

VERGİ HUKUKU İLE İLGİLİ İKİ MESELE

Esat TEKELİ

- 1 — Mükellefle vergi dairesinin karşılıklı hukukî durumu.
- 2 — Vergi Kanunlarının tefsiri.

Vergi Hukuku ile ilgili iki mevzua temas etmek istiyorum :
1) Mükellefle Vergi Dairesinin karşılıklı hukukî durumu, 2) Vergi Kanunlarının tefsiri. Önce mükellefin statüsü tâbirile de ifade edilen mükellefin hukukî durumunu ele alalım.

Vergilerin tarh ve tahsili dolayısıyla mükelleflerle Vergi Daireleri arasında ihtilâflar çıkmakta ve bunların halli için de vergi kaza mercilerine başvurulmaktadır. Acaba mükelleflerin böylece vergi daireleriyle karşılaşmalarında mükellefin ve vergi dairesinin müteakabilen hukukî durumları nedir? Vergi, mükellef için bir borç, Hazine için de bir alacaktır. Bu durumda, hususî hukuk sahasında iki ferd arasındaki borç ve alacak ihtilâflarında olduğu gibi, mükellef ile Hazine birer şahsî hak sahibi midirler ve bu bakımdan karşılıklı iki taraf, eski tâbiri ile hasım iki taraf mı teşkil etmektedirler?

Vergi alacağının Hazine için şahsî bir hak teşkil etmediğini izaha ihtiyaç yoktur. Vergi, bir âmme alacağıdır. Hazinesinin şahsî hakları arasına girmez. Fakat kendisine fazla vergi tarh edilip tahsil edilmek istenen bir mükellef, bu fazla verginin alınmamasını isterken şahsî bir hak iddia etmek durumunda değil midir? Vergi Hukuku müellifleri, bu suale hayır cevabını vererek diyorlar ki, fazla vergi tarhedilmiş olması, mükellefi şahsî hak sahibi durumuna getirmez. Böyle bir muamele, ancak Vergi Kanununu ihlâl mahiyetini taşır. Çünkü vergi borcunu doğuran şey, kanundur. Bu sebeple mükellef, sübjektif değil, objektif bir hak sahibidir.

Bu görüş şu şekilde izah edilmektedir : denmektedir ki vergi mevzuunda mükellefin durumunu tayin eden üç hukukî unsur vardır : 1) Vergi Kanunu, 2) Vergi Kanununda yazılı verginin bir sene için tahsiline mezuniyet veren Bütçe Kanunu, 3) Kanun hükümlerini mükelleflerin şahıslarına tatbik eden idarî muamele. Vergi

Kanunu, her kanun gibi mücerret olarak objektif bir esas koyar. Belli şartlar içinde vergi alınacak şahıs ve malları gösterir. Bütçe Kanunu ise, Vergi Kanunu gibi, hukukî bir kaide koymaz. Sadece esasen Vergi Kanunu ile kabul edilmiş olan vergilerin tahsiline izin verir. Fakat vergi alacağına vücut veren bir esas teşkil etmez. Bütçe Kanunu, münhasıran Maliye İdaresini vergi hususunda harekete getirmek için bir şart, maliye kitaplarında görülen, tâbir veçhile (acte-condition) mahiyetini taşır. Vergi tarhı muamelelerine gelince : bu muameleler, kanunun bir şahsa tatbikinden ibarettir. Mükellef için yeni bir hukukî durum ihdas etmez. Mükellef, gerek tarh muamelesinden evvel, gerek sonra, Vergi Kanununun ihdas ettiği gayri şahsî (objectif) durumda kalır. Bir mükellefe fazla vergi tarhedilmişse bu, ancak kanun hükmüne aykırı hareket mânasına gelir. Bu sebeple vergi ihtilâflarında şahsîlik değil, objektif bir kanunilik (légalité objective) vaziyeti vardır. Netice itibarile mükellefin hakkına da ancak objektif hak mahiyeti verilebilir.

Bu görüşten bazı neticeler çıkarılıyor. Hususî hukuk sahasında bir taraf, akid dolayısıyla karşısındakine bir teklif yaparsa, bu karşı tarafın kabulüne arzedilen bir (icap) teşkil eder. Bu icap ve teklif üzerinde kabulden sonra bir değiştirme yapılamaz. Vergi münasebetlerinde durum böyle değildir. Mükellef, vergi için beyanname verir. Vergi İdaresi de, bu beyanname üzerine tarh muamelesi yapar. Fakat ne bu beyan, ne de bu tarh, nihai mahiyeti haiz değildir. Beyan üzerinde de bazı değiştirmeler yapılabilir. Fransız vergi mevzuatında bu vaziyet daha bârizdir. Orada bizde mevcut olmayan bir usul vardır. Tarhedilen verginin esas itibarile itiraz edilecek bir noktası bulunmasa dahi, bazı şartlar dahilinde âtıfet kabilinden verginin kaldırılmasına veya azaltılmasına cevaz veren hükümler vardır.

