

## VERGİ TATBİKATIMIZA AIT BAZI PROBLEMLER

*Fehamettin ERVARDAR*

Serbest Hesap Uzmanı

### GİRİŞ

Ekonomik ve malî hâdiselerin memleketimizde gittikçe önem kazandığı bir devrede sık sık malî ıslâhat ve reformlardan bahsedildiği, buna zaruret hissedildiği malûmdur.

Bu yazımızda malî kanunlarımız tatbikatına ait bazı problemlere işaret etmek istiyoruz.

#### I — BEYAN ESASINA TABİ VERGİLERİMİZDE RE'SEN VERGİ TARHI

Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Gider Vergileri mükelleflerinin vergilendirilmeleri prensip olarak mükellefin kendi tuttuğu defterler ve düzenlediği belgelere dayanarak vergi dairelerine verdiği vergi beyannamelerine müsteniden tahakkuk ettirildiği ve ödendiği malûmdur.

Beyan esası olarak adlandırılan bu sistemde mükellefe tanınan bu geniş inisiyatife karşılık idareye de bu beyanları incelemek ve doğruluk derecesini araştırmak hakkı (Vergi incelemeleri yetkileri) kabul edilmektedir.

Yapılan bu incelemelerden mükellefin gerçek vergi matrahının doğru ve kesin olarak hesaplanamaması, mükellefin hiç beyanda bulunmaması veya vergilendirmeye esas olacak defter ve vesikaların ibraz olunmaması gibi hallerde artık mükellefin yapmış olduğu beyanın sıhhati şüpheye düştüğü ve idarece muteber addedilemeyeceği içindir ki bu gibi hallerde mükellefin beyanı muteber addedilmeyerek ödenmesi icap eden verginin matrahı idare ve mükellef temsilcilerinden kurulu Takdir Komisyonlarınca tâyin ve tesbit edilmektedir.

Kısaca mahiyeti açıklanan re'sen vergi tarhi müessesesinin Devlet alacağı doğuran bir organ olması dolayısıyla haiz olduğu önem

şüphesiz çok büyüktür. Zira: Bir taraftan gerçek olmayan veya hâdise ile irtibatı bulunmayan hayalî bir matrah tesisi (Devlet alacağı esasî tâyini) mükellef için tamamen tahrip edici tesirler yapabileceği gibi, aynı matrahın düşük ve noksan olması da hem hazine hukukunu haleldar eder, hem de mükelleflerin bu yola müncer olacak teşebbüs ve cesaretlerini arttırır. Bu sebeptendir ki mezkûr Komisyonlar bir taraftan en geniş yetkilerle (İnceleme, bilgi isteme, bilirkişi kullanma, ilh...) teçhiz edilmiş, diğer taraftan vergi matrahlarının re'sen takdir sebepleri kanunlarla tâyin ve tesbit olunmuş, aynı zamanda bu komisyonların teşekkül tarzında titizlik gösterilmek istenilmiştir.

Ancak tatbikatta bu hususlar bazı aksaklıklar gösterebilmekte olduğu cihetle bu yazımızda konuya temas edilmek istenilmiştir.

Vergi tatbikatımızda re'sen takdir mevzuu ile ilgili aksaklıkları; bir makale imkânları içinde, şu şekilde özetlemek mümkündür.

**A) Kanunî re'sen takdir sebeplerinin zorlanarak takdir mevzuu olmaması gereken konuların Takdir Komisyonlarına sevkî :**

Gerçekten beyanname verilmemesi, defter tutulmaması veya ibraz edilmemesi gibi şekli şartların ihmali dışında çok kere tetkik elemanlarının kendi görev sahasına giren konular ya gereği kadar inceleme külfetinin göze alınmaması veya hâdisenin noksan veya yanlış mütalâası sonucu olayda kanunî takdir sebepleri olmadığı halde esasa müessir olmayacak teferruat kabilinden ihmallerin takdir sebebi olarak işlendiği ekseriya görülen hallerdendir. Bilhassa memleketimizdeki mükellef ve teşebbüslerin işletmecilik seviyeleri ve muhasebe tatbikatı dereceleri nazara alınınca böyle ufak ihmallerin rastlanması ihtimali hemen her hâdisede kolayca bulunabilir.

Diğer taraftan Takdir Komisyonlarının hâdisede takdir sebebi bulunup bulunmadığını incelemeden (V.U.K. Md. 74 B) takdire yönelmesi, başlayan hatanın devamını sağlamakta ve olayı kazaî ihtilâfa kadar intikal ettirmektedir.

