tetkik edilebilen beyanname nisbeti % 2 civarında bulunduğu halde, bu komisyonlara intikal eden ihtilâflar her yıl artmaktadır. Misâl olarak 1962 yılında komisyonlara gelen ve çıkan âdetleri tetkik edersek şöyle bir tablo görürüz.

	<i>Gelen</i>	<i>Çıkan</i>	<i>Devir</i>
Muvazzaf	60.448	27.562	32.886
G. Muvazzaf	38.774	24.177	14.597
Yekûn	99.222	49.739	47.483

Demek oluyor ki, 1962 yılında üçte biri gayrı muvazzaf komisyonlara ait olmak üzere bütün komisyonlara ortalama 100.000 itiraz dosyası intikal etmiş, bunun yarısı yıl içinde karara bağlanmış, diğer yarısı müteakip yıla devrolunmuştur. Bu rakamlara bir evvelki yıldan devrolunup o yıl karara bağlanan dosyalar dahil değildir.

Aynı Kanuna göre kurulmuş olan Vergiler Temyiz Komisyonunun bütün dairelerine aynı yılda gelen ve çıkan işleri, aşağıdaki tabloda görmek kabildir.

<i>Evvelki yıldan devir</i>	<i>1962 yılı</i>			<i>Ertesi yıla devir</i>
	<i>Yıl içinde gelen</i>	<i>Toplam</i>	<i>Çıkan</i>	
3354	33.840	37.194	32.638	4.556

Şu izahatımız, önemli bir durum arzeden memleketimizin vergi ihtilâfları konusunun, bugünkü muvazzaf itiraz komisyonları ile yürütülemeyeceğini göstermektedir. Yabancı memleketlerin pek çoğundan ileri bir vergi sistemine sahip olduğumuz halde, Vergi Kanunlarını uygulayacak İdare gibi, Malî Kazâyı yürütecek merciler de her bakımdan yetersizdir.

Alt derecedeki mercilerin bu halde oluşu, ihtilâfların büyük kısmının Danıştay'a intikalini mucip olmaktadır.

Ayrıca nihai merci olan Danıştayda, gelen dava adedine nazaran daha az ihtilaf sonuçlandırılabilirdiğinden, işler teraküm etmiştir. Daire adedi arttırıldığından bugün için yeni terakümler önlenmiş olsa da, evvelden birikenler yüzünden 1966 yılına girdiğimiz halde terakümün en fazla mevcut olduğu, gelir ve kurumlar vergisi ihtilâflarına bakan, 4. dairede hâlen 1961 yılında açılan dâvaların duruşmaları yapılabilmektedir. Düşünülün ki, 1961 yılında açılan dava ortalama iki sene İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında kalmış ise, beyannameler yılı içinde tetkik edilemediğine göre 1957 ve 1958 takvim yıllarına ait ihtilâflardır. Aradan 9 - 10 sene geçtiği halde henüz nihai karara bağlanamamış olması, tehiri icra alınmış ise Hazineyi, alınmamış da, vergisi ödenmiş ise ödevliyi ne derece zarara uğratacağı kolayca anlaşılır. Mükellefin Âmme Alacakları Kanunu gereğince teminat vermiş olduğu ve sonunda da dâvayı kazandığı düşünülse, 10 senelik faiz vesair masrafları (ki büyük ihtilâflarda büyük miktarlara bâliğ olabilir.) sebebiyle dıçar olacağı mağduriyet pek önemli olabilir. Tehiri icra alınmışsa, 10 sene sonra dâvayı hazine kazanırsa, 1942 yılından beri asgarî olarak para değerinde senede % 5 bir düşüş vâki olduğundan, Hazinesinin eline esas verginin yarısı değerinde bir satın alma gücü geçecektir.

Bütün bu mahzurlar memleketimizde malî kazânın, pek kısa bir zamanda ve esaslı bir şekilde islâh edilmesini zarurî kılar.

Pratik icaplar yanında, hukukî icaplar da aynı neticeyi emretmektedir. Evvelâ Anayasa'nın 132 ve müteakip maddeleri, kazâ selâhiyeti haiz mahkemelerin ve hâkimlerin bağımsız ve tarafsızlığını teminat altına alan hükümleri muhtevidir. Yüksek Mahkemeler başlıklı bölümünde, 142. maddede Danıştay tanzim olunurken Danıştay'ın Kanunların başka İdarî Yargı Mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece İdare Mahkemesi olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, vergi davalarına Anayasa'nın 132. ve müteakip maddeleri, gereğince, teminatı haiz hâkim ve mahkemeler bakmadığı müddetçe, Danıştay bu dâvaları ilk merci olarak inceleyecektir.