Âtıfet kazası (Jurisdiction gracieuse) denilen bir isti'taf müracaatları üzerine verginin kaldırılması veya azaltılması, münhasıran adalet mülâhazalarına ve insanî düşüncelere dayanır. Bu kaldırma veya tenzil talepleri, Maliye İdaresine yapılır ve tamamile onun takdirine bırakılır. Bu gibi müracaatlar bazı mülâhaza ve merasime tâbidir. Onları burada izaha hacet görmüyoruz. Fakat verginin aslında itiraz edilecek bir nokta yok iken dahi verginin indirilmesine cevaz veren bu hüküm, vergi mevzuunun, hususî hukuk sahasında taraflar arasındaki münasebetten ne kadar farklı olduğunu göstermeğe yeter. Bizde vergi mevzularında hususî hukuk usullerine ka-

yan noktalar bulunmakla beraber, mükellefi şahsî hak sahibi telâk-ki ettirecek derecede kuvvetli hükümlere rastlanamaz.

Gerçekten Vergi Usul Kanununun 355 inci maddesine göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarhedilen vergilere itiraz edemezler. Fakat vergi hatalarını düzeltme hükümlerine göre, vergilendirme hatalarının kaza yollarına başvurmadan düzeltilmesi kabildir. Hattâ kaza mercilerine intikal eden muamelelerde bile böyle hatalar varsa bunların da kaza mercilerinin kararı mevzuuna dahil bulunmaması şartile düzeltilmesine imkân verilmiştir (Vergi Usul Kanunu Madde 115). Her ne kadar mükelleflere, kendi beyanları üzerine tarhedilen vergiye itiraz hakkı tanınmaması, mükellef tarafından ortaya atılan bir (icap) ın değiştirilmesinin tecviz edilmemesi gibi telâkki edilebilirse de bu kaideyi hafifleten hükümler de mevcut demektir. Yine Vergi Usul Kanununun 363 üncü maddesine göre Vergi İtiraz Komisyonu, ileri sürülmeyen bir iddiayı re'sen nazara alamaz. Zaman aşımı ve vergi hatalarının düzeltilmesi hali müstesna olmak üzere.

Aynı Kanunun 376 ncı maddesinde de (itiraz safhasında ileri sürülmeyen iddia ve müdafaalar temyiz safhasında nazara alınmaz) hükmü mevcuttur. Bu hükümler, hususî hukuk sahasında kabul edilen usul kaidelerine benzer. Fakat yine aynı 376 ncı maddede şöyle bir hüküm görülüyor : (Şu kadar ki, temyiz komisyonu iki tarafın iddia ve müdafaalarile mukayyet olmayıp zaman aşımı ile maddî hataları ve kanunun açık hükümlerine aykırı gördüğü diğer hususları re'sen inceleyebilir).

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun bazı hükümlerini tadil eden 5815 numaralı kanunu değiştiren 6094 numaralı kanunda yeni şeklini alan islâh ve pişmanlık hükümleri de, yine yapılan beyanı islâh mahiyetinde olduğu için vergi borcunun hususiyetleri arasında zikredilmek lâzımgelir.

Keza bizde de Fransız mevzuatındaki âtifet müracaatları gibi değilse de, ona yaklaşan bir hükme rastlanır. Gerçekten Vergi Usul Kanununun 105 inci maddesine göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilâsı ve bunlara benzeyen âfetler yüzünden varlıklarının veya mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu âfetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, Bakanlar Kurulu kararile kısmen veya tamamen terkin olunabilmektedir ki, bunu adalet düşüncelerine dayanan ve hususî hu-

kuk sahasında yeri bulunmayan bir nokta olarak göstermek mümkündür.

Bundan başka Vergi Usul Kanununun 29 uncu maddesine göre verginin tarhından sonra Maliyece tetkik yapılabilmekte ve bu tetkik neticesinde matrah farkı bulunursa ikmalen vergi tarhedilmektedir. Hattâ Vergi Usul Kanununun 5815 numaralı Kanunla değiştirilen 128 inci maddesine göre bu ilk tetkikten sonra, ikinci, üçüncü tetkikler de yapılabilmekte ve yeni matrah farkları çıkarsa, bunlardan ötürü de tamamlayıcı tarh muamelesine gidilebilmektedir. Demek oluyor ki, gerek mükellefe, gerekse hazineye kendi fiillerile vücut bulan muameleler üzerinde bazı mertebe tadil hakkı verilmiş bulunmaktadır. Bu da vergiyi icap ve kabul mahiyetinden ve şahsî hak mevzuu olmaktan çıkaran hususiyetlerdir.