**B) Vergi matrahlarının re'sen takdirine ait isteklerde objektif hareket edilmeyip indî ve şahsî istidlâller yapılmaktadır :**

Bu konuda en büyük aksaklık inceleme görevi ifa eden çeşitli elemanların bu görevi V.U.K.'nin tarifleri dışında anlamasından doğmaktadır, kanaatindeyiz. Filhakika adı geçen kanunun incelemeyi tarif eden 134.cü maddesinde aynen «Vergi incelemesinden

maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin fiilî envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken hususların tetkikatına da teşmil edilebilir. Fiilî envanterlerin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.» şeklinde tarif edilmiştir. Bu tariften de açıkça görüldüğü gibi vergi incelemesi defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak yapılacaktır. Bu ise doğrudan doğruya bir muhasebe tetkikatı işidir. Yani mükellef realiteleri, belgeleri ile, belgeler kayıtları ile revizyondan geçirilerek ve bunlara nazaran doğması gereken doğru vergi matrahı ortaya çıkarılacaktır.

Bu görevi ifa edebilmek için teknik bir eleman olan VERGİ REVİZÖRÜ elbette defterler ve müsbit evrakına muhtaçtır. Ayrıca defter kayıtlarının sıhhatini araştırabilmek için ilgililerden bilgi istemek, mukabil inceleme yapmak, malî istihbarat arşivinden faydalanmak gibi yetkilere sahip olduğu gibi muayyen hallerde mahkeme kararı ile arama yapma imkânlarına da sahiptir. Bütün bu imkân ve vasıtalar kullanılarak kesin vergi matrahı araştırılacaktır. Burada inceleme elemanının sübjektif mütalâa ve istidlâllerine yer yoktur. Yani bahsi geçen kaynaklarla ya kesin bir hesap yapılabilir veya yapılamaz. Yapılabilirse inceleme tamamlanır ve matrah kesin şekli ile ortaya çıkar. Şayet mevcut imkânlarla vergi matrahı kısmen veya tamamen tesbit edilemiyorsa ancak bu kısım için bir takdir mevzuu doğabilir.

Halbuki tatbikatta ekseriya tetkikin bu materyal kısmı ihmal edilerek veya külfetlerinden kaçınılarak mükelleflerin niyet ve maksatlarının tahmini gibi sübjektif unsurlarına veya tetkik elemanının kendi müşahade, tahmin, zihnî kıyaslamaları esas alınarak bir nevi takdir görevi de deruhte edilerek, raporlar düzenlenmekte ve bunlar üzerinden vergi tarhi istenilmektedir. Oysa ki, takdir yetkisi, ne inceleme elemanının, ne de idarenindir. Sadece Takdir Komisyonlarındır.

**C) Takdir Komisyonları idareden gelen isteklerle kendilerini adefâ bağı hissetmektedirler :**

İnceleme yolu ile tesbit edilemeyen yani defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak miktarı, ölçüsü ve değeri tâyin edilemeyen matrah veya matrah kısmı kanunen yetkili kılınan komisyonlarca re'sen tes-

bit olunacaktır. Yani bu nevi takdirlerde artık inisiyatif idarede veya tetkik elemanında olmayıp doğrudan doğruya Takdir Komisyonundadır. Komisyon haiz olduğu yetki ve imkânları kullanarak bu nevi matrahları tâyin etmek durumunda iken ekseriya görüldüğü gibi vergi dairelerinden veya tetkik elemanlarından gelen sübjektif tek taraflı ve mükellef için en kötü ihtimal olarak derpiş edilebilecek hal ve miktarları, birer mûta gibi, aynen nazara almakta, bu istekleri, yapılacak takdirde asgarî bir taban ölçüsü olarak kabul etmektedirler. Nitekim umumiyetle re'sen takdir kararları idareden gelen istekleri aynen kabul ve tasdik eden birer karar örneği mahiyetinde görülmektedir.

Halbuki kendilerine, inceleme yolu ile tesbit edilemedikleri için gelen hâdiselerde Komisyon, tetkik eleman hüviyetine girerek ve fakat haiz olduğu daha geniş imkânlarla hâdiseyi araştırmak, tesbit ve tâyin etmek durumundadır. İdareden gelen isteklerin gerçeğe ne derece uygun olduğunu araştırmaksızın yapılacak bir takdir mezkûr komisyonların tarafsızlığını bozmakta, dolayısıyla görevlerini yanlış ifaya sebep olmaktadır.

