

300076

VERGI INCELEME RAPORU

HESAP UZMANI

Vergi malikemeleri Kanunu
Tasarısı Hakkında Mütalaa

Vergi Dairesi :

Hesap No. :

Vergi dönemi :

Vergi nev'i :

Mükellefin
Müessesenin Adı :

2330076

TAKSİM

MALİ YARGI VE VERGİ MAHKEMELERİ KANUN TASARISI

1974 GRUBU KİTAPLARI

HAKKINDA MÜTALAA

Sayı O.B 3162

A-2644

Sahife

A - GENEL İZANAT	1
I - HAZIRLANAN MALİ YARGI TASARISI	1
1) Vergi Mahkemelerine Dayanan Bir Yargı Sisteminin Kuruluşu	1
2) Danıştay'a Bağlılık	2
3) V.U.K. ile İlginin Kesilmesi	3
II - MODERN VERGİ YARGI SİSTEMLERİ	4
1) Allî Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi	4
2) İdarî Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi	5
3) Müstakil Yargı Sistemi	5
4) A.B.D.'de Vergi Yargı Sistemi	9
5) Meksika'da Tek Mahkeme Usulü	10
III - TASARININ SİSTEM BAKIMINDAN MUKAYESELİ İNCELENMESİ	11
1) İdeal Malî Yargı Sistemi	11
2) Tasarının Sistem Bakımından Tartışılması ...	13
B - TEKLİFİMİZ	21
I - TEKLİFİMİZİN GENEL ESASLARI	21
1) İki Dereceli Malî Yargı Sistemi	21
2) Malî Yargı Reformunun İdarî Reforma Bağlı Olarak Gerçekleştirilmesi	23
3) Usul Hükümlerininin V.U.K.'da Muhafazası	25
II - ÖN İTİRAZ	28
1) Ön İtirazın Mahiyeti	28
2) Ön İtirazın Konusu	29
3) Takdir ve Tadilat Komisyonları	29
4) Vergi Komisyonlarının Kuruluşu	31

5) Vergi Komisyonlarının Yetkisi	32
6) Ön İtirazın İşleyişi	34
7) Baş Vurma Süresi	35
8) Vergi Komisyonu Kararları	35
III - <u>VERGİ MAHKEMELERİ</u>	36
1) Kuruluş	36
2) Görev, Temsil ve Yönetim	37
3) Meslek Mensupları, Memur ve Hizmetliler	37
4) Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulu	37
5) Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulunun Görev ve Yetkileri	38
6) Vergi Mahkemelerinin Çalışması	39
7) Vergi Mahkemelerine Başvurma	39
8) İcranın Durdurulması	41
9) Danıştay'a Başvurma	44
IV - <u>GÜMRÜKLE İLGİLİ İHTİLÂFLARIN HALLİ</u>	45
1) Türkiye'de Hâlen Carî Olan Usul	45
2) Gümrükte Alınan Gider Vergileri İhtilâflarının Çözüm Şekli	48
3) Bazı Yabancı Memleketlerdeki Tatbikat	49
4) Gümrükte Alınan Vergilerle İlgili İhtilâfların Halli Hususundaki Teklifimiz	55

VERGİ MAHKEMELERİ KANUN TASARISI
HAKKINDA MÜTALÂA

A - GENEL İZAHAT :

I - HAZIRLANAN MALİ YARGI TASARISI :

Değerli ve etraflı bir çalışmanın mahsulü olan tasarı ile vergi yargı sistemimizde radikal bir reforma gidilmek istenilmektedir.

Bu reformun hedefleri, aşağıda, ana çizgileri ile gösterilmiştir.

1) Vergi Mahkemelerine Dayanan Bir Yargı Sisteminin Kuruluşu :

Tasarıya göre, Vergi Komisyonları usulüne (İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonu) dayanan, Danıştaya bağlı bugünkü idarî vergi yargı sistemi terkedilecek, onun yerine Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanından mürekkep bir teşkilâta dayanan bir vergi yargı sistemi kurulacaktır. Şu kadar ki, aslında bağımsız olan bu yargı sistemi, Anayasa Hukukumuzun icabı, Danıştaya bağlı olacaktır.

Fransa'dakine benzer bir gelişme seyri takip etmiş olan bugünkü vergi yargı sistemimiz, özellikle vergi-ciliğimizde Gelir Vergisi devresine geçildikten ve bunun yanısıra modern Türk Vergi Hukukunun da tesis ve geliştirilmesi yoluna gidildikten sonra, usul bakımından ihtiyaca cevap verecek bir durumdan çok uzak kalmıştır.

Türkiye'de malî yargının bu geriliğini ve yetersizliğini şu noktalarda toplamak mümkündür :

a) Komisyonlar (İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonu) Anayasamızda belirtilen şekilde tam bir yargı merci niteliğini taşımamaktadırlar. Bu bakımdan komisyonların

yetersizliği, özellikle Komisyon Başkan ve Üyelerinin Hâkimlerde aranan şartları ve Hâkim teminatını haiz olmamalarında ve Komisyonların kuruluşlarının Maliye Bakanlığına bağlı bulunmasında tezahür eder.

b) İtiraz Komisyonları bünyeleri itibariyle, birbirinden tamamiyle farklı olmak üzere, muvazzaf ve gayri muvazzaf komisyonlar halinde faaliyette bulunurlar.

c) Bugünkü sistemin işleyiş tarzına göre, vergi davalarının çözümü çok uzun sürmektedir.

Komisyon ve Danıştaya ait aşağıda gösterilen 1965 yılı iş hacmi bunu açıkça göstermektedir :

	<u>Gelen</u>	<u>Çıkan</u>	<u>Devredilen</u>
İtiraz Komisyonları ...	95.318	53.219	40.099
Temyiz Komisyonu	40.590 (x)	35.569	5.129
Danıştay	80.170 (x)	31.785	49.112

Komisyonlarda ve özellikle Danıştay'da iş hacminin fazlalığı ve devredilen işlerin artışı dikkati çekmektedir. Bu sistem içinde vergi ihtilâflarının nihai çözümü 7 -12 yılda mümkün olmaktadır. Bu netice, vergi ihtilâflarının en kısa zamanda halledilmesi kaidesinden tatbikatta ne kadar uzaklaşıldığını açıkça göstermektedir.

İşte yukarıda ana çizgileri ile belirtilen sebeplerden dolayı, bugünkü komisyonlar usulü terkedilecek, onların yerini bağımsız Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanı alacaktır.

