

VERGİ HUKUKU VE DİĞER HUKUK BRANŞLARI İLE MÜNASEBETİ

Yazan: Doçent Dr. Akif Erginay

1) Giriş, 2) Devletin çeşitli faaliyetleri ve malî faaliyet 3) Maliye Hukuku ve Vergi Hukuku. 4) İçtimai hadiseler ve vergi hadisesi. 5) Vergi hukukunun tarifleri. 6) Memleketimizde Vergi Hukuku. 7) Vergi hukukunun diğer hukuk branşlarıyla münasebeti. 8) Vergi hukuku ve Esas teşkilât hukuku. 9) Vergi hukuku ve İdare hukuku. 10) Vergi hukuku ve Hususî hukuk. 11) Vergi hukuku ve Usul hukuku. 13) Vergi hukuku ve Devletler umumî hukuku. 14) Netice.

1 — Vergi Hukuku, hukuk camiasına yeni ve muhtar bir branş olarak girmiş bulunmaktadır. Yenidir, çünkü sistematik bir disiplin olarak mazisi 30-40 seneyi aşmamaktadır; muhtardır, çünkü bir hukuk branşına olmağa hak kazandıran hususî vakıaları mevzu edinmiştir. Bununla beraber bazı hukukçular ve bilhassa idare hukukçuları ve hususî hukukçular bu disiplinin muhtariyetini pek kabul etmezler. Vergi hukukunun gerek İdare gerekse Hususî hukukla sıkı münasebette olması bu iddiaya kuvvet vermektedir. Fakat ekser hukukçular bu branşın hukuk camiası içinde muhtar olarak kabul etmektedirler. Mesele, son zamanlara kadar, uzun ve çetin münakaşalara mevzu olmuştur.

Biz muhtariyet hakkındaki münakaşaları başka bir yazımıza bırakarak, bu yazımızda Vergi Hukukunun mahiyetinden ve diğer hukuk branşlarıyla olan münasebetinden söz açmak istiyoruz.

2 — Vergi Hukuku Maliye Hukukunun bir kısmı olduğu için, evvelâ bu sonuncunun mevzu ve mahiyetini kısaca belirtmek icap eder.

Bilindiği üzere Devlet kendi vazifelerini başarmak ve gayelerine erişmek için bir takım faaliyetlerde bulunur. Bu faaliyetler arasında âmme hizmetlerinin tanzim ve icrası için yapılan bir çeşit faaliyet; cemiyetin nizam ve sükûnu bakımından yapılmaması icap eden fiiller yani suçlar hakkında diğer bir çeşit faaliyet; başka devletlerle olan münasebetleri noktasından diğer bir nev'i faaliyet, ilh., gösterir. Devletin bu çeşitli faaliyetleri ayrı ayrı bir takım hukukî münasebetlerin meydana gelmesi

demek olduğuna göre, bu münasebetlerin tanzimi ve hukukî kaidelere bağlanması da çeşitli hukuk branşlarının doğmasını intaç eder. Nitekim, yukarıdaki faaliyet nev'ilerine mukabil sırasıyla İdare Hukuku, Ceza Hukuku ve Devletler Umumî Hukuku gibi objektif hukuk dalları kurulmuştur.

Fakat Devletin bir de vergilerin tarh ve tahsili, masrafların yapılması, âmme teşekküllerinin patrimuanlarının idaresi bakımından ayrı bir çeşit faaliyetleri vardır. Bu çeşit faaliyete Malî Faaliyet diyoruz.

İşte Maliye Hukuku bu malî faaliyet nev'inden doğan münasebetleri tanzim eden kaidelerin hey'eti mecmuasıdır. Vergi Hukuku ise malî faaliyetin yalnız vergilerden doğan münasebetleri tanzim eden kaidelerin mecmuudur.

3 — Bu kısa izahattan anlaşılacağı üzere Maliye Hukuku ve Vergi Hukuku muhteva itibariyle yekdiğerinden farklıdırlar. Gerçekten bunlardan birincisi Devletin bütün malî faaliyetlerini içine aldığı halde, ikincisi sadece vergiler, daha doğrusu Devletin cebre müstenit gelirleri sahasındaki faaliyetine inhisar eder. Diğer bir deyişle, Maliye Hukuku, Devlet ve diğer âmme müesseselerinin gelir, masraf ve patrimuan ilh., işlerini tazammun etmekte, buna mukabil Vergi Hukuku bunlardan yalnız birincisi yani gelir'e taalluk etmektedir. Bu bakımdan İtalyan A. D. Giannini Devletin Vergi Hukuku dışında kalan malî faaliyetini Devlet muhasebesi (Contabilita dello Stato) altında toplamaktadır. Bu kısım bütçe muamelelerini, masrafları, mülk ve teşebbüslerin idaresini, ilh. ihtiva eder (1).

Vergi Hukuku Maliye Hukukunun en mühim kısmıdır. Bu kısım Maliye hukukuna nazaran daha çok işlenmiş ve dolayısıyla daha fazla ehemmiyet kazanmıştır. O kadar ki İtalyan Giannini ve İsviçreli E. Blumens-tein gibi yazarlar, Vergi hukukunun muhtariyet bakımından Maliye hukukuna nazaran daha çok hususiyetler gösterdiğini ileri sürmüşlerdir. Almanyada Maliye hukuku hemen hemen ihmal edilmiş olup esas itibariyle Vergi hukukuyla istigal olunmuştur. Hatta Vergi hukuku tam terim mânasiyle (Steuerecht) harç, resim, şerefiye gibi gelir nev'ilerini kâle almayarak, sırf vergilere inhisar ettirilmektedir. İtalyada bu noktaya kadar gidilmemiştir; çünkü mahiyeti itibariyle vergi (Imposta) olduğu halde harç (Tassa), harç olduğu halde vergi ismi verilen bir çok gelirler vardır. Bu itibarla İtalyada Maliye Hukukuna Diritto Finanziario denildiği halde, Vergi Hukukuna, meselâ Diritto di Imposta değil, Devle-

(1) Achille Donato Giannini - Istituzioni di Diritto Tributario; V. inci tabı. Milano 1951, s. 5

tin kendi hakimiyetine istinaden vergi, harç veya diğer şekillerde temin ettiği bütün varidatını ifade eden Tributo kelimesiyle Diritto Tributario denilmektedir.