**D) Takdir kararları umumiyetle gerekçesiz, mesnetleri zayıf ve ya müphem kalan umumî ifadeleri havi bulunmaktadır :**

Filhakika kendisine intikal eden bir hâdisede Takdir Komisyonu vereceği kararla yeni bir mükellefiyet tesis etmek ve mükelleften vergi istemeyi gerektiren bir matrah takdiri yani bir âmme alacağı yaratma durumundadır. Anayasamız hükmüne göre kanunsuz bir vergi istenip alınmayacağına göre yapılacak matrah takdirinde hangi kanunî ölçü veya maddî delil, kıyaslamaya müsteniden noksan kalan matrahın ikmal edildiği açık, seçkin, gerekçeli olarak gösterilmesi zaruridir. Nitekim bu konuda çıkan sayısız ihtilâflar dolayısıyla idarî kaza mercilerinin verdikleri müteaddit kararlarla (Vergiler Temyiz Komisyonu Umumî Heyeti 14/1/1959 - 612 sayılı kararı, Danıştay 4.cü Dairesi 959-4656-5417, 960-3413, 964-4641, 962-4538, 964-5485 sayılı Daire kararlarında olduğu gibi) teessüs eden içtihatlarla göre takdir olunmuş matrahların ne gibi bir kıyaslama veya ölçüye dayanılarak yapıldığı gösterilmeyen takdir kararlarına müstenit vergi tarhiyatını muteber addetmemekte ve bu tarzda yapılmış takdirleri mezkûr idarî mahkemeler tamamen terkin etmektedirler.

Keyfiyet böyle iken ekseri takdir kararlarında «Haricen yapılan tetkikata nazaran», «edinilen kanaate göre», «inceleme raporunda

belirtildiğine göre», «varit olmayan iddiara nazaran», ilh... gibi umumî ve yuvarlak terimlerle yazılmış kararlara müsteniden vergi tarhiyatına gidilmektedir. Bu ise yukarıda açıklandığı üzere kanunsuz bir mükellefiyet tesisi hüviyetinde kalmaktadır. Bu suretle belki kısmen tahakkuk ve tahsili mümkün olan vergiler de bu yoldan tamamen terkin olma durumuna girmektedir.

**E) Takdir Komisyonları fazla mahmûl kalmakta, hâdiselere gereken önemi verme imkânına sahip olamamaktadır :**

Gerçekte Takdir Komisyonları yalnız makale konusu Gelir ve Kurumlar, Gider vergilerine ait takdir işleriyle meşgul olmayıp, çok değişik mevzularda kendilerine intikal eden çeşitli mahiyetteki büyük bir iş hacmi altındadırlar. Bilhassa İstanbul, Ankara, İzmir, ilh... gibi büyük merkezlerde bahsi geçen Komisyonlar çok ağır bir yük altında bulunmakta ve kendilerine intikal eden hâdiseleri gereği gibi inceleyerek sonuçlandırmak imkânını bulamamaktadırlar. Bilhassa alışılmış usûllerle vergi dairelerinin zaman aşımı yaklaştığı devrelerde kitle halinde sevk fişi ile takdir kararı istemeleri ve Komisyonların çeşitli makam, organ ve kuruluşlardan intikal eden mevzuları ele almak durumunda kalmaları dolayısıyledir ki yukarıda muhtelif bölümler halinde açıklamaya çalıştığımız aksaklıklar doğmaktadır.

Fakat mazeret ne olursa olsun bu hâl, kanunsuz bir vergi ihdasını mazur gösteremez. Zira bu bir ANAYASA icabıdır.

**Netice :**

Vergilendirmeleri beyan esasına dayanan büyük gelir kaynağı vergilerde, inceleme yolu ile defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak tesbit edilemeyen vergi matrahlarının Takdir Komisyonlarınca tâyin ve tesbiti işi, yeni mükellefiyetler doğuran, âmme alacağı yaratan çok önemli bir hizmettir. Takdir Komisyonlarının yapacakları takdirlerde sadece İdareden gelen tek taraflı görüş ve isteklere göre matrah takdir etmeleri kanunsuz ve hukuken muallal durumlar yaratmaktadır. Tetkik organlarından noksan tetkik mahsulü gelecek raporların Takdir Komisyonuna intikalinde tek taraflı istidlâllere dayanılarak yapılacak takdirler yerine kanunen geniş yetkileri

haiz komisyonların hâdiseyi tarafsız bir şekilde ele alıp incelemelerine, tesis edecekleri matrahları gerekçeli müşahhas olaylara istinad ettirmelerine zaruret vardır.