Bu izahlar sonunda varacağımız netice şudur : vergi tarhından doğan ihtilâflarda mükellefle vergi dairesi şahsî hak güden iki karşı taraf durumunda değildir. Bu ihtilâflarda vergi dairesi için şahsî bir hakkı kabul ettirmek ve her ne olursa olsun, dâvayı kazanmak gayretile hareket etmek bahis konusu olamaz. Daha açıkçası vergi memuru, müvekkilinin dâvasını haksız da olsa kazanmaktan başka bir şey düşünmeyen avukat gayretine kapılarak ihtilâfları, lüzumsuz yere son mercie kadar götürmeğe de uğraşmamalıdır. Vergi Usul Kanunu bu noktayı gözönüne alarak her iş için son merci olan Devlet Şûrası kadar gidilmesini önlemek maksadile vergiler temyiz komisyonunun kesin olan kararı aleyhine Devlet Şûrasında temyiz talebinde bulunulmasını Maliye Vekâletinin muvafakatinin alınmasına bağlamıştır. Fakat ne yazık ki tatbikat, kanunun maksadına uygun şekilde cereyan etmemektedir. Vergi Usul Kanununa bu hususta hüküm konulurken (Madde 383) icabsız yere mükellefleri kaza mercilerinde uğraşmağa mecbur etmemek maksadı güdülmüştür. Fakat Maliye Vekâleti, işi Devlet Şûrasına kadar götürmek için vergi dairelerince kendisinden istenilmekte olan muvafakati esirgememektedir. Yine birçok ihtilâflar Devlet Şûrasına kadar gitmektedir. Çünkü hangi işlerde Devlet Şûrasına gitmekte fayda vardır, hangisinde yoktur bunu kestirmek için dâva dosyasını iyice tetkik etmek ve mesuliyetten de çekinmemek lâzımdır. Vekâlette bu tetkik lâyıkile yapılmadığı veya yapılamadığı ve bir az da mesuliyetten çekinildiği için işler eski yürüyüşünü muhafaza etmektedir. Hattâ bazı vergi daireleri, Devlet Şûrası dâva dairelerinin kararile de ictifa etmeyip, çok defa tashihi karar da istemektedirler. Halbuki

Devlet Şûrasının tashihi karar talebini kabul etmesi nâdiren vâki olur. Kabul şansı yüzde beş veya ondan yukarı çıkmaz.

Mükellefi, kaza mercilerinde uğraşmağa mecbur eden başka bir durum daha vardır. O da şudur. Maliye Vekâleti bir mesele hakkında bir hal tarzı tesbit ediyor. Devlet Şûrası bu görüşe iştirak etmiyor ve başka bir neticeye varıyor. Kararını da o şekilde veriyor. Devlet Şûrasının vergi işi ile uğraşan dâva daireleri, dördüncü veya beşinci daire, aynı mahiyette olarak kendisine gelecek diğer ihtilâflar hakkında da tabiatile aynı şekilde karar verecektir ve nitelik vermektir. Fakat Maliye Vekâleti, Şûra kararlarının aynı şekilde tevali etmesine rağmen kendi görüşünde çok defa ısrar ediyor. Ve her mükellefe Devlet Şûrasının yolunu göstermekte beis görmüyor. Meselâ avukatların bazı müesseselerde aylık veya yıllık bir ücret mukabilinde mukaveleli olarak avukatlık veya istişare işini deruhde etmeleri halinde aldıkları aylık veya yıllıkların serbest meslek kazancı sayılıp sayılmaması ve bu nevi ücretlerden dolayı hasıllattan yüzde otuz masraf indirmesi yapıp yapılmaması meselesinde olduğu gibi. Hepimiz biliyoruz, Maliye, bu gibi abonman ücretleri hizmet erbabı ücreti mahiyetindedir, Serbest meslek kazancı değildir. Bundan ötürü hasıllattan masraf tenzilâtına mahal veremez, dedi. Devlet Şûrası aksi içtihadı buldu ve bu içtihadı göre birbiri arkasından müteaddid kararlar verdi. Maliye Vekâleti neden sonra bu içtihadı uydu. Fakat Maliyenin Şûra kararına umumî şekilde ittibasına kadar nice avukatlar kaza mercilerinde emek, vakit ve nakid harcamağa mecbur oldular. Bazı mükellefler ise uğraşma külfetinden kaçındığı için yüzde otuz masraf indirilmemesinden doğan matrah fazlası üzerinden vergi ödemek durumunda kaldı. Uğraşanlar, vergiden kurtuldular. Uğraşmayanlar vergiyi ödediler. Böylece mükellefler arasında bir müsavatsızlık hasıl oldu. Bu müsavatsızlığa Maliye Vekâletinin ısrarı mahal vermiştir.

Yine gayrimenkul iradına ait gelir vergisinde, gayrimenkulün bina vergisinden 2500 liralık istisna haddine isabet eden miktarın, gelir vergisine mahsup edilecek bina vergisine ithal edilip edilmemesi meselesi vardır. Maliye, ithale taraftar değil, Devlet Şûrası ithal edilir diye karar vermiştir. Fakat Vekâlet, Devlet Şûrasının görüşüne, iki yıldan beri uymamakta ısrar ettiği için ihtilâflar tevali edip gidiyor.