Fransada da terimler sarihtir. Maliye Hukukuna Droit Financier ve Vergi Hukukuna Droit Fiscal denilir. Fakat şunu hemen ilâve edelim ki, bu memlekette Droit Fiscal terimi daha ziyade malî mevzuat (Législation Financière) mânasına alınmaktadır. Gerçekten Droit Fiscal başlığı altında neşredilmiş olan bir çok eserler, sırf malî mevzuattan bahsetmektedirler (Dublineau, Mégret gibi). Halbuki Vergi Hukuku denilince biz, malî mevzuatın hukukî tahlilini ihtiva etmekle beraber, daha ziyade, vergi müesseselerinin istinat ettikleri hukukî prensip ve nazariyeleri, tahakkuk ve tahsile müteallik kaidelerin izahı, bundan doğan âmme-vatandaş münasebetlerini, ilh. anlıyoruz. Yani meselâ Borçlar Hukukunun nasıl umumî prensip ve esaslarının izahı ve bir de borçlar kanunlarının şerhleri varsa, Vergi Hukukunun da böyle umumî prensip, nazariye ve esaslarının izahı vardır; vergi mevzuatının tahlili ise bir nevî şerh mahiyetindedir. Bu itibarla Vergi hukuku teriminin Fransada bazan çok dar mânada alındığını söylemek lâzımdır.

Memleketimize gelince, bizde Maliye hukuku ve bilhassa Vergi hukuku terimleri zaman zaman kullanılmakla beraber, mefhum itibarile bu hukuk branşlarının hiç te yerleşmemiş veya bu mefhumların inkişaf etmemiş olduğunu itiraf etmek lâzımdır. Terim itibariyle Maliye hukukunun maksadı tam mânasiyle ifade ettiği şüphe götürmez; fakat Vergi hukuku terimi, Almanyada olduğu gibi, yalnız vergileri ifade etmekle dar mânada kalmaktadır. Bu itibarla Varidat veya Gelirler Hukuku veya Prof. Fadıl H. Sur'un ifham ettiği gibi, Tekâlûf hukuku terimleri mevzuu daha iyi anlatmaktadır. Ancak Vergi hukuku teriminin memleketimizde artık yerleşmiş sayılacağını, Varidat veya Gelirler hukuku terimlerinin Devlet hususî mülk ve teşebbüs gelirlerini de ihtiva ettiğinden esas Devlet hususî mülk ve teşebbüs gelirlerini de ihtiva ettiğinden esas Vergi hukukunun hududunu aştığını, Tekâlûf hukuku terimine gelince, tekâlûf teriminin artık pek kullanılmaz olduğunu düşünerek, bunlardan Vergi hukuku teriminin daha uygun düştüğüne kaniim. Bununla beraber biz vergi terimini burada geniş mânasiyle almaktayız. Yani Devlet veya diğer âmme müesseselerine ödenen ve mahiyet itibariyle vergi veya harç veya resim ilh, bizim kabul ettiğimiz Vergi hukukuna dahildir.

4 — Vergi Hukuku âmme hukukuna dahildir. Zira vergi münasebeti, devletle fert münasebetidir. Bu münasebetin bünyesini şöylece belirtmek kabildir:

Maliye ilmi bakımından vergi, ihtiyaçlarını karşılamak üzere Devletin fertlerden cebre müsteniden aldığı iktisadî bir kıymettir. Bu itibarla vergi dolayısıyla bir kıymet nakli vardır. Hemen her kıymet naklinde olduğu gibi bunda da iki hukukî süje olan devletle fert arasında bir münasebet (rapport), bir alacak - borç münasebeti meydana gelecektir. Sadece bir tarafın (devletin) empoze ettiği bir mükellefiyet şeklinde olması dolayısıyla vergi, hususî hukuktaki alacak veya borçtan farklı isede, nihayet hukukî bir münasebetten başka bir şey değildir. Buna binaen, vergiyi iktisadî tesirleri veya içtimâî neticeleri bakımından değil de Devletle fert veya mükellef arasındaki hukukî bir münasebet olması noktasından ele alır ve bu münasebetin bağlandığı hukukî kaideleri tetkik edersek Vergi Hukuku mevzularına girmiş oluruz. Meselâ verginin hukukî illeti, verginin aktif ve pasif süjeleri (yani vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu), vergi bakımından ehliyet, vergi bakımından müşterek mes'uliyet, ilh., hep Vergi Hukukunun mevzularını teşkil ederler.

Vergi hukukunun mevzu ve mahiyetini daha eyi belirtmek üzere içtimâî hadiseler meyanında malî hadise ve bhusus vergi hadiselerinin tetkik edilebilecekleri zaviyelerden bir nebze bahsetmekte fayda umuyoruz.

Her içtimâî hadisenin az veya çok girift ve karışık bir mahiyet arzettiği malûmdur; siyasî veya hukukî, iktisadî veya malî, hatta dini veya ahlâkî bir hadiseyi inceler ve muhteviyatına, gayesine, ilh. bakarsak diğer içtimâî bir hadise ile yakından ilgili olduğunu, onunla karıştığını, ya onun bir sebebi veya neticesi olduğunu görürüz. O kadarki, bir içtimâî hadiseyi tamamen izah edebilmek için, diğer içtimâî hadiselerle de başvurmak, bünye itibariyle onunla olan münasebetlerini araştırmak, bir kelime ile o hadiseleri de ilk hadiseye ilgisi nisbetinde gözönünde bulundurmamak icap eder. Meselâ siyasî bir hadiseyi ele alırsak, ister istemez devlet mefhumuna ve dolayısıyla hukuk sahasına girmiş oluruz; bunun gibi hukukî hadise nihayet iktisadî kadroların tanzimi bakımından vaz edilmiş olacağına göre iktisadî ve buna mukabil iktisadî hadise de hukukî bir nizam içinde doğduğu için hukukî hadiselerle yakın alâkası ortadadır. Dini veya ahlâkî hadise veya kaideler de nihayet hukukî veya iktisadî neticeleri dolayısıyla bu sonuçlarla münasebette oldukları tabiidir.

Malî bir hadiseyi izah etmek için de iktisat veya hukuktan tecerrüt etmek kabil değildir. Bir vergiyi incelerken bu husustaki kanunu veya neticesi itibariyle bir kıymetin nakli demek olan iktisadî noktayı nazara almadan, onu tam mânasiyle izah etmek mümkün müdür?

Demek oluyor ki içtimâî hâdiselerin izahları bakımından birbirleriyle bağılıkları hemen hemen mutlakdır.

Fakat ilim bu mutlak ve kat'î keyfiyetin yumuşatılmasına lüzum görmüş ve hadiseleri bir küll halinde ve umumî olarak değil de perakende ve hususî olarak tetkik etmekte metot bakımından fayda bulmuştur. İctimai hadiselerin mücerret olmadıkları gözönünden kaçırılmamakla beraber, bunları tetkik ederken tecrit etmek uygun düşmektedir. Bir hadiseyi evvelâ meselâ iktisadî, sonra hukukî ve nihayet malî bakımlardan incelemek, onun diğer hadiselerle bağlılığına hâlel getirilmeden yapılabilir.

Bünyesi itibariyle siyasî, iktisadî, hukukî, malî, ilh., mahiyette olan vergi hadisesini, bu vasıflarından tecrit ederek yalnız ve yalnız hukukî bakımdan ve hukuk metotlarıyla incelemek ve bu hadisenin bağlandığı kaideleri tetkik etmek mümkündür. İşte bunu hukuk vahdeti içinde ayrı bir brans olarak Vergi Hukuku yapar. Bunu yapmakta mühim faydalar olacağı şüphe götürmez; çünkü bu şekilde vergi hadisesinin hukuk veçhesinden daha ince noktalarını aydınlatmak imkân dahiline girer.