2) Danıştay'a Bağlılık :

Tasarıya göre temel fikir, ileride değineceğimiz üzere, Alman sistemine benzeyen müstakil bir ihtisas vergi yargı sistemi kurmaktır. Şu var ki, Anayasamıza uyma bakımından bu sistemin Danıştay'la ilgili olarak kurulması zaruri bulunmuştur.

(x) Devir alınanlar dahildir. //.

- Bu suretle :
1. derecede Vergi Mahkemesi
 2. derecede vergi Divanı
 3. derecede Danıştay

olmak üzere bilfiil 3 dereceli bir yargı teşkilâtı vucûda getirilecektir.

Yargı sisteminin ağırlık noktasını Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanında toplamak için, Danıştay'a başvurma hakkı sınırlandırılmış ve bu suretle Danıştay, bilfiil, vergileme ile ilgili hadiselerin dışında kalan bir içtihat mahkemesi haline getirilmek istenilmiştir.

Danıştay'a başvurmanın sınırları başlıca iki esasa göre tesbit edilmiştir :

1. Vergi Divanınının 200.000 liraya kadar vergi veya bu miktar vergiye tekabül eden matrah farklarına ilişkin kararlarına karşı Danıştay'a dava açılmıyacaktır. (Madde 105).

2. Danıştay, vergi divanı kararlarını, yetki, kanun ve nizamlara uygunluk bakımından olmak üzere, sadece hukukî yönden inceliyecek, kararda söz konusu edilmeyen hususlar ile anlaşmazlığın maddî yönü hakkında karar veremeyecektir. (Madde 106).

3) V.U.K. ile İlginin Kesilmesi :

Tasarı malî yargı plânında sadece vergi mahkemelerinin kuruluşu ile ilgili bir teşkilât kanunu değil, aynı zamanda usul hükümlerini de ihtiva eden genel mahiyette bir malî yargılama kanunu tasarısı olarak hazırlanmıştır.

Tasarının kadrosu bu suretle genişletilince V.U.K.'nun vergi ihtilâflarına ait olan Beşinci kitabının olduğu gibi kaldırılması icabetmiştir.

Böylece vergileme ve bunun sonuçları ile ilgili bir takım hükümler, bütün tatbikat ve usul hükümlerini bir arada toplama fonksiyonu içinde olan V.U.K. nizamının dışına çıkılarak Vergi Mahkemeleri Teşkilâtı Kanununa bağlanmaktadır.

Bu aktarma yapılırken, reformun icabı, mevcut bazı usul hükümleri değiştirilmekte, bunlara yenileri de eklenmektedir.

II - MODERN VERGİ YARGI SİSTEMLERİ :

Modern Vergi sistemlerinin uygulandığı memleketlerde vergi tatbikatına ilişkin olan vergi yargısının, adli yargıya, idarî yargıya bağlı ya da bağımsız olarak 3 şekilde organize edildiği görülür.

Aşağıda bu sistemleri kısaca gözden geçireceğiz.

1) Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi :

Bu yargı sistemi genellikle yargı birliği esasının cari olduğu memleketlerde uygulanır. Bunun da en tipik misali İngiltere'dir. Hemen şunu ilâve edelim ki, İngiltere'de vergi ihtilâfları, başta USA ve Federal Almanya olmak üzere diğer çoğu Batı Devletlerinde olduğu gibi yargı mercilerine başvurmadan idarî plânda özel ve geniş yetkilerle tehciz edilmiş olan organlar tarafından, iptidadan çözülür.

Gelir vergisini ilk defa kurmuş olan İngiltere bu verginin örnek olarak gösterilen tatbikatında bu yoldan gitmek suretiyle muvaffak olmuştur.

İngiltere'de, Gelir Vergisine ilişkin itirazlar, aynı zamanda bu verginin tarhında da görevli olan General Commissioners denilen heyetlere yapılır. Bu heyetler Belediye Başkanı, Merkez Bankası Müdürü ile Belediye Meclisi tara-

findan seçilmiş üyelerden müteşekkildir. Diğer bazı vergilere ait itirazlar ise Special Commissioners denilen yüksek dereceli Devlet Memurlarına yapılır.

G.C. ve S.C. lerin kararlarına karşı sadece hadisenin hukukî yönü bakımından sırası ile High Courts'den başlamak üzere İstinaf Mahkemelerine (Court Of Appeal) ve son safhada da Lordlar Kamarasına (House of Lords) başvurulabilir.

2) İdarî Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi :

Bu sisteme misal olarak Fransa gösterilebilir. Napolyon zamanından kalma bir yargı sistemini uygulayan bu memlekette, Vasıtasız Vergiler ile Muamele Vergisi ve benzeri bazı Vasıtalı Vergiler hakkında idarî yargı usulü ca-ridir.

Fransız idarî yargı mercileri, başta (Conseil d'Etat) olmak üzere onun altındaki Bölge İdare Mahkemeleridir. Vasıtasız vergilerle, yargılama nizamı bakımından aynı kategoriye giren vergilerin uygulanmasından doğan ihtilâflara Bölge İdare Mahkemeleri tarafından bakılır. Bu mahkemelerin kararlarına karşı temyizden Danıştay'a başvurulabilir.

İdarî Mahkemelerinin kompetansı dışında kalan vergilerden doğan ihtilâfların çözümlenmesine Adli Mahkemeler yetkilidir.

Şunu da ilâve edelim ki, yargı sisteminin yanında, Fransa'da, nizasız kaza (Juridiction Gracieuse) denilen bir uzlaşma usulü geniş ölçüde uygulanır.

3) Müstakil Vergi Yargı Sistemi :

Bu sisteme misal olarak Alman yargı sistemi gösterilebilir. 1917 yılında Weimar Almanyasında Vergi Hukukunun yaratıcılarından Enno Becker'in çalışmaları üzerine

R.A.O. çerçevesinde kanunî yollar nizamı altında itiraz ve temyiz esasına göre Maliye Mahkemeleri ve Rayh Maliye Divanı Teşkilâtına dayanan vergi yargı sistemi kurulmuştur.

Maliye Mahkemeleri Bölge Maliye Teşkilâtına mütenazır olarak Eyalet Merkezlerinde teşkil edilir. Her Mahkeme birkaç daireye ayrılır. Gümrük İdarelerinde tahsil edilen vergilerden doğan davalara mahkemenin özel bir dairesi bakmaktadır.

Eyalet Merkezleri dışında lüzum görülen yerlerde ayrıca Mahkeme Daireleri veya Maliye Mahkemeleri kurulur. Mahkemeler muvazzaf hâkimlerle, seçilmiş fahri hâkimlerden teşekkül eder.