Biliyoruz ki, Maliye, bu husustaki ısrarlarında şu sebebe dayanıyor. Kazaf kararlar, taallük ettiği hâdiseye maksurdur, emsali hâdiselere teşmil edilemez. Her mükellef Devlet Şûrasına kadar

gitsin, kendi lehine hüküm alsın. Fakat şunu dikkate almıyor ki, hazine vergi bahsinde bir şahsî hak sahibi durumunda değildir. O, bir kanun merciidir ve mükellefler arasında müsavatın bozulmasına mahal verecek durumları önlemekle mükelleftir. Bu sebeple her mükellefe Devlet Şûrasının yolunu göstermekte isabet görülemez. Bundan dolayı, bizce Maliye Vekâleti, Devlet Şûrası kararlarına umumî şekilde itiba kararını vaktinde alarak mükelleflerin ız'acına yer vermemelidir.

Şimdiye kadar hukukî bir esastan bahsettik. Mükellef ile hazine âdi bir alacak verecek dâvasında olduğu gibi, karşılıklı iki taraf teşkil etmezler dedik. Vergi Dairesinin veya Maliye Vekâletinin her ne olursa olsun, dâvayı kazanmak isteyen bir avukat durumunda olamayacağını açıkladık.

Öte yandan bizde (Hazinecilik zihniyeti) diye bir zihniyetten bahsedilir. Bu zihniyetten anlaşılan mâna da şudur : Vatandaşın hakkını ihlâl etmek bahasına da olsa hazine tarafına yontmak ve ona menfaat sağlayarak karşı tarafı ezmek. Acaba bu da, hukukî bir görüşten, yani mükellefi bir alacak verecek dâvasında olduğu gibi hasım taraf tanımak gibi bir telâkkiden mi ileri geliyor? Hakikati söylemek lâzımgelirse bizde mükellefle hazinenin karşılıklı hukukî durumu üzerinde durulup da bir noktaî nazar tesbit edildiği ve ona göre hareket edilmekte bulunduğu ileri sürülemez. Bundan dolayı hazinecilik zihniyetini bir prensip görüşüne bağlamak doğru olamaz.

O halde bu zihniyet nedir, mevzuumuza doğrudan doğruya değilse de dolayısıyla teması olan bu meseleye bir iki kelime ile işaret etmeden geçemiyeceğiz. Hazinecilik zihniyeti, karşı tarafı hasım saymak şeklinde bir görüşe ve mutlaka hazineyi kazandırmak gayretine atfedilemezse de bazı hallerde şuur altında kalan bir taraf tutma duygusuna da bigâne sayılamaz. Mesuliyet korkusunun da bunda payı vardır. Gerçekten bazı memurlar şöyle düşünüyor : Benim neme gerek. İşin kolaylaştırıcı tarafından gidersem bana belki bir mesuliyet, bir zarar gelir. Hele vergi işinde müsbet yoldan yürürsem belki isnadlara bile maruz kalabilirim. Benden iş menfi çıkarsın da yukarısı düzeltsin. İşte böyle çeşitli duygu ve endişelerin muhassalası olarak vergi muamelelerinde işin mükellefe kolaylık getirecek taraflarını bırakıp güç taraflarına sapıldığı ve kanunların dar tefsirlere tâbi tutulduğu vâkidir. Ancak şurasını da belirtmeliyiz ki bütün maliye memurlarımızı, böyle kötü mânada hazinecilik zihniyeti ile suçlandırmak haksız olur. Bu memurlarımız arasında

geniş anlayışlı ve kolaylık taraftarı olanlar da vardır. Fakat işlerin güç tarafına doğru gidenler ve vergi kanunlarının ne suretle tefsire tâbi tutulacağı hakkında vazih fikir sahibi olmayanlar da yok değildir.

Hazinecilik zihniyeti bahsi, bizi vergi kanunlarının tefsiri meselesine getirmiş oluyor. Burada tefsirden anladığımız mâna, idarî ve kazaî tatbik safhalarına matuftur. Acaba vergi kanunları, idarece yapılmakta olan idarî tatbik sırasında veya kaza mercilerince hüküm verme sırasında ne suretle tefsire tâbi tutulmalıdır?

Bilindiği gibi kanunların üç türlü tefsirden bahsedilir : 1) Metne bağlı tefsir, 2) Genişletici tefsir, 3) Kıyas suretile tefsir. Az çok yayılmış bir görüşe nazaran vergi kanunları, metne bağlı olarak tefsire tâbi tutulmalıdır. Hâkim kanunun metnine bağlı ve sâdık kalmalı, onun hükmünü genişletmemelidir. Tıpkı Ceza Kanununda olduğu gibi. Fakat bütün hukukçular böyle düşünmüyor. Tanınmış anayasa hukuku müellifi Esmein vergi kanunlarının, kanunun ruh ve maksadına göre genişletici surette tefsirine mecbur olduğumuzu belirtiyor. Hattâ kıyas yolile tefsiri de mahkûm etmek için bir sebep bulunmadığı kanaatinde bulunan müellifler vardır. Bu kanaatte bulunanlara göre hâkime vergi bakımından geniş bir tefsir salâhiyeti kabul etmelidir. Ve vergi jurisprudansına yaratıcı bir karakter tanınmalıdır. Bir idarî kaza kararı dolayısıyla tanınmış bir hukukçu şu mütalâada bulunmuştur : (Vergi jurisprudansı, herşeyden önce âmme menfaati ile ilgili düşüncelerle mevzuatın ruhuna nüfus edecek bir tefsir gayreti taşımali ve yazılı kanunun sert hükümleri üstüne çıkabilmelidir. Tâki böyle iyi bir idarî fiil gerçekleştirmek kabil olsun.)