Ancak, bu tarzda yapılacak takdirler için, mezkûr komisyonların kuruluş, işleyiş, eleman, kadro ve büro imkânlarının işin icabına uygun olarak organize edilmelerine ihtiyaç aşikârdır. Bu sayede yukarıda kısaca işaret olunan aksaklıklar giderilerek vergi tatbikâtına sür'at kazandırılabilir.

Yapılması düşünülen malî islâhat arasında re'sen vergi tarhı muamelelerinin göz önünde tutulması da gerektiği ve bunun vergi adaletinin bir icabı olduğu muhakkaktır.

## II — SERVET BEYANI MÜNAKAŞALARI

Adalet Partisi ilk Hükûmetinin, seçim devresi zarfında sık sık beyan edilen ve seçim beyannamesine de alınan servet beyanının kaldırılacağı tarzındaki teklifleri, Hükûmet Programı müzakerelerinde Senato ve Millet Meclisinde uzun münakaşalara mevzu olmuş ayrıca, basında da çeşitli tefsirlere mevzu teşkil etmiştir.

Günün konusu haline gelen bu mevzuu tatbikat yönünden incelemek ve servet beyanı müessesesinin amelî neticelerini gözden geçirmek istiyoruz.

### A) Teori bakımından servet beyanı :

Gelir Vergisi uygulayan iktisaden gelişmiş, idarî teşkilâtını, devlet müesseselerini organik şekilde işler hale getirmiş, malî sahadâ müessir ve rasyonel murakabe cihazını kurabilmiş memleketlerde, mükelleflerin servet, gelir ve giderlerini kendi beyannamelerinde göstermeleri gerçekten bir oto kontrol tedbiri olarak faydalıdır. Nitekim, Parlâmentomuzda ve basınıımızda tefsir ve mütalâa serdeden politikacı ve yazarlarımızın genellikle kariyere mensup olmaları, mevzuu teorik plânda ele almalarına, kıymetlendirmelerine, dolayısıyla böyle bir oto kontrol vasıtasının mevcut iken kaldırılmasını yermelerine sebep olmaktadır.

Ancak, konuyu bu teorik plândan memleketimiz realitelerine indirerek ve uygulayarak gözden geçirmekte büyük faydalar bulunduğu kanaatindeyiz.

**B) Tatbikatta servet beyanı :**

1961 yılından itibaren bir kısım Gelir Vergisi mükelleflerinin, beyan ettikleri gelirlerin kontrol vasıtası olarak, şahsî ve ailevî servetlerini de beyana davet olunmaları geniş yankı ve tepkilere sebep olmuş, bilâhare ilk iki yıla ait beyanlar bir nevi düzeltmeye tâbi tutularak sahiplerine iade olunmuş ve yenileri ile değiştirilmiştir. Halen yılda takriben 3-4 yüzbin kadar vergi mükellefi her sene vergi beyannamelerine servet beyanlarını da eklemektedirler.

İşte nüfusumuzun takriben % 1 ini şumulüne alan bu kontrol tedbirini, vergicilik yönünden incelerken gerçek bir hükme varabilmek için aşağıdaki hususların nazara alınması isabetli olur.

**C) Kontrol vasıtası olarak servet beyanı :**

Mükelleflerin beyan ettikleri servet unsurlarının gerçek anlamda doğru vergi beyanına sevkedici bir kontrol tedbiri olabilmesi için bazı önemli şartların peşinen mevcut olması veya sağlanabilmesi gereklidir ki bunlar kısaca;

A — Bu beyan, gelir elde eden herkese şâmil, servete sahip her vatandaşa uygulanabilmelidir ki gelir ve servet unsurlarında organik bir münasebet kurulabilsin ve birbirlerini kontrole yarıyabilsin,

B — Beyan olunan servetler idarece kolayca tahkik olunabilmeli, başka bir deyimle gösterilmemiş servet unsurları idarece kolaylıkla teşhis ve tesbit edilebilmelidir ki vergisiz gelirlerin sağladığı bu servetler vergi kaçağının delili olabilsin.

C — Mükellef veya vatandaşlar arasında vergi konusu olabilecek muamele ve münasebetler, kanunî disipline, formel kaidelere ve belgelere bağlı bulunmalı ki, şahıslar arasında servet aktarmaları, muvazaa tertipleri icabında ortaya konulabilsin.