Bununla beraber hukuk şekilciliğine kapılarak vergi hadiselerinin siyasî, iktisadî veya teknik unsurlarını tamamen ihmal etmek doğru sayılamaz. Şüphesiz bir vergiyi tetkik ederken, onun nihayet bir iktisadî kıymet naklini tazammun ettiğini, sosyal veya siyasî bir gaye güttüğünü, malî veya hamî bir karakter taşıdığını, ilh., serapa ret ve inkâr etmek akıldan geçmez. Fakat, bu unsurları bertaraf ederek bu vergiyi sadece hukuk zaviyesinden ele almak, herhangi bir kıymet hükmü vermeksizin, onun hukuk kaidelerine ne derece uyduğunu araştırmak, hukukî bünyesini ortaya koymak ve meselâ verginin alacaklı ve borçlu taraflarının hukukî durumlarını incelemek, verginin tahakkuk esaslarını hukuk görüşünden belirtmek, vergi cezalarının hukukî mahiyetlerini tayin etmek çifte vergi veya vergi ihtilâfları bakımından ortaya çıkabilen meseleleri aydınlatmak, bütün bunları hususî hukuk veya âmme hukuku kaideleri muvacehesinde tahlil etmek, ilh., çok ehemmiyetli ve faydalı olarak görülmelidir.

5 — Vergi hukukunun mahiyetini böylece ana hatlarıyla belirttikten sonra, bu hukuk bransı hakkında verilen belli başlı tarifleri kısaca sıralamakta fayda vardır.

Maliye hukukundan ziyade, işaret edildiği üzere, Vergi hukukuna bir hususiyet tanıyan Ernst Blumenstein'in verdiği tarife göre: "Vergi hukuku, vergi münasebetinden doğan hak ve vecibelerle, bunların tayin ve tesbit, hukukan himaye ve tahakkukunu tanzim eden kaidelerin mecmudur" (2). Vergi hukukunun esas ve mahiyeti hususunda Blumenstein ile

(2) Blumenstein (E.) — System des Steurrechts, Zürich 1945.

hemfikir olan Giannini, bu hukuk branşı için: "İdare hukukunun bir kolu olup, vergilerin tarh ve tahsiline dair prensip ve kaideleri izah ve vatandaşlarla âmme müesseseleri arasındaki hukukî münasebetleri tahlil eder" demektedir (3).

Bu oldukça geniş ve mukni tarifler yanında Gangemi ve Tesoro gibi yine italyan yazarlar pek kısa tariflerle yetinmektedirler. Bunlardan birincisine göre, Vergi hukuku malî müesseseleri hukukî bakımdan tetkik eder; ikincisine göre de Maliye hukukunun varidattan bahseden kısmı Vergi hukukudur (4). Fakat Vergi hukukunun en tatminkâr tariflerinden birisi fransız Louis Trotabas tarafından verilen tariftir. Bu yazara göre: "Vergi hukuku, vergi haklarını ve bu haklara bağlı icra selâhiyetlerini kaidelere bağlayan bir âmme hukuku branşdır" (5).

Şu noktayı burada belirtmek yerinde olur ki, Vergi hukuku bir objektif hukuk branşdır; Vergi hukuku İdare hukuku gibi şekli mahiyette olduğu için, herhangi bir gaye gütmmez. Bu hukuk branşı bir kıymet hükümü de vermez. Meselâ bir vergi kanununun adalete veya yüksek bir takım kıymet hükümlerine uygun olup olmadığını araştırmaz. Saikle de meşgul olmaz; yani Devletin vergi vasıtasıyla bir çeşit sanayiye himaye veya teşvik etmesi, yahut hususî servetleri aynı bir seviyeye getirmek istemesi gibi iktisadî veya içtimaî maksat ve düşünceleri nazara almaz. Hülâsa Devletin malî faaliyet tezahürlerini cemiyet ahenk ve düzeni bakımından göz önünde bulundurmaz. Vergi hukuku vergi faaliyetine taalluk eden hukukî prensiplerin sistem haline getirilmesiyle meşgul olur.

6 — Nazarî mânada Vergi hukuku memleketimizde şimdiye kadar pek ele alınmamış olduğu görülür. Yurdumuzda neşredilmiş olan belli başlı Maliye eserlerinde (6) bu mevzu, Cezmi Erçim'in "Muhtasar Maliye ilmi ve Maliye mevzuatı" başlıklı kitabı hariç, doğrudan doğruya temas edilmemiştir. Klâsik fransız eserleri model olarak alınan "Finans ilmi ve Finansal Kanunlar" kitabında merhum İ. F. Pelin bazı mühim vergilerimizi (arazi ve bina, eski kazanç vergileri) tahlil ve izah etmekle Vergi hukukunun tatbikatına yer vermiştir denebilir. Ankara Hukuk Fakültesinde uzun müddet maliye tedris etmiş olan Hasan Saka Maliye Dersle-

(3) Giannini (A. D.) — Adı geçen eser; s. 5

(4) Gangemi (L.) — Elementi di Scienza delle Finanze, Napoli 1948, s. 13. Ve Tesoro (G.) — Principi di Diritto Tributario, Bari, 1938, s. 1.

(5) Trotabas (L.) — Précis de Science et Législation Financières, Dalloz, Paris, 1944, s. 257.

(6) Hasan Tahsin Aynî; İ. F. Pelin; H. Saka; F. H. Sur; F. Neumark gibi yazarların ana kitapları.

ri kitabında, Vergi hukukuna temas etmiş sayılmaz. İ. F. Pelin ve dolayısıyla fransız klâsiklerinin tesiri altında kalmış olmakla beraber, Maliye Dersleri kitabında, Ankara Hukuk ve Siyasal Bilgiler Fakülteleri Maliye Profesörü Fadıl H. Sur, daha ziyade malî iktisade yer vermiştir. Bu, ilk iki esere nazaran ehemmiyetli bir yenilik sayılmak icap eder; çünkü Prof. Sur memleketimizde bu sahada fransız boyunduruğundan ilk silkinme ve Anglo - sakson malî iktisat fikirlerine ilk temayül gösteren yazarlardan biridir. Ancak Prof. Sur da Vergi hukukuna temas etmiş sayılmaz. Eser daha ziyade nazarı olduğu için vergi tatbikat ve mevzuatına ait bahislere de pek yer verilmemiştir. İstanbul Üniversitesi Maliye profesörü F. Neumark'ta Maliyeye dair tetkikler kitabında Maliye veya Vergi hukukuna mühim bir yer vermiştir denemez. Gerçi Vergi hukukundan zaman zaman söz açılmış veya bazı müesseseler hakkında kısaca malûmat verilmiştir; fakat kitap bünyesi itibariyle malî iktisada taallük etmekte ve vergi tatbikat ve mevzuatı hususunda ancak misallerle iktifa edilmektedir. Bir ders kitabı olmaktan ziyade nazarı bir etüt mahiyetinde olan bu eser, kanaatimizce, yurdumuzda malî iktisat meselelerini ince ve hakim bir görüşle tetkik eden ilk eserlerden biridir.