Bu mütalâa, bize şu fikri telkin etmektedir : Vergi mevzuatında âmme menfaati bahis konusudur. Mükelleflerin objektif haklarını korumak da bu menfaate dahildir. Bu sebeple kanunun şekli ve metni âmme menfaatini haleldar edecek bir tecelli gösterirse, kanunun ruh ve maksadını gözönünde tutarak metinlere ona göre mâna vermek gerekir. Esasen bu kanunların konulmasında ve tatbik edilmesinde güdülen maksat nedir? İyi bir idare, hakları koruyan ve onu şekillere feda etmeyen bir idare değil midir? İşte tefsir gayreti, bu maksadı gerçekleştirmeye yönelmelidir.

Bu bahsettiğimiz mütalâalar, vergi hâkimleri için ileri sürülmüştür. Acaba idare, kanunların tatbikinde nasıl hareket etmelidir?

İdare kanunların kendi sahasındaki tatbikatı sırasında izah ettiğimiz hukukî görüşten mühlhem olmalıdır. Yâni kanunların dar tef-

sirine ve hele hukukî görüşten uzaklaşarak dar anlayışlara gitmemelidir.

Şimdi bu izahların ışığı altında bizde idarenin ve vergi kaza mercilerinin bazı temayül ve kararlarını gözden geçirelim.

Maliye teşkilâtının kanunların tatbiki sırasında nasıl tefsire gidileceği hususunda tebellür etmiş bir görüşü olmamakla beraber, metne bağlı tefsire mütemayil olduğu görülür. Hususile Maliye Vekâletinde belki şimdi de devam eden bir usul vardır. Kanunların tatbikatı sırasında karşılaşılan güçlükler hakkında Vekâlet Hukuk Müşavirliğinin mütalâası alınır. Hukuk Müşavirliği ise, mütalâalarında kanunun metin ve şeklinden pek ayrılmaz. Bundan başka hukuk müşavirleri, hazinenin avukatı oldukları için kendilerinde daha ziyade müdafaacılık zihniyeti hâkimdir. Bu sebeple, Maliye teşkilâtının kanunların tatbikinde genişletici veya kıyaslı tefsirlere gittiği pek görülemez. Hattâ bazen kanunun ruh ve maksadına tamamen aykırı düşecek düşüncelere gidildiğine bile rastlanır. Maliye teşkilâtının veya Vekâlet merkezinin, iki meselede düştüğü tereddüt ve hatayı, bu iddiamıza misal olarak göstereceğiz. Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu, telif kazançlarının beş bin liraya kadar olan kısmını vergiden istisna etmiştir. Kanunda telif kazançlarının tarifi sırasında kitap çıkarma şeklinde kazançlardan bahsedildiği için tahrir kazançları, yâni muharrirlikten elde edilen kazançlar, bu istisnadan faydalanmaz. Bu sebeple gazete muharirlerinin ücretlerinden, bunların istisna haddi içinde olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesilir. Bu durum dolayısıyla bir zaman şöyle bir mesele çıktı. Maarif Vekâletince neşredilmekte olan Türk Ansiklopedisi, bir telif eseri midir, yoksa bir tahrir eseri midir? Tahrir eseri diyenler, ansiklopedi bir mecmua demektir. Binaenaleyh buraya yazı verenlerin istisnadan faydalanmadan vergiye tâbi olması lâzımdır mütalâasında bulundular. Halbuki ansiklopedilerin birer mecmua değil, bir telif eseri olduğu, yalnız hususiyeti icabı tek bir müellifin değil de, birçok müelliflerin işbirliğiyle meydana gelen bir eser olduğu aşikârdır. Bunda tereddüde mahal yoktur. Nitekim, Türk ansiklopedisine yazılan yazıların telif hakkı Maarif Vekâletine satılmakta ve bu husustaki muamele, temlik muamelesi adı altında cereyan etmektedir. Bu sebeple ansiklopedilere verilen telif yazılarının beşbin liralık istisnadan faydalanması tabiidir. Fakat bu arzettiğimiz neticeye varmak kolay olmamıştır. Bu hususta tereddütler geçirilmiştir. Böylece ansiklopediye yazılan yazılardan vergi alabilmek için bunu bir telif

eseri saymamak yolundaki teşebbüse kanunun dar tatbiki bile demek doğru değildir. Buna skolastik izah demek daha isabetli olur.