D — Resmî, yarı resmî daire ve müesseselerin kayıt dosya ve evrakı, malî istihbarat arşivleri, muntazam işler olmalı ki, mükelleflerin servet durumlarının, dolayısıyla vergi matrahlarının tahkik, kontrol ve tesbiti imkân dahiline girebilsin.

E — Belli bir başlangıç noktasındaki servet durumu doğru ve kontrol edilmiş olmalı ki müteakip devrelerde husule gelecek servet

farklarına bir izah ve mesnet teşkil edebilsin, ilh.... çok daha arttırılabilecek bu unsurları bu makale imkânları dahilinde realitelerimizle karşılaştıralım.

#### D) **Beyan olunan servetlerin kontrol imkânları :**

Yukarıda zikrolunan şartların memleketimiz gerçekleri karşısındaki durumu aşağıda gösterileceği şekilde son derece elverişsizdir. Şöyle ki;

A — Nüfusun % 1 i Gelir Vergisi mükellefi olarak, bir o kadarı da (memur, politikacı, ilh... gibi) sair şekillerde servet beyanına tâbi olduğuna, geriye kalan % 98 i böyle bir durumda bulunmadığına göre mükellefiyet altındaki şartların bunlarla olan hesabı ve hukukî münasebetlerinde çok geniş bir inisiyatif kullanma imkânı aşikârdır. Nitekim bugüne kadar yıllardır servet beyanına tâbi olan memurlardan suçlandırılan ve mahkûm edilen pek olamamıştır.

B — Kaldı ki servet beyanını ilk defa veren mükellefler çeşitli mülâhaza ve endişelerle başlangıç durumlarını gerçek servetlerine intibak ettirememiş durumdadır. Şöyle ki: Bir kısım mükellefler yakın veya uzak bir gelecekteki servet vergisi alınması ihtimalini, bütün tekziplere rağmen ön plânda tutarak varlıklarını imkân nisbetinde daraltmaya gayret etmiş, buna mukabil ilk iki yıllık tatbikatta böyle bir riziko olmadığını gören bazı mükellefler tamamen tersine bir tutumla ileriye ait vergi matrahlarında gerekli ayarlamalara yardımcı olmak üzere varlıklarını olduğundan fazla göstermek suretiyle bir nevi yedek fon tesis etmişlerdir. İdare ise bu başlangıç durumlarını asla tesbit ve kontrol etmiş değildir.

C — Diğer taraftan Maliye Bakanlığının ve yasama organının bu konuda tezatlarla düştüğü aşikârdır. Zira; Mükelleflerin iş ve teşebbüsleri dışındaki servet unsurlarını öğrenmek ve kontrol etmek isteyen bu makam ve organları 1963 vergi reformu sırasında mükelleflerin defter tutma usullerinde değişiklik yaparak bilânço esasında defter tutma şartlarını 200.000 den 400.000 liralık cirolara göre yani % 100 genişletmiş, bu suretle yaklaşık olarak 500.000 lira ciro yapan müesseselerin işletme defteri tutmasına, diğer bir deyimle mevcut, alacak, borçları gibi ticarî servet unsurlarının hareketlerini defter disiplini dışında bırakmışlardır.



Defter disiplini ve kayıt nizamına bağlı kıymet hareketlerini bu suretle serbest bırakıp sonra özel servet unsurlarını beyan ettirmek anlaşılır bir mantık değildir.

D — Mükelleflerin beyan ettikleri servet unsurlarının sıhhat derecesini idare kontrol edebilecek durumda değildir. Şöyle ki;

a) En mühim ve istikrarlı servet unsuru gayrimenkullerde memleketin çok büyük kısmında kadastro yoktur, kadastrusu olan yerlerde mâliklerin isimlerine göre alfabetik fihrist bulunmamaktadır. Böyle bir çalışmaya girilirse muayyen bölgelerde dahî çok büyük sayıdaki ekiplerin yıllar süren çalışmalarına ihtiyaç vardır.

b) Menkul sermaye sahasında durum da da kaypaktır; Çünkü memleketimizde sermaye piyasası olmadığı gibi çok mahdut sayıdaki gerçek esham ve tahvilât dahî borsalara kote değildir, muameleler her türlü kontrol ve murakabenin dışındadır, pek çoğu aile şirketi olan anonim şirketlerde aksiyonlar hâmiline yazılı olup tam bir seyyaliyete sahiptir.