Buna mukabil Prof. Neumark'ın "Türkiyede ve yabancı memleketlerde Gelir vergisi" kitabında, muhtelif gelir vergisi sistemleri daha çok tatbikat noktasından ele alınmıştır. Aynı profesörün "Mukayeseli hukukun Maliye ilminde önemi" isminde yazdığı broşür, memleketimizde in- tişar eden Maliye veya Vergi hukuku sahasında spesifik bir etüt sayılabilir. Zira bu etüt Vergi hukuku mevzularına kısmen, fakat doğrudan temas etmiştir (7); (8).

Yukarıda bahsi geçen Cezmi Erçin'in kitabına gelince, nisbeten eski olmasına (1935) rağmen bu kitapta Vergi hukukunun nazarı esaslarına yer verilmiştir (Sayfa 200 ve devamı). Fakat bugün Vergi hukukunun ele aldığı konuların ehemmiyet ve şumuliyle mukayese edilirse, bu kitaptaki bahislerin de pek gayri kâfi kaldığını söylemek lâzımdır. Bilhassa halen meriyette olan yeni Vergi Usul kanunumuzun getirdiği modern memfhumları izah etmekten çok uzaktır.

Hülâsa bütün bu eserlerde Vergi hukukunun esasları, bünye ve mahiyeti, mevzu ilh., hakkında kâfi malûmat olmadığı için memleketimizde bu hukuk branşının çok ihmale uğramış olduğu neticesine varılabilir.

(7) Çeviren Orhan Arsal, İstanbul 1937.

(8) Yurdumuzda ayrıca N. Ali üçüncü; İ. H. Ülkmen, İ. Baç, S. Arda, O. Dikmen gibi yazarların; Hizmet erbabı, muamele vergisi, Gelir vergisi, vasıtalı vergiler'e dair vergi mevzuatı kitapları neşredilmiştir.

Zira Türkiyede malî diğer neşriyat arasında da Vergi hukukuna (son zamanlarda neşredilen bir iki tercüme makale hariç) rastlanmamaktadır. Ve bunu esefle karşılamamak elde değildir. Çünkü, Vergi hukuku bugün Almanya, İtalya, Fransa'da ve hatta Romanya, Yugoslavya gibi balkan memleketlerinde mühim inkışaflar kaydetmiş bulunmaktadır. Vergi hususunda büyük bir reform yapmış olan memleketimizde Vergi hukukunun nazari esasları artık bariz bir eksiklik olarak görülmektedir. Bu eksiklik bilhassa Üniversitelerimizde göze batmaktadır. Gerçekten hemen hemen bütün medeni memleket Üniversiteleri Hukuk Fakültelerinde Vergi hukukuna ait dersler bulunduğu halde, bizde gerek İstanbul gerekse Ankara Hukuk Fakültelerinde böyle bir ders, programlarda, mevcut değildir. Yalnız, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesinde bir kaç senedenberi verilegelmekte olan ve Vergi hukukunun pek dar mânasiyle bir kaç vergi tatbikat ve mevzuatından bahsedilen "Türk Vergi kanunları ve tatbikatı" dersi ve İstanbul İktisat Fakültesinde 1951 senesi yaz sömestrinde başlanmış olan bir Vergi Hukuku dersi mevcuttur. Fakat Vergi Hukuku dersinin yeri, Siyasal Bilgiler Fakültesi veya ne de İktisat Fakültesi olmadığı aşikârdır. Bu ders nihayet bir hukuk branşıdır ve Hukuk Fakültelerinde okutulmak lâzımdır. Bu itibarla, bize göre Hukuk Fakültelerimizde birer Vergi Hukuku kürsüsünün açılması mübrem ve yerinde bir ihtiyacın ifadesi olacaktır.

7 — Vergi Hukuku diğer hukuk branşlarıyla, bir çok bakımlardan münasebet halindedir. L.Duguit'in çok güzel olarak belirttiği gibi, hukuk bir vahdettir; ve onun bir tasnife tâbi tutulması sadece bir sistem ve metotla tetkik edilebilmesi içindir.

Maliye veya Vergi hukuku da bu hukuk vahdeti içindedir. Hemen hemen bütün hukukçular ve biraz naz ve niyazla da olsa, başlarında François Génys olmak üzere bazı fransız hususî hukukçuları da, Vergi hukukunun bu vahdet içinde âmme hukukuna dahil olduğunu kabul ederler (9). Çünkü, Maliye veya Vergi hukuku da, meselâ İdare hukuku gibi, Devlet veya diğer âmme müesseseleriyle ferdin münasebetlerine taalluk etmektedir. Vergi hâdisesinin en büyük kısmını teşkil ettiği malî faaliyet, Devlet vesair küçük âmme idarelerinin yaptıkları bir faaliyettir; ve bu faaliyet devlet hükümranlığına istinaden ve âmme menfaati için yapılır. Bu hususta L. Trotabas şu muknî izahatı vermektedir: "Maliye ilminin gerek bütçe gerekse vergi ve istikrazlara ait hükümlerinin âmme hukuku sahasına girdiğinden şüphe edilemez. Maliye her kısmında âmme menfaatına dair hal ve meselelere taalluk eder. Bilhassa vergi bakımından, ver-

(9) Bk. Trotabas; Revue de Science et de législation financières; 1928, s. 217.

gi dairesiyle mükellef arasındaki münasebetleri, hususî şahısların kendi aralarındaki münasebetlere benzetmek imkânsızdır. Bu itibarla Vergi hukuku tamamen âmme hukukuna dahildir” (10).

Bilindiği üzere, gerek âmme hukuku gerekse hususî hukuk kendilerine mahsus vakıaları mevzu olarak almış olan bir takım mustakil veya muhtar hukuk branşlarına ayrılmıştır. Hukuk vahdetinin icabı olarak bu branşlar birbirleriyle daimî münasebet ve tedahüllerde bulunmaktadır. Bunu âmme branşlarıyla (İdare h., Esas teşkilât h., Ceza h. ilh.) hususî hukuk branşlarının (Medenî h., Ticaret h., ilh.) kendi aralarında ve gruplar meyanında yapılmış olan karşılıklı atıflar da isbat etmektedir.

Bir hukuk branşı olması dolayısıyla Vergi hukuku da, diğer hukuk disiplinleriyle az veya çok, direkt veya endirekt bağ ve münasebetleri mevcuttur.