İkinci misal : Yine bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu, dar mükellefiyete tâbi olup da Türkiye'de sabit bir işyeri bulunan veya daimî bir temsilci bulunduran ve kazancını bu yerlerde elde eden kimselerin kazancını, Türkiye'de elde edilmiş sayarak vergiye tâbi tutmaktadır. Fakat Türkiye'den münhasıran ihracat yapmak üzere mal satın alıp veya imal edip, Türkiye'de satmaksızın ihraç edenleri, sâbit işyeri bulunsa ve daimî temsilcileri bulunsa dahi vergiden istisna etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda da buna benzer bir hüküm vardır. Bu hükümlerin konulması sebebi malûmdur. Bir kere bu müessese ve Kurumlar, Türkiye'de veya Türkiye'den bir satış yapıp kazanç elde etmemektedirler. Bundan başka malımızı satın alarak millî istihsalimize yabancı memleketlerde sürüm temin eden bazı yabancı kurumlar vardır. Bunları vergiye tâbi tutarak tazyik etmekte memleket iktisadî menfaatleri bakımından büyük zarar vardır. Bilindiği gibi tütün, ihracatımızın yüzde yirmibeşini teşkil eden ve birinci sırada gelen bir ihraç maddesidir. Bu ihraç maddemizi bazı Amerikan firmaları, İzmir ve Samsundaki temsilcileri marifetile satın alırlar. Bu firmalardan bu satınalma dolayısıyla vergi aldığımız gün, bunların Türkiye'den uzaklaşması mukadder sayılır. Bu durumda bizim kaybettiğimizi Yunanlılar kazanır. Çünkü, Amerikalılar, Türk tütünü yerine Yunan tütünü ikame edebilirler. Bahsettiğimiz hükümler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına daha ziyade bu durum gözönünde tutularak konulmuştur. Maksat bu iken, zaman olmuştur ki bu kurumlardan vergi alınması lâzımgeleceği salâhiyetli mercilerce düşünülmüş, fakat hatırımda kaldığına göre tasavvurda kalmıştır.

Şimdi kaza mercilerine geçelim :

Onların da vergi kanunlarının tefsir tarzı hususunda tebellür etmiş bir görüşleri olduğu söylenemez. Devlet Şûrası ise, bazen kanun metnine bağlı tefsirlere, bazen de metin dışına çıkarak genişletici tatbiklere gitmektedir.

Birkaç misal : Mahkemelerce teşkil edilen hakem heyetlerinde vazife görenlere verilen para, serbest meslek kazancı mıdır, değil midir? mevzuunda verdiği bir kararda, Devlet Şûrası, hakemlik işini, kanundaki serbest meslek faaliyeti tarifine pek uymadığı için serbest meslek faaliyeti telâkki etmemiştir. Hakemlik ücreti, Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde sayılan diğer kazanç ve irad

zümrelerine de girmediği için bu vazifenin ifası dolayısıyla alınan ücret, vergi dışında kalacak demektir. Tıpkı mahalle muhtarlarında olduğu gibi. Bilindiği gibi mahalle muhtarlarının aldıkları aidat da, Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine benzemediği için muhtarlar da mükellefiyet dışı kalmaktadırlar. Bu karar, kanunun metnine bağlı bir tefsir ve tatbiktir. Ve bizce haklı olmasa da zaruridir. Çünkü Kanunun açıkça boş bıraktığı bir noktayı kendiliğimize doldurmak doğru değildir.

Devlet Şûrasının metne dayanmadığı haller :

Malûm olduğu üzere sermaye şirketlerinin sâfi kazançlarından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kâr kısmı, yüzde onbeş Gelir Vergisi tevkifatına tâbidir. İhtiyat akçeleri de bu arada stopaja ithal olunmak lâzımgeliriyor. Fakat bunlar hissedarlara tevzi edilmediği müddetçe onların gelirleri arasına ithal olunamıyor. Ancak tevzi edildiği zaman gelire ithal olunuyor. Fakat bu defa da tevkif edilen yüzde onbeşin o yıl ödenmesi gereken gelir vergisine mahsubu kabil olmuyor. Çünkü mahsup yapılabilmek için Gelir Vergisi Kanununun 104 üncü maddesine göre verginin, gelirin taallûk ettiği sene içinde kesilmiş olması lâzımdır. Halbuki bu gelirin vergisi, tevzi edilmeden evvel daha evvelki senelerde kesilmiştir. Mahsup yapılmayınca da vergi ödemek durumu hasıl oluyor. Devlet Şûrası, bu vaziyeti haksız gördüğü için kanun metninden ayrılarak kanunun ruhuna ve hakkaniyete uygun bir karar vermiştir. İhtiyat akçelerinden tevzi edilmeden evvel gelir vergisi kesilemez neticesine varmıştır. Bu karara göre ihtiyat akçesi ne zaman dağıtılsa vergi o zaman kesilecektir. Bu vaziyette gelir de, tevzi edildiği senede gelir vergisi mükellefinin eline geçmiş olacaktır. Bu gelirin yüzde onbeş vergisi de aynı sene kesilmiş olacağı için, mahsup yapmağa imkân hasıl olacak ve mükerrer vergiye mahal kalmıyacaktır.