Maliye Divanına gelince, Rayh Maliye Divanı olarak ilk kurulduğu tarihten beri merkezi Münih'te bulunan bir yüksek Mahkeme sadece muvazzaf hâkimlerden müteşekkil olup muhtelif dairelere (Senat) ayrılır.

Alman Malî Yargı sisteminden bahsederken, iki önemli hususu belirtmek faydalı olacaktır.

Alman Malî Yargı sistemi, yukarıda gösterildiği gibi, Vergi Mahkemeleri ve Federal Maliye Divanına dayanan iki dereceli bağımsız özel bir ihtisas yargı sistemidir.

Böyle olmakla beraber, Almanya'daki vergi ihtilaflarının hallinde özellikle hadiselerin kemiyeti bakımından en önemli rol idare içinde yer alan "Vergi Komisyonları"na düşmektedir.

Alman sisteminde, Malî Yargı Mercilerine başvurmadan önce, Maliye İdaresine bağlı bir organ olan Vergi Komisyonuna ön itirazda bulunulur.

Bu Komisyonlar, mükelleflerin vergi tarhiyatına karşı yaptıkları ön itirazlara baktıktan başka sırasında verginin tahhina istişarı mahiyette iştirak ederler ve ayrıca uzlaşma işleri, re'sen takdir, kâr hadlerinin tesbiti, mahallî meslek vergilerinin uygulandıkları yerlere göre değişik olan nisbetlerinin takdiri gibi çeşitli konularla meşgul olurlar.

Almanya'da 10 milyonun üstünde bulunan yalnız Gelir ve Kurumlar Vergisi tarhiyatında yüzbinlerce ihtilâflı hadiseden sadece birkaç bininin vergi mahkemelerine intikal etmesi, Vergi Komisyonlarının mevcudiyeti ve bunların müsbet çalışmaları ile mümkün olmaktadır.

Bu sebeptendir ki, son Malî Yargı reformu sırasında Vergi Komisyonlarının sistem bakımından kaldırılması, ya da Malî Yargının bunları da içine alacak tarzda 3 dereceli olarak organize edilmesi fikrî reddedilmiş, bunun aksine Komisyonların sadece muhafazası değil, hatta bünyelerinin takviyesi suretiyle geliştirilmesi yoluna gidilmiştir.

Bunun sebebi, vergi tatbikatından doğan ihtilâfların uzatmadan, muğlak bir hâle getirilmeden ve fazla masraflı olmadan, Almanların kullandıkları bir tâbirle, (Zeitnahe) yani "zamana yakın" olarak halledilmesinin, beyana dayanan modern kitle vergilendirilmesinin bir icabı olarak kabul edilmesindedir.

Alman Yargı Sisteminin ikinci özelliğine gelince, o da, Gümrükte alınan vergi ve resimlere ait ihtilâfların ve davaların da aynı malî yargı nizamı içinde halledilmesidir.

1919 da vergi hukuku ve Malî Yargı sahasında yapılan inkilâp sırasında Gümrük ve İstihlak Vergileri, girilen teşebbüsün yeni olmasından sarfinazar, mahiyet ve teknik özelliklerinden dolayı, Malî Yargı Nizamının dışında bırakılmışlardı.

Sonraları ve nihai olarak 1950 de bu ikili yargılama usulü terkedilmiş, Gelir, Servet ve Tedavül Vergileri hakkında cari olan genel usul, Gümrük ve İstihlâk Vergilerine de teşmil edilmek suretiyle, Malî Yargı alanında hiç bir memlekette mevcut olmayan bir sistem ve tatbikat birliğine varılmıştır.

Bu önemli reform neticesinde, gerek Gümrük gerek İstihlâk Vergilerine taallük eden ihtilâflara da, ön itiraz safhasını takiben, Vergi Mahkemelerinin ilgili Dairesinde bakılmakta, bu Mahkemelerin kararları da Federal Maliye Divanında temyiz edilmektedir.

Alman Yargı sistemi hakkındaki açıklamaları bitirmeden önce şu hadiseye de temas etmemiz yerinde olacaktır.

1919 da kurulan Alman Malî Yargı sistemi 1933 den sonra, Nasyonel Sosyalist rejimin iktidara gelmesi ile temelinden yıkılmıştır.

Bu devrede ilkin, Vergi Komisyonları lağvedilmiş bunu takiben de Vergi Mahkemeleri kaldırılmış, nihayet Maliye Divanının da faaliyeti inkıtaa uğramak suretiyle Malî Yargı sistemi bütünü ile çökmüştür. 1948 yılından sonradır ki sarfedilen büyük gayretler neticesinde Malî Yargı sisteminin tedricen ve yeniden kurulması mümkün olmuş ve nihayet 1957 de realize edilen son reform ile de Alman Malî Yargı sistemi bugünün ihtiyaçlarına cevap veren en müttekâmil şeklini almıştır.

Bu konudaki açıklamalarımıza son vermeden önce şu noktayı da belirtelim ki, 22 Ekim 1957 tarihli Malî Yargı Kanunu ile, evvelce Abgaben Ordnung'da yer alan Vergi Mahkemeleri Teşkilâtına, Yargı usulüne ve Yargı masraflarına ait hükümler, bu özel kanunda toplanmış, böylece A.O.'nun bütünlüğü Malî Yargı yönünden bozulmuştur. Kanunun gerekçesinde bu husus şu suretle izah edilmektedir :

"A.O.'nun Malî Yargı Teşkilâtı ve Yargı ile ilgili usul hakkındaki hükümlerinde değişiklik yapacak yerde, Malî Yargı hakkında ayrı bir kanun getirilmesinin başlıca sebebi, Vergi Mahkemelerinin tamamen bağımsız hâle getirilmesi ve mükellefler için hukukî güvenliğin daha kuvvetli bir tarzda sağlanmasını hedef tutan reform, A.O.'nun çerçevesini, kanun tekniği bakımından aşmaktadır. Şu var ki, bu yoldan gidilmekle Enno Becker'in bir devir aşmış olan eseri, bütün bir bölümü çıkarılarak, toplayıcı ve birleştirici karakterini kaybetmiş olacaktır." Bu sebeple ileride A.O.'nun bütünü ile ve yeni baştan tanziminde vergi yargısının ayrı kanun içine alınması ayrıca üzerinde durulacak bir mesele olarak kabul edilmektedir. (x)

4) A.B.D.'de Vergi Yargı Sistemi :

A.B.D. de vergi ihtilâfları prensip itibariyle idarenin aktif organlarıyla mükellefler arasında iş birliği zihniyeti içinde direkt anlaşmalar yoluyla halledilir. Bu anlaşma ilk kademesinde mükellefle Vergi Dairesinin ilgili servis arasındaki temaslarda sağlanmağa çalışılır. Bu mümkün olmazsa, mükellef memlekette sayısı 10 dan ibaret olan Bölge Müdürlüklerindeki Regional Office'lerdeki temyiz şubesi (Appeal division) adı verilen Maliye Memurlarından kurulu yarı bağımsız bir Hey'ete başvururlar.