8 — Bir def’a Maliye veya Vergi hukukunun Esas Teşkilât hukuku ile münasebet ve rabitası vardır. Zira bu hukuk branşlarının ana ve esas kaide ve prensipleri Anayasalarda bulunmaktadır. Modern Anayasalar-Devletin malî selâhiyet ve faaliyeti, vatandaşların vergi önünde müsavattı, Devlet gelirlerinin âmme masraflarına sarfedileceği, mahallî idarelerin malî selâhiyetleri, ilh, hakkında hükümler koymuşlardır. Meselâ Türk Anayasasında “Vergi Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir” (Madde 84) hükmü vardır. Bununla halktan alınan para, mal veya hizmet şeklindeki kıymetlerin, ancak âmme menfaati için alınabileceği, hususî veya şahsî maksatlara tahsis edilemeyeceği kastedilmektedir. Pay kelimesi de, sarih olmamakla beraber, vergi mükellefiyetinin vatandaşların veya halkın iktidarına göre tevzi edileceği mânasını tazammun eder. Anayasamızın 85 inci maddesinde, “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır” denilmektedir. Bu hükümden vergi koyma ve alma selâhiyetinin yalnız Devlete ait olduğu, bu hakkın sadece onun hükümranlığına taalluk ettiği kaidelerini çıkarıyoruz. Çünkü kanun Devlet hükümranlığının ifadesidir. Anayasamız, bütçe kanunu tasarısı, Devlet mallarının bütçe dışı harcanamayacağı, bütçe kanununun bir yıllık olduğu, kesin hesap ve Sayıştay hususlarında dahi bir takım hüküm ve kaideler koymuştur. (Mad. 95-101). Burada şuna işaret etmek yerinde olur ki, bize göre Anayasamız malî esaslar bakımından kâfi kaideler ihtiva etmemektedir. Bir def’a mahallî idarelerin malî selâhiyetleri hakkında bir hüküm yoktur. Filhakika bu hususta bazı kanunlar vardır; fakat kabul etmek lâzımdır ki mahallî idarelerin malî selâhiyeti de bir Anayasa meselesidir.

(10) Précis, a. g. e. s. 256.

Anayasamızda Devlet masrafları bakımından da bir sarahat yoktur. Gerçi bu hususta da âmme menfaati bir kıstas olarak ele alınacağı zımnen anlaşılmaktadır. Fakat meselâ teşriî meclisin bir gün bir parti lehine hibe, yardım veya başka bir şekilde bir masraf yapılmasına karar verebilmesini uygun bulabilirmiyiz? Bu bakımdan Anayasamıza masraflar hususunda da hükümler konulması lüzumu bize mülâyim gelmektedir.

Modern Devlet Anayasalarında malî hüküm ve kaidelere son zamanlarda daha fazla yer verilmektedir. Meselâ yeni İtalyan ve Japon Anayasalarında bu cihet açıkça görülür. Hülâsa Anayasalardaki bu kaide ve prensipler Vergi hukukunun temel taşı olarak kabul ettiği esaslardır ve bu bakımdan her iki hukuk branşının karşılıklı bağ ve münasebetleri bulunduğu anlaşılır.

9 — Maliye veya Vergi hukuku âmme gurubundan İdare hukuku ile de yakın temas ve münasebet halindedir. Bu münasebet malî faaliyetin icrası bakımından, bir âmme idaresi vazifesi olarak doğar. Bugün İdare hukukunun Vergi hukukunu ihtiva ettiğini iddia eden bazı idare hukukçuları vardır. Bilhassa Devlet organlarında malî teşkilât, devletin idarî muamelelerinden sayıldığı ileri sürülmektedir (11). Maliye ve Vergi hukukunun son zamanlara kadar bir İdare hukuku kısmı olarak tetkik edilmiş olması, bu İdare hukukçuların iddialarına temel olmaktadır.

Halbuki idarî tedbirler, idare edileni malî bakımdan nazara almaz. İdarî tedbirler (yol nizamı, gece muayyen bir vakitten sonra gürültü yapılmaması, dükkânların muayyen zamanlarda kapatılması ilh.) büsbütün başka mahiyettedir. Bu itibarla, Maliye veya Vergi hukukunun diğer hukuk branşlarından olduğu kadar, İdare hukukundan da ayrılmakta ve bağımsız bir karakter taşımakta olduğunu kabul etmek lâzımdır. Fakat bilhassa Maliye ile İdare hukukunun sıkı bir münasebet halinde buldukları inkâr edilemez. İdare hukukunu Maliye ilmiyle mukayese eden Prof. S. Sami Onar, bu hususta diyor ki: "İdare hukukunun Finans ilmi ile de münasebeti çoktur. Bütçe ve malî faaliyetler idare teşkilâtının bünyesini ve en tabii yaşama vasıtasını teşkil ederler. İdare kanunları malî faaliyetleri kurdukları ve işlemlerini temin ettikleri gibi, malî kanunlar da idarî faaliyetlerin vasıtalarını teşkil ederler... Finans ilmi, malî hadiselerin esası ve aksi tesiri bakımından iktisatla; tanzimi ve işleyişi ba-

(11) Prof. Fadıl H. Sur'un işaret ettiği göre: "Maliyeyi âmme ve idare hukukuna bağlamak, yahut malî meseleleri İdare hukuku görüşü açısından incelemek hususunda "L. Von Stein en ileri giden yazarlardandır. Stein'e göre Devlet ve İdare organları Maliyenin esasını teşkil ederler" (Maliye Dersleri, Cilt I. ikinci tabı, Ankara 1949, s. 48).

kımundan da İdare hukuku ile alâkadardır. Bu itibarla, malî teşkilât, umumî ve hususî bütçeler, malî teşkilâtın kuruluşu ve fonksiyonu, bütçelerin tanzim, tatbik ve mürakabası, aynı zamanda İdare hukukunun da mevzuunu teşkil eder" (12).

10 — Maliye ve Vergi hukukunun en çok münasebet ve tedahül gösterdiği hukuk branşı hususî hukuktur. Bilhassa Vergi hukuku hususî hukukla en nazik ve karakteristik münasebet halindedir. Zira verginin esas, işaret ettiğimiz gibi, nihayet Devletle vatandaş arasında bir alacak - borç münasebetinden ibarettir. Gerçekten vergi kanunları dahilinde hareket ettikleri takdirde, Devlet veya diğer âmme müesseseleri, borçlu mükellefe karşı bir alacak hakkına sahip olurlar. Bu mânada Devlet vergi alacaklısı ve vatandaş veya devletin mükellefiyet altına aldığı kimse de vergi borçlusu veya mükellef ismini alır. Giannini'in belirttiği gibi, vergi mükellefiyeti esas itibariyle, hususî hukuktaki herhangi bir mükellefiyetten pek farklı değildir. Bu itibarla, hususî borçların doğuşu, tadil ve icrası hakkındaki prensipler, vergi hukukunun prensip ve kaideleriyle açıkça veya zımnen değiştirilmediği takdirde, vergi borçlarında da tatbik edilebilirler (13).