c) Nakit, yabancı para, döviz, ziynet eşyası gibi servet unsurlarını (Banka mevduatı hariç) tesbit ve kontrol istek ve iddiaları sadece bir hayaldir.

d) Borç ve alacak münasebetlerinde yukarıda açıklandığı üzere nüfusun % 2 si, % 98 i ile dilediği gibi münasebet tesisine sahiptir. Bu sahada memleketimizin muhasebe tatbikatını da nazara almak isabetli olur. Gerçekten kanunen mazbut ve muteber kayıtlar tesis etme mecburiyetindeki ticarî, sınaî ve malî müesseselerde tutulagelen muhasebeler pek mahdut istisna dışında üçüncü şahıslarla olan muamele ve münasebetleri tamamen aksettirebilecek yeterlikte değildir. Bu sahada ana tatbikat kanununun (Türk Ticaret Kanunu) hükümleri dahî kontrolsüz ve sahihsizdir.

e) Vergi murakabe organları bütün gayretlerine rağmen mükellef beyanlarının ancak % 3 ünü kontrol edebilmekte ve her yıl % 97 si en basit bir kontrol görmeksizin zaman aşımına uğramaktadır.

f) Vergi Usûl Kanununun ihdasını ön gördüğü malî istihbarat arşivi en büyük merkezlerde dahi işe yarayacak bir dökümantasyon kaynağı olamamıştır.

g) Resmî, yarı resmî daire ve müesseselerde ve bilhassa vergi dairelerinin ve malî teşkilâtın dosya, kayıt gibi bilgi kaynakları güvenilir bir kontrol kaynağı olamamaktadır.

Şu halde idarenin bu sahada yapabileceği kontrol yukarıda sayılan servet unsurlarından sadece mükelleflerin hüsnüniyetle yapacakları beyanlara veya tesadüflerin ortaya çıkaracağı hâdiselere bağlı olacaktır.

E — Halihazır durumu ile mevzuat ve tatbikat sahasında hemen daima gayrî müesses, kapkaç teşebbüs ve faaliyetler himaye görmekte, dolayısıyla her türlü mükellefiyetten kurtulmak suretiyle kazançlı çıkmakta, üstelik bu gibiler mazbut ve müesses teşebbüslerin de amansız bir rakibi haline gelmektedir. Halbuki devletin büyük menfaati her vesile ile müessesleşmeyi himaye ve teşvik etmek, muamele ve münasebetleri disiplinli bir şekle sokmak olmalıdır. Zira ancak bu suretle gerekli tahkik ve kontroller yapılabileceği gibi, devlet kendi hissesi olan vergiyi de alabilir.

Binaenaleyh bugünkü durum içersinde devletin, vatandaşların servet durumlarını her yıl tesbit ve kontrol etmek gibi çok çetin ve nazik bir konuyu istenildiği şekilde sağlayabilmesi mümkün değildir.

#### Netice :

Servet beyanı müessesesinin ihdası da, yürütülmesi de, kaldırılması da gürültülü ve mücadeleli olmaktadır. Daha ziyade teorik mülahazalarla çeşitli açılardan desteklenen veya tenkit edilen bu müessesenin geçirdiği beş yıllık tatbikatta başarılı sonuç alındığı kanısında değiliz. Ayrıca kısaca izaha çalıştığımız sebep ve delillerle halihazır şartlar devam ettikçe bunun vergi kaçakçılıklarını önleyici müessir bir oto kontrol tedbiri olduğuna ve olabileceğine inanmıyoruz. Tatbikat problemlerini hiç nazara almadan lehde, aleyhde yapılan beyan ve yayınları bu müessesenin teori ve literatürü sahasında yapılan bir manzara hüviyetinde görmekteyiz. Nihayet sadece hüsnüniyetli mükellefi muhatap alan ve çeşitli şekillerde munzam bir külfet altında tutan, buna mukabil geniş zümreyi mevzuu dışında bırakan, bilhassa kötü niyetli kılıfı hazırlanmış fiil ve teşebbüsleri önleyemeyen bir tatbikatı tamamen kaldırma şeklindeki hükümet teşebbüsünü isabetli, cesur ve gerekli bir karar olarak kıymetlendirmekteyiz. Bu düşünüş tarzımız elbetteki servet beyanını, şartları tamam olunca sağlayacağı faydaları inkâr veya istememek anlamına gelmez.