213 sayılı Vergi Usûl Kanununun 406. maddesinin ikinci fıkrasının sonunda, Vergiler Temyiz Komisyonu kararları aleyhine Danıştay'da açılacak dâvaların (temyiz dâvası) olduğu yazılıdır.

521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 31. maddesinde ise, *İdarî Yargı* mercilerinin kesin kararları aleyhine temyiz dâvası açılabileceği



belirtilmektedir. Bütün bu hükümler, pratik ihtiyaçlardan da kuvvetli olarak, bir an evvel Anayasa ve Danıştay Kanununa uygun olarak kazâ organı vasıflarını haiz vergi mahkemelerinin kurulmasını âmiridir.

Gümrük vergileri dolayısıyla tatbik edilen, vergi aslı için Hakem Hey'etlerinde ve ceza için Asliye Ceza Mahkemelerinde rü'yet edilen itiraz muameleleri ise daha da mahzurlu bir durum arz etmektedir.

#### VI — TEKLİFLERİMİZ

Evveleminde şu hususu arz edelim ki, tamamen özel bir ihtisas konusu olan, sağlam bir hukuk bilgisi yanında, ekonomi ve işletme ilimlerine vukuf isteyen, vergi hukuku sahasında, bu bilgilere sahip hâkimlerden kurulu, derece derece mahkemeler halinde bağımsız bir malî kazâ organı taazzuv ettirilmesi ve nihâf merci'in Danıştay ve Yargıtay gibi bağımsız bir yüksek mahkeme halinde kurulmuş olması idealdir.

1961 yılında Kurucu Meclis Anayasa'yı düzenlerken, Vergi Reform Komisyonu, Yüksek Vergi Mahkemesi kurulması lüzumunu belirten raporunu, devrin hükûmetine ulaştırmış ise de, Kurucu Meclisçe bu raporda teklif edilen Yüksek Vergi Mahkemesine Anayasa'da yer verilmemiştir.

Anayasa'mızın hükümlerine göre, malî kazâ'da nihâf merci Danıştaydır. O halde yapılacak iş, alt derece kazâ mercilerini, hem memleketimizin ihtiyacına ve vergi uygulamalarımızın ilerki gelişmelerine, hem Anayasa ve Danıştay Kanunu icaplarına intibak ettirmekten ibarettir. Bu neticeyi istihsal için kendi düşündüklerimizi belirtmeden evvel, mevcut olan teklif ve düşüncelere bir göz atmak yerinde olur.

A — Bazı ilgililer, netice itibariyle Gayrı Muvazzaf İtiraz Komisyonları yerine, Muvazzaf İtiraz Komisyonları kurmak ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları başkan ve üyelerine hâkim teminatı bahsedip, bu Komisyonları bağımsız mahkeme haline getirmek suretiyle mevzuu halletmek isterler. Bu görüş muhafazakâr bir görüş olup, alışılmış sistemin mahzurlarını bertaraf etmek suretiyle devamını sağlamak düşüncesine müstenittir. Bugünkü haliyle bile muvaffak olmuş bir teşkilâtın, bağımsız hale getirilmesi ve ihtiyaca uygun olarak geliştirilip organize edilmesi takdirinde, daha iyi ne-

tice vereceği belli olmayan ve memleketimizin şartlarına uyup uymayacağı peşinen tâyin edilemeyecek olan başka sistemlere gitmekten endişe duyduklarını ifade ederler.

B — Başka bir grup ise, tek mahkeme esasını teklif edip, bu mahkemenin Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi, ihtiyaca yeter adette hâkimden kurulmasını ve hâkimlerin gezici olarak bölgelerde vergi dâvalarını mahkeme adına karara bağlamasını faydalı görürler.

Her iki sistemin de, fayda ve mahzurlarını bertaraf etmek suretiyle bir organizasyon kurarken aşağıdaki neticelerin sağlanması esas tutulmalıdır.

1 — Yalnız bugünkü ihtiyaçların karşılanmasıyla yetinilmeli, gerek beyanname adetlerinin, gerek tetkik nisbetlerinin umulan ve istenen seviyeye ulaşması halinde de fonksiyonlarını icra edebilecek bir sistem olarak organize edilmelidir.

2 — Danıştay bugünkü gibi ilk merci olarak çalışmaktan kurtarılmalı, yüksek içtihat organı fonksiyonunu icra etmesine imkân sağlanmalıdır.

3 — Gümrük vergisi dahil bütün vergi resim ve harçlara ait ihtilâfları tetkik edecek nitelikte olmalıdır.

4 — İhtilâfların taraflara zarar vermeyecek bir süre içinde sonuçlandırılması ve içtihatların da zamanında belirmesinin mümkün hâle getirilmesi ihtiyacı ile, iddia, müdafaa ve delillerin lâıyık ile tetkik edilebilmesi zarureti telif etmek lâzımdır. Sürati temin etmek için güvenliği ihlâl etmek elbette caiz değildir.