Yine Devlet Şûrasının telif kazançları hakkında verdiği bir karar, kanun metninden uzaklaşan kararlardan biridir. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanunu, bu kazançlar hakkında üç istisna tarzı göstermektedir : 1) Kanunun on sekizinci maddesine göre müellif, mütercim, ressam ve bestekârların, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançların beşbin lirası gelir vergisinden müstesnadır. 2) Yine aynı kanunun altmış altıncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre, telif haklarının satışından, devir ve temlikinden bir takvim yılı içinde elde edilen ka-

zaçların beşbin lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. 3) Yine Kanununun 54 üncü maddesinin altıncı bendinde telif haklarının kiralanması, gayrimenkul iradlarına benzetilmiştir. Yâni telif hakları kiraya verilirse, gayrimenkul sermaye iradları hakkındaki hüküm tatbik olunacaktır. Halbuki gayrimenkul sermaye iradlarında vergiden istisna edilen miktar, beşbin lira değil, 2500 liradır. Bu duruma göre, telif kazançları yukarıda saydığımız 1 ve 2 numaralı fıkralardan birine girerse mesele yok. Çünkü ikisinde de istisna haddi beşbin liradır. Fakat üçüncü fıkraya taallûk ettirilirse iş değişiyor. Vergiden müstesna kısım beşbin liradan 2500 liraya iniyor. Bu hükümlere göre teliften elde edilecek menfaatler üç şekil arz ediyor : 1) Telif kazancı, 2) Telif hakkının satışı, 3) Telif hakkının kiraya verilmesi. Kanununun bu üç hale ait hükümlerinde fark bulunmakla beraber, Devlet Şûrası bahis mevzuu olan kazancın mahiyetini gözönüne alarak ve Kanununun 18 inci maddesinde kabul edilen beşbin liralık istisna esasına bir şümül atfederek telif hakkında gerek yazılı eser halinde kazanç temini, gerekse telif hakkının satılması veya kiraya verilmesi hallerinde mutlak surette beşbin liralık istisnanın tatbik edilmesi lâzımgelceğine karar vermiş bulunmaktadır (Devlet Şûrası kararı 954/1473, 954/3940). Her üç halde kazanç beşbin lirayı aşarsa beş bin lirası istisna edilecektir.

İşte bu kararda telif hakkının kiralanması halinde dahi 5000 liralık istisnanın tatbik edilmesi lâzımgelceği yolunda bir neticeye varılması, kanununun şekil ve metnine aykırıdır. Çünkü bu kiralama, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde açıkça gayrimenkul sermaye iradına temsil edilmiş ve bu iradlarda ise istisna haddi 2500 liradan onbin lirayı aşmayan iradların da 2500 lirasından ibaret bulunmuştur. Esasen Devlet Şûrası kararının hüküm fıkrası tetkik olunursa görülür ki, kiralama halinde de beşbin liralık istisna haddi tatbiki lâzımgelceği neticesine varmak için kanun metni hayli zorlanmıştır.

Aynı Şûrayı Devlet başka bir mevzuda ise metne bağlı kalmak yüzünden kanunun ruh ve maksadına aykırı bir neticeye varmıştır.

Bilindiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanununun sekizinci maddesine göre Kurumların iştirak kazançları, bazı kayıtlar altında kurumlar vergisinden müstesnadır. Bundan dolayı iştirak kazançları, iştirakçi şirketin kurumlar vergisi matrahına ithal edilmemektedir. Fakat sermayesine iştirak edilen şirket, kurumlar vergisinden müstesna olan bu kazançları, yüzde onbeş gelir vergisi tevkifatına tâbi tutacak mıdır? Maliye Vekâleti, 1952 de aldığı bir kararla bunlar-

dan yüzde onbeş tevkifi cihetine gitmiştir. İş kaza mercilerine intikal etmiş, Vergiler Temyiz Komisyonu umumî heyeti böyle bir stopaj yapılamıyacağına karar vermiş iken Devlet Şûrası, Maliyenin görüşüne iştirak ederek tevkifat yapılması neticesine varmıştır. Hatta yalnız bir defa değil, iki defa stopaj yapılmasında kanuna aykırılık olmadığı kanaatini izhar etmiştir. Yâni bu kazançlar bir kere sermayesine iştirak edilen şirketçe iştirakçi şirkete verilirken, ikinci defa da iştirakçi şirket eline geçtikte ve Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kısım üzerinden. Halbuki bu iştirak kazançları, Kurumlar Vergisinden müstesna olduğu için bu verginin matrahına girmemekte, giremeyince de bu kazançlardan kesilecek yüzde onbeşler — Kurumlar Vergisi Kanununun kırk dördüncü maddesinden faydalanmak suretile — Kurumlar Vergisine mahsup edilemediği için iştirakçi şirket, yüzde on nisbetindeki Kurumlar Vergisinden kurtulmasına mukabil yüzde onbeş Gelir Vergisi ödemektedir. Şayet iştirak kazançları, Kurumlar Vergisinden müstesna olmasaydı, mükellef daha müsaide bir durumda olacaktı. Çünkü bu takdirde bu kazançlar, Kurumlar Vergisi matrahına girecek ve bundan ötürü de bu kazançlardan kesilecek yüzde onbeş Gelir Vergisinin Kurumlar Vergisine mahsubuna imkân hasıl olacaktı.

Bu misaller, vergi kaza mercilerimizin tefsir hususunda istikrarlı bir görüşe sahip olmadıklarını teyid eder.