İdare içinde halledilemeyen federal vergilere ait ihtilâflarda vergi Mahkemesinde Tax Court'a müracaat edilir.

Vergi Mahkemesi, Federal Yargı sistemi dışında Maliye İdaresinin Malî Yargı seksiyonunu teşkil eden bağımsız bir idarî organ hüviyetindedir.

Seçimle değil, tâyinle görevlendirilen 16 Hâkimden kurulu bu merkezî (Vaşington) tek Vergi Mahkemesi Hâkimlerinin bir program gereğince belli tarihlerde memleketin (x) 1966 yılından itibaren Vergi Komisyonları kaldırılmış, Komisyonlara mevdu işler Vergi İdaresine bırakılmıştır.

muhtelif bölgelerine giderek davalara bakmaları dolayısıyla daha ziyade seygar bir mahkeme hüviyetini arzeder. (Vergi Mahkemesi kararlarına karşı sırasıyla Eyalet Temyiz Mahkemesine ve Yüksek Mahkemeye başvurulabilir.)

Memlekette pek büyük bir itibarı olan Vergi Mahkemesinin Federasyon plânında karara bağladığı davaların sayısı 3.000 - 5.000 arasındadır.

U.S.A.'nın genişliği, Internal Revenue tarafından yapılan tarhiyatın miktarı, vergi meselelerinin ekonomik önemi gözönünde tutulursa bunun ne derece düşük bir rakam olduğu anlaşılır.

Şunu da ilâve edelim ki, Amerika'da Vergi Hukukunda İdare duruşmanın yapılacağı tarihe kadar mükellefle anlaşma imkânına sahiptir. Fiiliyatta bu imkândan geniş ölçüde faydalanılmaktadır. Böylelikle neticede Vergi Mahkemesinin karara bağladığı ihtilâfların sayısı yüzbinde 2-3 nisbetinde bulunur.

5) Meksika'da Tek Mahkeme Usulü :

Meksika'da 1938 yılından beri bir Federal Vergi Mahkemesi ihdas edilmiştir. Bu Mahkemeler bütün federal vergiler ile ilgili her türlü anlaşmazlıklara bakan tipik bir yargı organıdır.

Vergi Mahkemesi 21 Hâkimden müteşekkildir ve 7 daireye ayrılır. Şunu hemen ilâve edelim ki, Vergi ihtilâflarında Vergi Mahkemesine başvurmadan önce, vergileme ile ilgili muamelelere karşı Maliye Bakanlığında Gelirler Müdürlüğüne hiyerarşik itiraz (Recours Hiérarchique) yoluyla müracaat edilir.

Böylece bu memlekette de vergi ihtilâflarının çoğu iptidâden idarî plânda çözümlenme imkânını bulmaktadır.

III - TASARININ SİSTEM BAKIMINDAN MUKAYESELİ İNCELENMESİ :

1) İdeal Malî Yargı Sistemi :

Zamanımızın ekonomik ve sosyal şartları içinde genel olarak vergi sistemlerini ve bunların içinde de münferid vergileri teorik ve hukukî yapıları itibarıyla örnek olarak kabul edilebilecek tiplere irca etmek ve vergi reformlarını, bittâbi memleketlerin özelliklerini gözönünde tutarak, bunlara yönelen istikâmette geliştirmek mümkün bulunmakta, hatta bazı hâllerde zarurî olmaktadır.

Buna son ve en belirli bir misâl olarak Avrupa Ekonomik Topluluğunda muamele vergilerinin Fransız örneğindeki T.V.A. "Eklenen Değer Vergisi" yolunda genel ve radikal bir reforma tâbi tutulması hususunda varılan kararı gösterebiliriz.

Halbuki vergi tatbikatında ve genel vergi hukukunda daha müşahhas ifade ile Vergi Usul Hukuku alanında bu arada Malî Yargı konusunda böyle bir safhaya varılmış olmanın çok uzak bulunulmaktadır. Böyle olmakla beraber mukayeseli çalışmalar yapılmak suretiyle genel vergi hukuku ve malî yargı alanında da ileri, rasyonel ve başarılı olmuş sistemlerin araştırılmasında ve bu alanda yapılacak reformlarda bunların gözönünde tutulmasında faydalar bulunduğu muhakkaktır.

Türkiye'ni giristiği ve genel vergi hukuku ile Gelirler Teşkilâtının Reorganizasyonunu da kapsayan genel ve organik vergi reformu hareketi içinde Malî Yargı sisteminin ıslâhı meselesi ele alınırken bu teşebbüste hangi malî yargı sisteminden daha ziyade faydalanılabileceği hususu üzerinde de ayrıca durulmaktadır. la

Bu hususta teorik yapısı, tarihî oluşu ve modern vergi hukuku, vergi tekniği, tatbikatı ve vergi psikolojisine

uygunluğu bakımından en ileride gelen sistem olarak Alman modelindeki bağımsız ihtisas malî yargı sistemini kabul etmek hatalı olmasa gerektir.

Ayrıca Türk Vergi Hukuku, taşıdığı bir çok özelliklerine rağmen, kuruluşuna hâkim olan temel fikirler bakımından, Fransız ve Anglosakson sistemlerinden çok fazla Alman sistemine yakın olması itibariyle, malî yargının yeniden kuruluşu sırasında bu münasebeti de gözönünde tutarak, Alman sisteminin model olarak alınması herhalde makul ve mantıkî bir hareket tarzı olur.

Nitekim bu görüşten hareket edilerek 1944 yılında yani 22 yıl önce Gelir Vergisi Reformu çalışmaları sırasında hazırlanan ilk Vergi Usul Kanunu tasarısı içinde, Malî Yargı sisteminin Alman örneğine uygun bir tarzda organize edilmesi düşünülmüştü. 1961 de teşkil edilen Vergi Reformu Komisyonu da aynı yılda hazırladığı bir raporda malî yargı hakkındaki görüşünü aynı esaslara göre tesbit etmiştir.

Nihayet son tasarı ile yapılan teklifin de, prensip itibariyle, aynı görüşe dayandığı müşahede edilmektedir.

Türk Vergi Yargı sistemine model olarak alınmak istenilen Alman yargı sisteminin esasları daha önce açıklanmıştır. Burada bu sistemin yapacağımız reform bakımından taşıdığı önem itibariyle 2 özelliği üzerinde bir kere daha durmak istiyoruz.