Diğer taraftan, vergi mevzuları, esas itibariyle mülkiyet, iktisap, istimal, akit, alım ve satım ve bunlara benzer hukukî tasarruflar olduğu için, bünye itibariyle hususî hukuka taalluk eden bu mefhumlar, vergi hukukunda ekser hallerde aynen nazara alınacaktır. Bu hal, bu iki hukuk branşının nasıl daimî bir münasebette bulduklarını göstermeğe kâfidir.

Fakat esas mefhumları hemen hemen birbirine intibak ettiğine göre, nasıl olurda hususî hukuktan ayrı bir Vergi hukuku branşından bahsedilebilmektedir? Bu sorunun cevabı bilhassa Vergi hukukunun bağımsızlığı bahsinde verilmek lâzımgelir. Yalnız buna şimdiden kısmen temas etmek mevkiindeyiz.

Gerçekten Vergi hukuku hususî hukuk mefhumlarına geniş miktarda müracaat etmekle beraber o mefhumları ekser hallerde kendi prensipleri bakımından nazara alır. Meselâ hususî hukukta bir kimsenin hak ve borçları bakımından, medenî hakları istimal ehliyeti arandığı halde, bir vergi borcu için vergi kanunları noktasından böyle bir ehliyet aranmaz. (Bk. Vergi Usul kanunu, Mad. 9). Hususî hukuk cihetinden batıl addedilen muameleler Vergi hukuku noktasından vergi alınmasına bir mâni teşkil eder.

(12) İdare Hukuku; İstanbul 1942, s. 201.

(13) Giannini, a. g. e. 1951 s. 9.

kil etmezler. Meselâ eroin ticareti yapmak, gizli kumarhane işletmek veya hava paraşı almak gibi, gayri kanunî işlerden dolayı elde edilen kazançlar vergi mevzuuna dahildir. Vergi kanunları bazan bir mülkün maliki olmıyan kimseyi malikmiş gibi kabul ve mükellefiyete tâbi tutar. Meselâ bina ve arazi vergilerinde yalnız malik değil, intifa hakkı sahibi, mutasarrıf veya bina veya araziyi malik gibi kullanan kimseleri mükellef adeder. Bunun gibi, gümrükten geçen bir malın beyannamesini veren kimse o malın maliki, dolayısıyla mükellefi olarak kabul edilir. Bu misaller daha da çok artırılabilir. Hülâsa bu hallerle vergi kanunlarının hususî hukuk esaslarına nazaran bir aykırılık gösterdikleri anlaşılmış bulunmaktadır; ve bu keyfiyet ayrı bir Vergi hukukunun mevcudiyet sebebini izah eder.

Vergi hukuku ile hususî hukuk arasındaki münasebetler başlıca aşağıda gösterilen şekilde tezahür etmektedir.

a) Bazan Vergi hukuku Hususî hukuka açıkça atıf yapar. Böyle bir halde, hususî hukuk kaideleri tabiatıyla tamamen muteberdir. Diğer bir deyişle, atıf yapılan hususî hukuk kaideleri, birer vergi hukuku kaidesi olarak meydana çıkar ve tatbik edilir. Meselâ Kurumlar vergisi, kanunumuzun 2 ve 3 üncü maddeleriyle, şirketler hakkında Ticaret kanunumuza açıkça atıf yapılmış bulunmaktadır; bunun gibi, Vergi Usul Kanunumuzda da atıflar mevcuttur (Mad. 381, 382). Bununla beraber atıf yapılan hususî hukuk kaidesi değişirse, bu değişiklik Vergi hukuku bakımından aynı değişikliği ifade etmez; eski hükümler tatbik edilmekte devam ederler. Çünkü, vergi kanunları eski hükümlere atıf yapmıştı; yeni bir atıf yapılmadıkça bu eski hükümler Vergi hukuku bakımından meriyette kaldığı farz ve kabul olunur. Aksi takdirde Vergi hukukunun bağımsızlığından pek bahsedilemez olurdu. Zira, Vergi hukukunun müstakillen tesbit ettiği kaideler hususî hukukun değişmesiyle bozulmuş olurlardı. Vergi kanunlarını vaz eden kanun vazıları, bir değişiklik yapılmak lâzımgelseydi, bunu bizzat yaparlardı. Hususî hukuktaki kaideleri uygun buldukları için aynen kabul etmişlerdi. Bu itibarla kendi arzuları hilâfına hususî hukukta yapılan bir değişiklik vergi hukukunu ilzam etmez.

b) Bazan da vergi hukuku hususî hukuka zımnen atıf yapar, yahut ta hiç atıf yapmaz. Bu haller bilhassa tefsir noktasından derin ihtilâflara yol açmıştır. Hususî hukukta bir sistem halinde olan hukukî mütalalara veya müesseselere zımnen atıf yapıldığı zaman Vergi hukuku sahasında bir tereddüt hasıl olursa, acaba hususî hukuk kaideleri mi, yoksa vergi hukuku kaideleri mi tatbik edilecektir? Vergi hukukunun bağımsızlığına aleyhtar olarlardan bilhassa hususî hukukçular, bu haller-

de yalnız hususî hukuk kaidelerinin tatbik edilmesi lüzumunu ileri sürerler. Buna mukabil alman nazariyecileri de, tereddüt anlarında, mutlak vergi hukuku prensiplerine başvurulması icap ettiğini beyan ederler. Fakat vergi hukukçularının ekserisi bu fikirlere iltihak etmemektedirler. Tesoro ve Trotabas meseleyi şöyle vaz ve izah etmektedirler.

İtalyan Tesoro'ya göre, Vergi hukuku şüphesiz hususî hukuk kaidelerinden ayrılabilir; hatta bu ayrılış aynı müessese ismi altında dahi olabilir. Fakat böyle hukukî bir müessese iki hukuk branşı bakımından tam bir sistem dahilinde ayrılmış sayılmaz. Meselâ borç mefhumu hem hususî hukukta, hem de vergi hukuku sahasında muhtelif vasıflar alabilir; fakat bu mefhum veya müessese esas itibariyle aynı kalır. Binaenaleyh, bir tefsirci, hususî hukuk prensiplerini bütün hukuk sisteminin umumî prensipleriyle karıştırmamağa dikkat etmelidir. Netice olarak, bir vergi kaidesi hususî hukuktaki mefhum ve müesseselere zımnî bir atıf yaptığı zaman bunların Vergi hukukunun umumî prensip veya kaidelerine aykırı düşmemiş olması lâzımdır. Meselâ bir hususî hukuk durumu ile, iktisadî durumlar arasında aykırılık olursa, Vergi hukuku iktisadî esastan ayrılmıyacaktır (14). Yukarıda bahsettiğimiz, gayri kanunî işlerden elde edilen kazançların, hususî hukuka aykırı olmakla beraber, iktisadî bir esasa dayandıkları için vergilendirilmesi gibi.