Bu neticelerin sağlanması için aşağıdaki tedbirlerin ittihazı gerekir :

1 — İhtilâfa taraf olan Vergi Dairelerinin, görevlerini bihak-kın yapabilecek hâle getirilmesi ilk ele alınması gerekli konudur. İlk nazarda malî kazâ sisteminin mükemmelleştirilmesi ile alâkalı değilmiş gibi görünen bu teklifimiz, aslında mevzu'un ilk şartı olmak niteliğini göstermektedir. Bir taraftan vergi uygulamalarının gereği veçhile yapılabilmesi, içtihatların takip ve tatbiki, vergi dâvalarında lâıyha ve cevapların zamanında ulaştırılabilmesi, kazâî faaliyetin yürümesi için zaruret olduğu gibi, diğer yönden tarafsız bir kazâ merci'inin karşısına, taraf olarak çıkacak İdarenin iddia ve müdafaalarını gereği gibi ortaya koyabilecek nitelikte kuvvetlendirilmesi de şarttır.

2 — Gene mevzu ile ilgili değilmiş gibi görünen ikinci mühim nokta da, vergi cezalarının, suç ile cezanın mütenasip olmasını gerektiren Ceza Hukuku Prensibine uydurulması lâzımdır. Ödevlinin kötü niyetli davranışlarının bu günkünden ağır müeyyidelere tâbi tutulmasına diyeceğimiz yoktur. Ancak şekli suç mahiyetine getirilen ve yoruma elverişli konularda belli miktar ve nisbeti aşan matrih farkları için 3 kat ceza uygulamayı gerektiren bu günkü vergi ceza sistemi ile, aşağıda geliştirilmesine işaret edeceğimiz uzlaşma müessesesinin geniş çapta işlemlerini mümkün kılmağa imkân yoktur.

3 — Kanunumuza sembolik bir şekilde girmiş bulunan Uzlaşma Müessesesinin, doğacak ihtilâfların pek büyük bir kısmını ortadan kaldıracak mahiyette geliştirilmesi ve bu suretle kazâ mercilerine intikal edecek ihtilâf adedinin bu mercilerin, yukarıda belirttiğimiz fonksiyonlarını icra edebilecek şekilde çalışma imkân bulmalarını sağlayacak miktarda düşürülmesi gerekmektedir.

4 — Kazâ organı olarak merkezî tek mahkeme fikri, memleketimizin coğrafi, teknik, ekonomik ve sosyal şartlarına uymadığı kanaatindeyiz. İlk Mercî'in Bölge Mahkemesi şeklinde, vergi ihtilâflarının doğduğu yerin en yakınında bulunmasını, ödevlinin müdafaa hakkına ve delillerin toplanmasına daha uygun buluyoruz. Bu Mahkemelerin büyük merkezlerde sabit, az ihtilâf olan yerlerin birkaç tanesi için gezici olarak kurulmaları kabildir.

İhtisas Mahkemesi mahiyetinde olduğundan, İdeal şekli 3 hâkimli toplu mahkeme olarak çalışmasıdır. Ancak önemi daha az dâvâlar için Tek Hâkimli Mahkemeler de kurulabilir.

5 — Nihai merci Danıştay'ın, bu sahada yüksek içtihat mercî'i fonksiyonunu ifa edebilmesi için, Adli Kazâdaki İstinâf Mahkemelerine mukabil, merkezî bir üst dereceli Mahkeme kurulması, taraflar için ayrı bir teminat teşkil edecektir. Bu mahkeme Ankara'da kurulmalı ve tahditsiz bütün dâvâların bu mercî'e intikâli sağlanmalıdır.

6 — Gerek Bölge Mahkemeleri, gerek merkezî mahkeme, Danıştay'ın organize ettiği bir kazâ manzumesi teşkil edecek tarzda taazzuv ettirilmelidir. Esasen Anayasa ile Danıştay Kanunu hükümleri de bunu gerektirir.

Ancak hâkimlerin tâyininde, Danıştay temsilcileri yanında tarafsız ilim ve ihtisas mercilerinin temsilcilerinin de katılması ile

kurulacak özel bir tâyin hey'eti kararı aranması, teminatı arttırıcı rol oynar.

Bölge ve Merkez Mahkemesi hâkimlerinin, Anayasa'nın öngördüğü bütün teminatları haiz olması zarureti yanında, staj, kurs, konferans yollarıyla bu hâkimlerin hukuk, maliye, ekonomi, işletme, muhasebe ve yabancı dil bilgilerini genişletme imkânlarının sağlanması için, kuruluş statülerine gerekli hükümlerin konulması zaruretine de işaret etmek isteriz.

---