- Alman Malî Yargı sistemi, Vergi Mahkemesi ve Federal Maliye Divanından teşekkül etmiş iki dereceli bir ihtisas yargı sistemidir.

- Alman Malî Yargı alanına, diğer Batı Devletlerinin çoğunda olduğu gibi, intikal eden ihtilâflı hadise-

lerin sayısı gayetle mahdud bulunmaktadır. Bu neticeyi sağlayan çeşitli âmillerin başında, teşkilât plânında idareye bağlı Vergi Komisyonlarının mevcudiyeti gelir.

Büyük Batı Memleketlerinde bugünün 10 milyonlarca mükellefi kapsayan ve kontrollü beyan esasına dayanan vergi tatbikatında malî yargı kendine düşen görevi ifa edebiliyorsa bunun başlıca sebebi, şüphesiz, diğer bir takım faktörler yanında vergi ihtilâflarının iptidadan, yani vergi mahkemelerine intikal etmeden idarî plânda çözümlenebilmesidir.

Alman sisteminde bu bakımdan en önemli rolü ise yargının en safhasını teşkil eden Vergi Komisyonları oynamaktadır.

Görülüyor ki, Alman Malî Yargı sistemi gerçekte Vergi Komisyonları ile irtibatlı iki dereceli bir sistem olarak kurulmuş ve bu kuruluş sayesinde başarıya ulaşmıştır.

2) Tasarının sistem bakımından tartışılması :

Tasarıda teklif edilen vergi yargı sistemi, yukarıda da belirttiğimiz üzere, esas itibariyle Alman modeline göre kurulmak istenilmiştir. Ana fikir bu olmakla beraber bir yandan anayasa nizamımızın icabı yargı sisteminin Danıştay'a bağlı 3 dereceli bir nizam olarak kurulması, öbür yandan da böyle bir sistemin bilfiil ve başarı ile işlemsini sağlayacak Vergi Komisyonlarının mevcut olmaması yüzünden, teklif edilen sistem Alman modelinden tamamiyle ayrılmaktadır.

Tasarıda Alman modeline yaklaşılarak Almanya'nın Eyalet Vergi Mahkemelerine karşılık Bölge Vergi Mahkemeleri; Federal Vergi Divanı yerine de aynı adla Vergi Divanı teşkilî düşünülmüştür.

Alman sisteminde Vergi Mahkemelerinin Eyaletlere göre kurulması Maliye Teşkilâtının memleket idari taksimatı içinde aynı esasa göre organize edilmiş olmasının bir sonucudur.

Böylece idare ile Malî Yargı arasındaki münasebetin teşkilât plânında muhafazası sağlanmaktadır.

Hâl böyle olmakla beraber, Alman sisteminde Vergi Mahkemelerinin kuruluş yerleri ayrıca kanunla tesbit edilmektedir.

Tasarıda ise memleketimizde Maliye Teşkilâtı henüz bölge esasına göre organize edilmemiş olduğu cihetle Vergi Mahkemelerinin bu esasa göre kurulması İdare-Yargı arasındaki ilişki bakımından pek vuzuhlu görülmemektedir.

Diğer taraftan az önce belirttiğimiz üzere Almanyada Vergi Mahkemelerinin teşkil edileceği yerlerin kanunla tesbit edilmesine karşılık tasarıda bu yetki Vergi Divanı Başkanının mütalâası alınmak suretiyle Maliye Bakanına bırakılmıştır.

Vergi Mahkemeleri gibi Malî-Ekonomik hayatımızda pek önemli bir görevi üzerine alacak bağımsız ihtisas yargı organlarının ne zaman nerelerde teşkil edileceği ve hangi işlerle uğraşacağını Maliye Bakanlığına bırakılmasının pek uygun bir usul olabileceğini sanmamaktayız.

Tasarıda kabul edilen vergi yargı usulü, önce de belirttiğimiz üzere bilfiil 3 dereceli bir yargı sistemidir. Bu da bugünkü anayasa nizamı içinde malî yargı konusunda Danıştay'ın dışına çıkılmasının mümkün olmamasından ileri gelmektedir. Fakat hangi sebeple olursa olsun bugünün ilmi görüşü ve organizasyon tekniğine göre vergileme ile ilgili yargı teşkilâtının 3 dereceli olarak kurulmasının mümkün olmayacağını kabul etmek gerekir.

Vergi anlaşmazlıklarından yargı safhasına intikal edenlerin de ihtisasa dayanan tam bir güvenlik içinde süratle ve az masrafla çözümlenmesi kaidesini 3 kademeli bir malf yargı usulü ile bağdaştırmak gerçekten mümkün olamaz.

Tasarıda bu dairenin dışına çıkabilmek için yargının ağırlığı, bilfiil mahkemelerle divan üzerine oturtulmak ve nihaf merci olan yüksek mahkemenin Kompetansı Vergi Divanında toplanmak istenmiştir. Bunun içinde başlıca şu tedbirlere başvurulmuştur :

1) Danıştay'a müracaat imkânı azamî derecede sınırlandırılmaktadır.

2) Vergi Divanı bilfiil Danıştay'ın yerini alacak nihaf ve yüksek bir mahkeme hüviyeti ile kurulmaktadır. Danıştay'a müracaatın ne suretle sınırlandırıldığı daha önce açıklanmıştır. Burada kısaca tekrarlıyalım :

Danıştay'a başvurmayı sınırlayan başlıca iki tedbir düşünülmüştür :

a) Vergi divanınının 200 bin liraya kadar vergi veya bu miktarda vergiye tekabül eden matrah farklarına ilişkin kararlarına karşı Danıştay'da dava açılmıyacaktır.

b) Danıştay-Vergi Divanı kararlarını sadece hukukî yönden inceleyebilecektir.

200 bin liralık baraj hükmü şu sonuçları doğurur: Meselâ Gelir Vergisinde 400 bin liralık, Kurumlar Vergisinde 1 milyon lira, %10 nisbetinde bir gider vergisinde 2 milyon lira, %3 üzerinden vergi kesintisinde yaklaşık olarak 7 milyon liralık matrahlarla ilişkin davalara nihaf ve üst yargı merci olarak Danıştay bakanıyacaktır.

Deniştay'ın yüksek mahkeme olarak sadece hukukî meselelerle meşgul olacağı hakkındaki prensibe gelince, bu prensibi yerinde bulmamak mümkün değildir. İngiltere'de malî yargının tarihi oluşu içinde iptidadan bu prensip uygulanmıştır. Diğer Batı Devletlerinde, bu cümleden olarak Alman Malî Yargı sisteminde de bu esas caridir.