Fransız Trotabas'ya göre de, vergi kanunlarının hiç atıf yapmadıkları hallerde, maliyenin hususî hukuk kaidelerine tâbi olacağı iddiası yanlıştır. Çünkü vergi kanunu böyle bir tereddüt halinde hukukî durum olarak değil fiilî durum olarak müdahale eder. Bu itibarla her mesele vergi kanununa göre, içinde bulunduğu, tâbir caizse "vergi iklim" inde (climat fiscal) hal edilmek lâzımgelir. Matrah ve tahakkuk meselelerini tayin ederken, bunların vergi hukuku içinde, vergi tatbikat şartlarını belli etmek suretiyle hareket etmek ve hususî hukuk mefhumlarından ayrılmak icap eder. İçtihatlar bu merkezdedir. Meselâ kaydiye harçları sahasında mükellefin bir vergiden kaçınmak için hukukî muameleye başka bir şekil ve isim vermesi, onu kurtarmaz (15).

Yalnız Tesoro bu noktada Trotabas'dan ayrılır; Tesoro böyle hiç atıf yapılmayan hallerde, yani vergi kanunlarında bir boşluk bulunduğu zamanlarda, kıyas yoluna başvurulması icap ettiğini beyan eder.

c) Bir de bazan Vergi hukuku hususî hukuku açıkça değiştirir. Böyle bir halde kanunî bir bağımsızlık vardır. Hususî hukuk açıkça écartée

(14) Tesoro, a. g. e. s. 11-12.

(15) Trotabas, a. g. e. s. 259.

edilmiştir. Meselâ mükellefin ikametgâhının mali bakımdan tarifi gibi. Bu üçüncü halde artık tereddüt veya münakaşaya mahal yoktur. Bir kanun diğer bir kanunun hükümlerini açıkça bertaraf etmiştir.

Hülâsa, Maliye hukuku ve hususiyle Vergi hukuku, hususî hukukla çok geniş temas sahalarına maliktir. Ancak hususî hukuk kaidelerinin şartsız ve kayıtsız vergi hukuku sahasında da tatbik edileceği iddiası doğru değildir. Trotabas'nın işaret ettiği gibi, hususî hukuk kaidelerinin vergi hukuku alanında tatbik edilmesi, idare hukukunda olduğu gibi, vergi kanunlarının açıkça veya zımnen atıf yapması veya bazı prensiplerin her iki hukuk branşında müşterek olmasındandır. Bu itibarla, vergi hukuku alanında bir hukukî durumu takdir ve tesbit etmek için, sadece hususî hukuk formüllerini tatbik etmek mümkün değildir. Çünkü, bu formüller vergi hukukunda mutlaka mer'î olmak lâzımgelmez (16).

11 — Maliye veya Vergi hukukunun Ceza hukuku ile olan münasebetleri de büyük bir ehemmiyet arzeder. O kadar ki bağımsız olarak Maliye ceza hukuku veya vergi ceza hukuku isimleriyle bir takım hukuk branşlarının mevcudiyeti ileri sürülmüştür. Bu bakımdan vergi suçlarının esas ceza hukuku çerçevesi dahilinde mi yoksa ayrı bir vergi ceza hukuku esasları ile mi tetkik edilmesi lâzımgeldiği üzerinde gerek alman gerekse italyan yazarlar arasında münakaşalar yapılmıştır. Bu münakaşalar idare hukuku bakımından da ele alınmış ve bazı yazarlara göre de vergi suçlarının idare hukuku çerçevesinde buldukları iddia edilmiştir (17).

Fakat mesele bugün kapanmış gibidir. Yani vergi suçlarının ceza hukuku sahasına bırakılması düşüncesi umumî olarak kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle, Maliye veya Vergi ceza hukuku hemen hemen tamamen cezacılara terk edilmiştir. Bununla beraber Griziotti gibi bazı italyan yazarlar, maliye ceza hukukunun da maliye hukukuna bağlı olduğunu söyleyerek bu iki branşın bir tevhit yoluyla münasebetler kurması lüzumuna işaret etmektedirler.

Biz bu münakaşaların tafsilatına girmeksizin, sadece vergi suçu ve vergi cezaları hakkında bazı malûmat vermekle yetinmek istiyoruz.

Vergi suçu, vergi kaidelerine aykırı şekilde hareket etmektedir, diye tarif edilebilir. Her suçta olduğu gibi, vergi suçunda da cezaî mahiyette bir takım müeyyedelerin bahis konusu olacağı aşikârdır. Bu müeyyedelerin başında vergi cezaları gelmektedir. Ancak vergi cezalarının ma-

(16) Trotabas; Précis, a. g. e. s. 259.

(17) Spinelli (G.); La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto. Milano 1947, s. 4-16

hiyeti hakkında uzun tartışmalar yapılmıştır. Filhakika, vergi cezaları acaba sırf cezaî mahiyette midir, yoksa Devlet bakımından bir tazmin unsuru da var mıdır? Mesele büyük bir ehemmiyeti haizdir. Çünkü, bu cezaları tazmin mahiyetinde olarak kabul edersek, devlet ancak verginin muayyen zamanda tahsil edilmemesiyle gördüğü zarar nisbetinde vergi cezalarının miktarını tesbit etmesi icap edecektir. Sırf cezaî bir mahiyette alırsak, o zaman vergi cezası miktarları, devletin gördüğü zarar nazara alınmaksızın, tam bir müeyyede olarak takdir edilecektir. Umumiyetle vergi mevzuatı da bu mahiyettedir. Fakat bu son nokta kabul edilecek olursa, bir takım müşkilâtla karşılaşılır. Çünkü vergi cezaları umumiyetle bizzat vergi daireleri, yani idarî makamlar tarafından karar altına alınmakta ve hemen daima bir idare veya adliye hakimi tarafından hükmedilmektedir. Bu cezalar için ceza mahkemelerine gidilmemesi dolayısıyla, mahiyetleri bakımından bir tenakuza yer verildiği aşikârdır. Bunun gibi, bu vergi cezaları veya zamlarına tecil hükümleri tatbik edilmez.

Buna mukabil bu vergi cezalarını sırf tazmin noktasından mütalâa etmek istersek, o zaman hazinenin bir zararı olmadığı hallerde de vergi cezası alması hadisesini izah edemeyiz. Bunun gibilerin vereseden alınmaması da izahsız kalır. Çünkü ölüm, ceza hukuku prensiplerine göre cezayı kaldırıldığı halde tazminlerin vereseye geçmesine mâni olmaz.

Bu mülâhazalar karşısında bazı yazarlar, vergi ceza veya zamlarının muhtelit bir mahiyette olduğunu müdafaa ve kabul etmişlerdir. Bunlar arasında L. Trotabas, M. Waline ve memleketimizde Prof. Tahir Taner'i zikredebiliriz. Bu düşünceye nazaran vergi zamları esas bakımdan ceza ve şekil bakımından vergidir.

5432 numaralı Vergi Usul kanunumuz vergi suçları hakkında geniş ve tatminkâr hükümler koymuştur. Bunların tetkikinden memleketimizde vergi suçları dolayısıyla konulan müeyyedelerin daha çok cezaî mahiyette oldukları neticesine varılabilir (Bk. Vergi Usul K. Mad. 312-353).