## III — VERGİ UZLAŞMALARI

Vergi Usûl Kanunumuzda 1963 yılı içinde 205 sayılı kanunla yapılan değişiklik meyanında ilk defa olarak malî mevzuatımıza giren UZLAŞMA müessesesiyle idareye, kanunda belli edilen şartlar dahilinde mükellefe uzlaşma yapabilme yetkisi verildiği malûmdur.

Re'sen ve ikmalen tarhedilmiş vergilere karşılık mükellef, vergi ihbarnamesini tebellüğ ettiği tarihten itibaren bir aylık itiraz süresi içinde ilgili uzlaşma komisyonuna başvurduğu takdirde işleme-ye başlaması gereken uzlaşma temaslarının 3 yıla yaklaşan tatbikat süresi zarfında gereği ve kanunda ön görülen şekilde gelişemediği görülmektedir.

Bu kısımda vergi uzlaşmaları tatbikatında rastlanılan aksaklıklara temas etmek istiyoruz.

## A) Vergi uzlaşmalarını gerekli kılan sebepler :

Vergi uzlaşmalarını gerekli ve faydalı kılan sebepler, bizde, biri vergi tarihinden evvel, diğeri tarihyattan sonra olmak üzere iki grupta mütalâa edilebilir.

1 — *Vergi tarihyatından evvelki sebepler* : Şimdilik uzlaşma müzakereleri münhasıran beyana dayanan vergilerin bir kısmında uygulandığı için biz de müşahadelerimizi bu sahaya hasrediyoruz.

Bilindiği gibi, beyan esasına giren vergilerde tarihyat umumiyetle mükellefin vergi ile ilgili mükellefiyetlerini ya hiç yerine getirmemesi (Beyanname vermemesi, defter tutmaması, ilh..) dolayısıyla re'sen idarece harekete geçilmesi suretiyle veya mezkûr mükellefiyetleri ifada kusurlu olduğunu tesbit eden vergi incelemeleri sebebiyle vukua gelmekte ve re'sen veya ikmalen icra edilmektedir. İşte ister idarece, ister bir inceleme sonucu olsun mükellefe bir mütemmim vergi tebliğini tahrik eden idarî muamelelerde bir takım hata ve yanlış tatbikat imkânları daima mevcuttur. Nitekim vergi daireleri kayıt ve dosyalarının noksanlarından dolayı vecibelerini yerine getirdiği halde fuzulî vergi muhatabı olan mükelleflere sık, sık rastlanabildiği gibi, yapılan vergi incelemelerinde gözden kaçabilecek hususlar kalabilmekte, tetkik elemanlarının noksan ve tek taraflı tesbitleriyle harekete geçirilen tarihyatta hata, yanlış ve yanlışlıklar bulunabilmektedir.

Aynı şekilde mükellef bilgisizliği, çok muğlak ve değişik veçhe ve safhalar geçiren malî kanunlar tatbikatında yanlışmalara, kanunu yanlış anlamalara kurban gidebilir.

Kısaca işaret edilen sebeplerle bir vergi tarhiyatı vukua gelince bunu, V.U.K. nın düzeltmeye mütedair hükümleriyle islâh etmek her zaman mümkün olmamakta, mahdut düzeltme hâdiselerinde de mekanizma çok ağır işlemektedir.

2 — *Vergi tarhiyatından sonraki sebepler* : Tarh edilmiş vergilere karşı mükellef tanınan itiraz hakkının istimali, ayrı bir malî derdimiz durumundadır. Zira, mevcut malî kaza sistemimiz, ilgili bütün kimselerce bilindiği ve en yetkili şahıslarca dahî resmen beyan edildiği üzere: İhtiyaçlara asla cevap vermeyen, çok ağır işleyen 3 safhalı mahkeme devamınca taraflara hem pahalıya mal olan, hem de oldukça heyecan geçirten bir manzara arz etmektedir.

Normal olarak 4 ilâ 5 yıl içinde sonuçlanabilen malî ihtilâfların mükelleflere avukat, müşavir ücreti, gösterilecek kanunî teminatın faiz ve külfetleri, harç ve resim, murafaa seyahatleri giderleri olarak küçümsenmeyecek, dâvanın çapıyla mütenasiben artacak giderler yüklediği nazara alınırsa, işi idarî kazaya intikal ettirmektense, idare ile bir uzlaşma zemini aramak, hattâ dâvada % 100 haklı olsa bile bu yoldan ihtilâfı bertaraf edip tarhiyatı ortadan kaldırmak mükellefler için daha hesaph olabilir.