şu var ki, zamanımızda vergi hukuku ve tekniğinin bir bakıma tabii bir sonucu olan bu prensibin Malî Yargı Teşkilâtının çalışması üzerinde önemli bir değişiklik husule getireceği sanılmamalıdır.

İlkin modern vergilerin tatbikatında hukukî ve maddî meseleleri birbirinden kesinlikle ayırmak her zaman mümkün olamaz. Bu da verginin hukukî yönü önemli olmakla beraber mahiyeti itibariyle maddi bir vakfaya dayanmasından, daha açık bir ifadeyle nakdî bir ödeme olmasından ileri gelmektedir.

Verginin zamanında ödenmemesi, beyanın usulüne göre yapılmaması, vergileme ile ilgili çeşitli formalitelerin yerine getirilmemesi, matrahın ve verginin tesbitinde bir takım hesap hataları yapılması gibi, delilleri ile tesbit edilen maddî hadiselerin, değil nihaf yüksek mahkemeye intikal etmeleri, bir ihtilâf konusu dahi olmalarını gerekir.

Bunlar dışında, mükellefiyete, vergi sorumluluğuna, muaflık ve istisnalara, indirimlere, matrahın tesbitine, değerlemelere, vergi kesintilerine, verginin tahsiline iadelere, vergi nisbetlerine, götürü vergilemelere ait birçok hususlarla ilgili hukukî meselelerde, ödenecek bir vergi ile ilgili olarak maddî hüviyetleri ile ortaya çıkarlar.

Bu gibi meselelerin de batı memleketlerinde görüldüğü üzere, esas itibariyle, idare içinde doğrudan doğruya veya vergi komisyonları marifetiyle halledilmesine çalışılır.

Anlaşmazlıkların bu seviyede çözümlenmesini, ayrıca vergi tatbikatında yer alan re'sen takdir, düzeltme, uzlaşma tecil gibi müesseseler kolaylaştırır.

İşte bu nizam içinde malî yargı safhasına intikal eden ihtilâflı hadiselerin çoğu kendiliğinden hukukî yönleri ile ortaya çıkmış bulunurlar.

Bununla beraber bunları da maddî muhtevalarından tecrid etmek her zaman mümkün olamaz.

Kanaatimizce, Danıştay'ın, yukarıda açıklanan baraj hükümleriyle malî yargı düzeninin dışında bırakılması varid olamaz.

Tasarıda bahis konusu sınırlamalarla Danıştay'ın daha ziyade içtihat ve murakabe yoluyla vergi hukukunda Jurisprüdans yapan bir merci olarak çalışacağı, bunun ise zaten bu yüksek mahkemenin esas görevi olduğu ileri sürülmektedir.

Bilfiil aktif malî yargı faaliyeti dışında kalan bir müessesenin bugünün vergisi gibi sonsuz bir tatbik sahası olan ve memleketin siyasi, ekonomik ve sosyal hayatında en önemli rolü olan bir konuda kanun etkisindeki içtihatları tesis etmesinin pek mümkün olacağını sanmamaktayız.

Tasarı, Danıştay'ı yukarıda izah edildiği üzere, malî yargı düzeni içinde pasif bir duruma sokmak isterken, buna karşılık Vergi Divanını, bunun yerini alacak en geniş bir Kompetans ile teçhiz etmektedir.

Merkezî Ankara'da olan Vergi Divanı, birinci Başkan ile çeşitli daireler ve diğer organlardan terekkep eder. Divanın genel kurulu vardır. Bu kurul esas itibariyle içtihatların birleştirilmesi konusu ile meşgul olur.

Divanın ayırma meclisi vardır. En az ayda bir defa toplanan bu meclis vergi mahkemeleri ile divanın Başkan ve üyelerinin (atanma, yer değiştirme, yükselme ve disiplin cezaları gibi) personel işleri ile meşgul olur. Bu görevi baş yardımcı ve yardımcılar seviyesinde memurlar kurulu ifa eder. Divanın yazı ve idare işleri ile uğraşan bir genel sekreteri vardır. Nihayet Divanın bir tasnif ve yayın bürosu vardır.

Görülüyor ki, tasarıya göre Alman bağımsız yargı sistemindeki Federal Maliye Divanı gibi, Türk Vergi Divanı da bütün unsurları ile en yüksek bir malî yargı mercii hüviyeti ile tesis edilmektedir. Bu yoldan gidilirken, ayrıca, divan birinci başkanına üstün bir mevki verilmektedir. Tasarıya göre divan birinci başkanı divanın ve genel olarak vergi mahkemelerinin düzenli olarak çalışmalarını sağlar ve bundan sorumludur. Vergi Divanı ve Mahkemelerinin çalışma sonuçları ve kanunların uygulanmasında görülen noksanlıklar, düzeltilmesi gereken hususlar hakkında, en az yılda bir defa Maliye Bakanına bilgi verir ve vergi divanı ve vergi mahkemelerinin idarî işlerini bizzat veya görevlendireceği Başkan ve Üyeler vasıtasıyla denetler.

Vergi Divanı daire Başkanları ile Vergi Mahkemesi Başkanları her yıl sonunda işlerin durumu, aksaklıklar, alınması gereken tedbirler hakkında birinci başkana rapor verirler. Vergi Divanı Daire Başkanları ile Vergi Mahkemele-ri Başkanları İdarî İşlerin yönetiminden dolayı birinci başkana karşı sorumludurlar.

Daha önce belirttiğimiz üzere Maliye Bakanı Divan birinci Başkanının mütalâasını almak suretiyle vergi mahkemelerinin kurulacağı yeri ve bakacağı işleri tesbit eder.

Yukarıdan beri verdiğimiz izahattan anlaşıldığı üzere, Danıştay'ı nazarı olarak yüksek bir içtihat mahkemesi

haline getirmek suretiyle pasif bir durumda bırakan, buna karşılık yüksek mahkemenin Kompetansını bütün unsurları ile vergi divanında toplayan ve divanın birinci başkanına da üstün bir mevki veren tasarı teklifinin, özellikle bu günün Anayasa rejimi içinde gerçekleştirebileceğini sanmamaktayız.

Diğer taraftan şu hususu da önemle belirtmek isteriz ki, bu gün yapılacak bir malî yargı reformu, özellikle bizim şartlarımız karşısında, ileride daha etraflı bir tarzda inceleneceğimiz üzere, idarî reformun içinde değilse bile bununla birlikte buna paralel olarak realize edilebilir.