12 — Vergi hukukunun Usul hukuku ile de sıkı alâka ve münasebeti vardır. Usul hukuku, birbirleriyle münasebette bulunan insanların, bir hukuk düzeni olarak, bu münasebetlerden doğan "haklarını nasıl isteyeceklerini, bu hakları nasıl isbat edeceklerini gösteren kurallardan" (18) bahseder.

Şüphesiz vergi dolayısıyla Devletle mükellef arasında meydana gelen münasebetlerin icap ettirdiği bir takım hususî usul kaideleri mevcut-

(18) S. Şakir Ansay; Hukuk Yargılama Usulleri; Ankara 1950. s. 2.

tur. İşte Vergi Usul hukuku bu hususî kaidelerden doğmuş, diğer bir deyişle bu nev'i kaideleri mevzu edinmiştir. Bunu, kendisine mahsus şekil ve kaidelere göre kurulmuş olan Ceza usulüne benzetebiliriz.

Fakat vergi usul kaideleri acaba tamamen spesifik kaideler midir? Yani, hususî hukuk usulünden ayrı, kendisine mahsus kaideleri bulunduğunu iddia ederek Vergi Usul hukukunun bağımsız bir branş olduğunu kabul edebilir miyiz?

Bazı yazarlar ve meselâ Tesoro buna pek taraftar gözükmemektedir. Çünkü, bu yazara göre Vergi Usul hukuku, esas usul hukukuna bağlı ve onun hususî bir kısmıdır; ancak vergi usul hukuku vergi müessesesinden meydana gelen bir takım hususiyetleri haiz kaidelerle tanzim edilmiştir. Bununla beraber, aksi kanunda gösterilmedikçe veya hal ve şartlar ilzam etmedikçe, vergi ihtilâflarına, esas itibariyle gerek idarî gerekse adlî mahkemelerde alelâde usul hukuku kaideleri tatbik edilecektir (19).

Bu düşünceye mukabil İtalyan Yargıtay Başkanı Mariano d'Amelio vergi usul hukukunun bağımsızlığını münakaşasız kabul etmektedir. O'na göre vergi hukukundaki itiraz yolları karakteristik olarak teessüs etmiştir. Bilhassa vasitasız vergilerde adalet mahkemelerinden evvel idarî mahkemelere müracaat mecburiyeti bunu ifade eder (20).

Memleketimizde yepyeni bir kanaatla hazırlanmış olan Vergi Usul kanunumuzda da bu son düşünceye temayül görülür. Bu kanun hakkında Maliye Bakanlığı tarafından neşredilen "İzahlar" da deniliyor ki: "Vergi Usul kanununda, bu kanunun boş bıraktığı konularda, diğer usul hükümlerinin uygulanabileceği hakkında genel olarak yapılmış bir atıf ve bağlılık yoktur. Usul kanunu Devlet ile fertler arasındaki münasebetlerin düzenlenmesine ait hükümleri kavrar ve kamu hukuku gurubu içinde yer alır. Bu itibarla, Vergi Usul kanununun şümul sahasına giren konularda, genel hükümlere gidilmesi; hukuk mahkemeleri usulü, ceza muhakemeeri usulü, icra ve iflas ve ceza kanunlarının hükümlerinin uygulanabilmesi ancak, Vergi Usul kanununun açık olarak atıf yaptığı halde mümkündür (s. 5).

Hülâsa Vergi Usul hukuku vergi münasebetlerinden doğan hal ve ihtilâfların genel usul hukukundan ayrı hususî kaidelere bağlanmasının bir neticesidir. Esas itibariyle bağımsızdır. Fakat birçok ana mefhumları genel usul hukuku mefhumlarına intibak eder. Bu mânada Ver-

(19) Tesoro, Principi; a. g. e. s. 328.

(20) Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze Volume V-1941 s.14

gi hukukunun esas veya genel usul hukuku ile sıkı münasebetleri olduğu aşikârdır.

13 — Nihayet Vergi hukuku Devletler umumî hukuku ile de münasebet halindedir. Ancak burada bir hususiyet göze çarpar. Bir Devletin vergilendirme selâhiyeti, muahede veya örf ve âdetlerden doğan Devletlerarası hukuk kaideleriyle kısmen tahdit edilmiştir. Bununla beraber, Devletlerarası vergi hukuku diye diğer bir hukuk branşı mevcuttur. Bu branşın mevzuu bilhassa devletler arası çifte vergi, gümrük resimleri bakımından alınan bazı tedbirler, diplomasi memurlarının muaflığı, beynelmilel mahiyette olan iktisadî teşebbüslerin vergilendirilmesi, ilh, dır. Bütün bu mevzular uzun ve derin tetkiklere tâbi tutulmuştur (21).

Devletler arası Vergi hukukunun bağımsızlığı hakkında da kuvvetli iddialar vardır. Bilhassa Trotabas bu hukuk branşını Devletlerarası hususî hukuktan ikna edici delillerle tefrik ve onun bağımsızlığını isbat etmeğe çalışmaktadır (22).

Hülâsa Devletlerin kendi aralarında malî mukaveleler yapmaları ve böylece vergi münasebetleri kurmaları neticesinde Vergi hukuku ile Devletler umumî hukuku devamlı bir temas halinde bulunurlar. İşte bu münasebetleri ve bunlardan doğan devletler arası vergileme meselelerini inceleyen hukuk branşına Devletler arası vergi hukuku denilmektedir.

14 — Bütün bu izahattan bugün modern Devletlerde neden Vergi hukukuna büyük bir ehemmiyet atfedildiğinin sebebi anlaşılır. Vergi hukuku, işaret ettiğimiz gibi, sistemli bir hukuk branşı olarak yakın bir maziye maliktir. Fakat bu yeniliğe rağmen bu sahada büyük bir inkişaf görülmektedir. Bunun sebebi modern vergi hadisesinin artık bütün içtimâî hayatın çok esaslı bir rüknü olmasıdır. Bilhassa devlet faaliyetleri arasında vergi müessesesi çok büyük bir yer işgal etmektedir. Bu bakımdan onun hukukî bünyesini derin derin araştırmak modern vergi reformumuz için elzem telâkki edilmelidir. Bu da ancak Üniversite tedarisat sistemimizde Vergi hukukuna lâyük olduğu mevkiî vermek'e kabildir.

(21) Meselâ, Pugliese (M.) — L'imposizione delle imprese di carattere internazionale; Padova 1930.

(22) Trotabas (L.) — L'autonomie du Droit Fiscal est-elle susceptible de favoriser la conclusion des concours internationaux?

Cahiers de Droit Fiscal international; Basel, V. II, 1939 s. 34 ve devamı.

Ayrıca aynı Dergide: Becker, s. 1; Houtte, 24; Hébraud, s. 46; Georgescu, s. 63; un yazılarına bakınız.