İşte yukarıda iki safhada olarak arzedilen sebeplerledir ki vergi uzlaşmaları faydalı ve iyi işletildiği takdirde taraflar için müsbet sonuçlu bir tedbir olabilir, nitekim ileri garp memleketlerinde bu nevi tatbikat da mevcuttur.

#### B) *Vergi uzlaşmaları tatbikatında aksaklıklar* :

Yukarıda ihdas sebeplerine ve faydalarına işaret ettiğimiz Uzlaşma Müessesesinin memleketimizdeki tatbikatının başarılı olduğu iddia edilemez. Bu konuda bir kısım aksaklıklar göze çarpmaktadır. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz :

1 — *Uzlaşma Komisyonları iyi organize edilmemiştir* : Filhalka, bahse konu vergi uzlaşma müzakerelerini yapacak kuruluşun, bu işe gereği kadar önem verebilecek; Bunu iş edinecek, hâdiseleri evvelden tetkik imkânına sahip olabilecek, hâdisede serbestçe fikir ve görüşlerini belirtebilecek istiklâlâ sahip elemanlardan kurulmasına zaruret aşikârdır.

Halbuki, halihazır tatbik şekliyle, kendi muvazzaf oldukları işler başlarından aşkın, o sahada dahî istimdat eden elemanlar, devşirme suretiyle munzam bir iş görmek üzere komisyon haline gelerek, çok defa hâdiseyi seans esnasında öğrenmeye gayret edip, mes'uliyet kâbusu altında, bilhassa hiyerarşik silsilede kendilerine takaddüm eden elemanların rapor ve mütalâalarına aykırı fikir beyanından haklı veya haksız çekinerek, gizli ve açık şekilde müstenkif davranmayı en elverişli tutum sayan Uzlaşma Komisyonlarının işin icabına göre organize edildiği elbette söylenemez.

2 — *Uzlaşma hâdiseleri de yığılmaya başlamıştır* : Organizasyon durumu belirtilen Komisyonlara vâki müracaatlar arttıkça, işler yığılmakta ve müzakereler ağırlaşarak Kaza mercilerindekine müşabih ertelemelerle hâdiseler geçiştirilmeye başlanmaktadır. Bu durumun ise, pratikte mükellefe itiraz süresini uzatmaktan başka ameli bir netice sağlamıyacağı aşikârdır.

3 — *Mes'uliyet korkusu ile Komisyonlar kendi yetkilerini daraltma temayülü göstermişlerdir* : Gerçekte, V.U.K. sarih yetkilerine, Maliye Bakanlığının Uzlaşma Komisyonlarının çalışmalarını düzenleyici emir ve talimatına (Genel Tebliğ 65) rağmen bu nevi komisyonlarda;

- a) Ortada bir inceleme raporu olduğu,
- b) Kendilerinin işin esasını incelemeye imkân ve şartları müsaade etmediği,
- c) İşin hukukî bir mahiyet arzettiği, ilh... şekli mucip sebepleriyle ekseriya, verginin aslı üzerinde âdeta hiçbir müzakere ve tavizi göze almada mükellef veya temsilcisinden vergi aslını itirazsız kabul etmelerini, ceza kısmında da mükellefe V.U.K. 376.cı maddesiyle kabul edilen limitlere yakın miktarların ödenmesi kaydıyla uzlaşma yapılması istenilmekte, aksi halde bu müzakereler neticesiz kalarak hâdiseye yeniden itiraz mercilerine intikâl etmektedir.

#### Netice :

Gerek vergi tarhına takaddüm eden safhalarda mükellef, idare veya tetkik elemanlarınca yapılması mümkün hata, yanlış ve yanlış tatbikattan, gerekse tarhiyatı takip eden malî ihtilâfın külfetlerinden dolayı ihtilâflı vergi ve cezalarda UZLAŞMA yapılması, mümkün, faydalı olabilir.

Ancak, Uzlaşma Müessesesinin iyi işleyebilmesi ve verimli olabilmesi için 3 yıllık tatbikattan elde edilen sonuçların ciddi tetkikten geçirilerek mevcut aksaklıkların giderilmesine, bu iş için teşkil edilen Uzlaşma Komisyonlarının mevzuu ciddi ve müstakil bir mesgale olarak ele alabilmeleri, müstakilen vergi asıl ve cezalarına şâmil kararlar alabilmelerinin sağlanmasına zaruret bulunduğu kanaatindeyiz.

---