İdare ile yargı teşkilâtı arasındaki vergileme bakımından olan bağlantılar ve idare ile yargı teşkilâtının yetişmiş mütehassis personel bakımından aynı kadrolardan faydalanacağı gözönünde tutulursa, idare ile hiçbir yönden ilişki kurmamış olan malî yargı reformunun muvaffak olabileceği, realist olarak, düşünülemez.

Kaldı ki, yukarıdan beri bütün önemi ile belirtme çabladığımız gibi, malî yargı sahasına tek mahdut sayıda ve daha ziyade hukukî mahiyette olan hadiselerin intikal etmesiyledir ki, bu yargı müessesesi çağdaş vergi tatbikatında kendine düşen pek önemli görevi gereği gibi yerine getirebilir.

Bunun için beyana dayanan modern vergilemenin tabii bir sonucu olarak ortaya çıkan devamlı ve geniş ölçüdeki anlaşmazlıkların vergi hukukunun düzeltme, uzlaşma, tecil gibi müesseseleri yanında, idarî plânda alınacak tedbirler ve vucuda getirilecek teşkilât ile iptidadan halledilmesi gerekir.

Herhalde yüz milyonun üstünde vergi tarh muamelesi olan Amerika Birleşik Devletlerinde Malî Yargı safhasına, 3 bin ilâ 5 bin vaka intikal ederken bizde bu yargı

mercilerinin 50 binden fazla vak'a ile uğraşmaları bugünün vergileme nizami içinde malî yargı anlayışı ile izah edilemez.

Tasarıda ise malî yargının asıl davası olan bu meseleye değinilmemiştir.

Nihayet tasarı teklifi ile prensip ve sistem bakımından Usul Kanununun tamamıyla dışına çıkılmış olmasını da yerinde bulmadığımızı ifade etmek isteriz.

Vergileme ve vergi tatbikatı ile her türlü müessese ve usul hükümlerinin Vergi Usul Kanunu çerçevesi içinde toplanması, vergi hukuku içinde genel hukuk disiplininin gerek teorik gerek pratik bakımlarından en ileri ve rasyonel bir tedvin tarzını ifade eder ki, modern Türk Vergi Hukuku kuruluşundan beri bu prensibe uygun bir gelişme içinde bulunmuştur.

Bu anlayışa göre malî yargı konusunda, olsa olsa, yargı teşkilâtı ile Hâkimler Usul Kanununun dışına çıkarılabilir. Fakat yargı usulüne ait olup bütün mükellefleri ilgilendiren müracaat, süreler gibi hususlara ait usul hükümlerinin usul kanunundaki yerini muhafaza etmesi, usul hukuku disiplininin bütünlüğü bakımından zaruri bulunur.

Bu itibarla tasarı teklifine bu yönü ile de prensip ve sistem itibarıyla katılmadığımızı ifade etmek isteriz.

B - TEKLİFİMİZ :

I - TEKLİFİNİZİN GENEL ESASLARI :

1) İki dereceli Malî Yargı Sistemi :

Yukarıda açıkladığımız üzere Vergi Mahkemesi Yüksek Maliye Divanından mürekkep Alman modeline uygun bağımsız bir ihtisas Malî Yargı sisteminin kurulması hakkında sarfedilen çabalar bir sonuç vermemiştir. Bu itibarla vergiciliğimizin bu önemli meselesinin çözülmesi yolunda tek bir alternatif kalmaktadır. O da Anayasamızın 141. maddesinde öngörülen tarzda bilfiil Danıştay nizamı içinde bir vergi yargı sistemi kurmaktır.

Anayasa Hukukumuzun kaçınılmaz bir gereği olan bu realiteyi kabul etmek ve bu anlayış içinde rasyonel ve ileri bir yargı nizamını kurmağa çalışmaktan başka yapılacak birşey kalmamıştır.

Meseleyi bu yönden biran önce çözmeye bizi zorlayan diğer bir âmil de Anayasa hukukumuzda göre bugünkü İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonunun bağımsız yargı mercileri olarak kabul edilmemeleri keyfiyetidir.

Yukarıdaki hususlar gözönünde tutularak kurulacak bir Malî Yargı düzeni, kanaatimize göre ancak Vergi Mahkemeleri - Danıştay terkibine dayanan iki dereceli bir yargı sistemi olabilir. Bunun model olarak gösterdiğimiz sisteme mümkün olduğu kadar yaklaşması ve tatbikatta başarılı olabilmesi için kuruluşunun ana çizgileriyle şu esaslara dayanması gerekir.

1) Tasarıda da teklif edildiği gibi ilk yargı mercii vergi mahkemeleri olacaktır. Özel, bağımsız ihtisas mahkemesi hüviyetinde olan bu yargı mercileri mahalli plânda Bölge Vergi Mahkemeleri olarak organize edilecektir.

Teklif ettiğimiz malî yargı sisteminin, tatbikatta, ağırlık merkezi vergi mahkemelerinde toplanacak, mahkemelerin personel ve organizasyon bakımından kuruluşları ona göre olacaktır.

2) Vergi Mahkemeleri idarî plânda Vergi Komisyonları, üst kademede de Danıştayla bağıntılı bulunacaktır.

3) Doğrudan doğruya idare ile (İdarenin yetkili elemanları ile) mükellefler arasında çözülemiyen vergi anlaşmazlıklarında, ilkin idare içindeki Vergi Komisyonuna baş vurulacak, bu safhalarda çözülemiyen ihtilâflar için Vergi Mahkemesine gidilecektir.

Teklif ettiğimiz sistemin yargı plânında mihrini Vergi Mahkemelerinin teşkil etmesine karşılık, vergi anlaşmazlıklarının genel olarak ve iptidadan çözümlenmesinde en önemli rol Vergi Komisyonlarına düşmektedir.

Yargı mercii durumunda bulunmayan ve yargı disiplinine tâbi olmayan Vergi Komisyonları, vergi tatbikatından doğan hatalara, görüş farkları ve anlaşmazlıkları düzeltme ve çözme yolunda, idarenin sür'atle ve seyyal bir tarzda hareket eden yetkili organları olarak faaliyette bulunacaktır.

4) Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı meselelerin hukukî yönü bakımından doğrudan doğruya Danıştay'a baş vurulacaktır.

Teklif ettiğimiz sistemde Danıştay, vergi huku-ku ve vergi tatbikatı alanlarında yargı denetimi ve içtihat tesisi suretiyle kendine düşen fonksiyonu yerine getiren yüksek mahkeme durumunda bulunacaktır. Şu var ki, bu fonksiyonu gereği gibi ifa edebilmek için, ileri Batı Memleketlerinde de görüldüğü üzere, Danıştaya intikal edecek hadise-

lerin makul, en az sınıra indirilmesinin yanında, Danıştayın vergi davaları ile iştigal eden teşkilâtında ve çalışma düzeninde, şüphesiz Anayasamızın esprisi içinde kalmak şartıyla bazı ufak değişiklikler yapılması icabedecektir.