Tefsir bahsinde durum böyle. Acaba aynı mercilerin, vergi daireselerinin kendilerine intikal eden muameleleri karşısındaki durumu nedir? Bu durumu tayin eden şey de, yine vergi borç ve alacağının sübjektif olmayıp objektif bir hak teşkil etmekte olmasıdır. Yukarda demistik ki, vergi ihtilâflarında mükellef ile vergi dairesi hususî hukuk sahasında olduğu gibi karşılıklı iki taraf teşkil etmezler. Aradaki ihtilâf, bir şahsî hak ihtilâf ve dâvası değildir. O halde bu dâvanın mahiyeti nedir? Yine Maliye müellifleri bu vergi dâvalarına (idarî fiile karşı açılmış dâva) nazarile bakmaktadırlar.

Bu fiilden doğan ihtilâfta vergi hâkiminin rolü ne olacaktır? Vergi dairesi, vergi tarh ederken kanun hükümlerinin tatbiki yanında takdirî sayılacak muameleler de yapar. Acaba vergi hâkimi, takdir mahiyetini taşıyan bu muamelelerin esasına müdahale edebilir mi? Yoksa muamelenin esasını teşkil eden takdire karışmayarak sadece takdirin kanunî usullere uygun olarak icra edilmiş olup olmadığını araştırmakla mı yetinir?

Malûm olduğu üzere idarenin takdirî muamelelerinin kaza mercilerinin kontroluna mevzu teşkil edip etmeyeceği hususunda iki

görüş vardır. Bazı müelliflere göre takdir salâhiyeti, serbestçe karar vermeği icap ettirir. Çünkü takdir demek, mahiyet bakımından gayri mahdud bir salâhiyet demektir. Bu itibarla takdir yetkisine dayanarak verilmiş bir idarî kararı kaza mercii esastan bozamaz. Yalnız bu kararın usul bakımından uygun olup olmadığını tetkik edebilir. Bazı müellifler ise bizzat takdirî muamelelerin de kaza mercilerince tetkik edilebileceği düşüncesindedirler. Hattâ bu tetkik, sadece kanuna uygunluk bakımından değil, mortalite bakımından da olabilir. Çünkü bir salâhiyet velev takdire müteallik olsa da yine mutlak sayılmaz derler (Marcel Waline - Droit Administratif) Fransız Devlet Şûrasının içtihadı, bu ikinci kısım müelliflerin mütalâasına uygundur. Yâni kaza mercii, yalnız kararları hukukî şartları bakımından değil, işin aslına uygunluğu bakımından da tetkik eder. Hattâ rakamlara varıncaya kadar inceleyebilir. Şayet bu inceleme sonunda vergi dairesinin verdiği kararın doğruluğunu kabul ederse bunu vergi dairesi, ahval ve şartları haklı bir şekilde takdir ettiği için yapar. Bir kelime ile vergi hâkimi takdir sebeplerine de karışır. Bu görüşe nazaran vergi tarhi muamelesine binnetice kaza mercii hâkim olacak demektir. Bu muamele üzerinde nihaî takdir ve tasarruf, vergi hâkiminin olacaktır.

Bu görüşten şöyle bir netice çıkarılmaktadır : Vergi kazasında, mükellef ile vergi dairesi arasında bir borç ve alacak ihtilâfını halleden bir kazayı tam dâvası da bahis konusu değildir. Çünkü dâvaya mevzu hak, objektif olunca dâva konusu da ancak objektif bir kazaya mahal verebilir. Yani vergi kazası, vergi idaresinin faaliyetini kontrol eder. Yoksa mükelleflerin haklarını müdafaa etmez.

Bizde de vergi kaza mercileri, vergi tarhi muamelesinin her noktasına müdahale edebilirler. Vergi Usul Kanununun 361 inci maddesine göre Vergi İtiraz Komisyonu, âzasından birinin naibliği altında incelemeleri derinleştirebilir. Yeminli bilirkişi kullanabilir ve bu tetkiklerden alacağı neticelere göre kararını verir. Yâni vergi dairesinin tetkik ve takdirleri yerine kendi takdirini ikame edebilir. Devlet Şûrasında da, dâva dairelerinin görmekte oldukları dâvalara ait her nevi tahkikleri — Devlet Şûrası Kanununa göre re'sen de yapabilmeleri ve kararları bozmakla beraber aynı zamanda işin esası hakkında da karar verebilmeleri, Devlet Şûrası kazasının, ihtilâfın her noktasına sarî olduğuna hükmettirebilecek mahiyette sayılabilir.

İşte vergi borcuna ait kanunların tatbikatında mükellefin, vergi dairesinin ve kaza mercilerinin durumları hakkında vergi hukukun-

da ileri sürülmekte olan görüşlerini böylece hülâsa etmiş oluyoruz. Bizde bu mevzulara ait fikir ve görüşler yeni inkişaf etmektedir. Vergi kaza mercilerimizin ilmî tekâmülü ilerledikçe jürisprüdansı da tedricî surette tekemmül edecek ve vergi hukuku da buna muvazi olarak daha ziyade gelişecektir.

Istanbul, 24 Nisan 1956