Şunu unutmamak lâzımdır ki, şimdiki durumda Danıştayı en fazla işgal eden konuların başında vergi meseleleri gelmektedir. Danıştayın 11 dairesinden 5'i, yani teşkilâtın yarısına yakın bir kısmı bilfiil vergi meseleleri ile meşgul olmaktadır.

Teklifimize göre, idarî plânda alınacak tedbirler ve özellikle Vergi Komisyonunun ihdası suretiyle Malî yargı sahasında en az sınıra düşecek ihtilâflı hadiselerden Danıştay'a intikâl edeceklerin miktarı kısa bir süre içinde şimdiki 80 binlerden bir kaç bine kadar inecektir. İş hacminin böylece normal bir seviyeye düşmesi, Danıştay sahasında yargı fonksiyonunun kendiliğinden yüksek bir seviyede kalmasını sağlayacağı muhakkaktır.

Böyle olmakla beraber, Danıştay'ın yeni sistem içinde görevini tam bir kompetans ile ifa edebilmesi için 521 sayılı Danıştay Kanununda bazı değişikliklerin yapılması, bu arada özellikle vergi davalarına bakan daire üyeleri ve yardımcı elemanların mümkün olduğu kadar vergi hukuku ve tatbikatı alanlarında, bilgi, tecrübe ve ihtisas sahibi olanlar arasından seçilmesinin sağlanması yerinde ve lüzumlu bir tedbir olacaktır.

2) Malî Yargı reformunun idarî reforma bağlı olarak gerçekleştirilmesi :

Her ne kadar Malî Yargı bağımsız ve özel bir yargı sistemi olarak taazzuv edecekse de, bunun idare ile ilgisini tamamen keserek çalışabileceği zehabına kâpılmamalıdır. İdare ile malî yargı arasında mevcut sıkı organik ilişki vergi hukuku ve tatbikatının tabii bir sonucu olarak devam edecektir.

Bu itibarla genel vergi hukukunun bir parçası olan malî yargıyı daha önce de belirttiğimiz gibi bir bakıma vergilemenin bir nevi devamı olarak mütalâa etmek hatalı bir düşünce tarzı telâkki edilmemelidir.

Malî yargı ile idare arasındaki sıkı ilişkiyi, Vergi Mahkemelerinin kurulacağı yerlerin gelirler bölge teşkilâtına göre tespit edilmesi, vergi hâkimlerinin esas itibariyle Yüksek Maliye Memurları veya Vergi Hukukçuları gibi aynı ihtisas formasyonu yapmış elemanlardan seçilmesi gibi hususlar yanında, malî yargının konusunu teşkil eden vergi ihtilâflarının mahiyetinde ve özelliğinde aramak lâzımdır.

Milyonlarca tarh muamelesini kapsayan modern vergi tatbikatında geniş ölçüde hatalar yapılmasını, görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesini, tatbikatın tabii bir sonucu olarak kabul etmek gerekir.

Bütün mesele, yukarıdan beri açıkladığımız gibi, vergi hataları ve ihtilâflarının, prensip itibariyle, önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi, böylelikle malî yargı mercilerine pek az sayıda ve istisnaf hallerde baş vurulmasının sağlanmasıdır.

Bizim bugünkü şartlarımız bakımından bu sonuca varabilmek için İç Gelirler Teşkilâtında yapılması düşünülen radikal idari reformun bir an önce gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bugünkü reforma göre, gelirler teşkilâtı, merkezî teşkilât dışında bölge esasına göre organize edilecek, vergi dairelerinin faaliyeti, genel olarak büyük ölçüde mahalli murakabeyi de kapsayacak ve vergi tatbikatında mükellefle işbirliğine ve mükellefin yetiştirilmesi esaslarına dayanan yeni bir zihniyetle hareket edilecek, çalışma metodları bakımından vergi daireleri modernleştirilecek, vergi işlemlerinin itimat esasına göre ihtisas dairesinde sür'at ve düzenle cereyan etmesi sağlanacaktır.

Bu arada en önemli bir yenilik olarak da idarî teşkilât içinde daha önce değindiğimiz Vergi Komisyonları kurulacaktır.

Bu reformlardır ki, vergi tatbikatı geniş ölçüde, anlaşmazlığa mahal vermeden yürütülebilecek, ortaya çıkacak ihtilâfların çoğu da idare ile mükellef arasında mahallî plânda çözümlenecek, bu safhada ise vergi komisyonları birnevi ön yargı fonksiyonunu ifa edeceklerdir.

Ancak, bu esaslara göre gerçekleştirilecek köklü bir idarî reform sonucundadır ki, düşünülen tarzda rasyonel bir malî yargı sisteminin kurulması ve işlemesi mümkün olacaktır.

Görülüyorki, yeni yargı sisteminin kurulması ile idarî ıslâhat arasında gerçekten sıkı bir ilişki mevcuttur ve yargı reformunun idarî ıslâhatın arkasından değilse bile, bununla bağıntılı ve buna paralel olarak gerçekleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İki konu arasında, teşkilât ve çalışma yönlerinden mevcut olan bağlantı gözetilmeden girişilecek malî yargı reformunun beklenen sonucu vermedikten başka, işlerin büsbütün karışarak çıkmaza girmesinden korkulur.

Bu itibarla iki reform arasındaki ilişkileri önceden tesbit ettikten sonra malî yargı reformuna geçilmesinin lüzumlu ve yerinde olacağına inanmaktayız.

3) Usul Hükümlerinin V.U.K.'da Muhafazası :

Modern Türk Vergi Hukukunun kuruluşu sırasında vergileme ve vergilemenin sonuçları ile ilgili tatbikat ve usul hükümlerinin sistematik bir tarzda ve bütünü ile Vergi

Usul Kanununda toplanması prensibine büyük bir titizlikle riayet edilmiş, böylece genel vergi hukukunun kanunî mesne- di olan bu büyük çerçeve kanunu vücuda getirilmiştir.

Hemen şunu belirtelim ki, Türkiye ve kısmen Almanya'dan başka hiçbir Batı memleketi vergi hukukunun mad- dî ve formal hukuk tasnifine göre kuruluşunda henüz bu vü- zuha ve tekâmül merhalesine varamamışlardır.

Bilindiği gibi, Türk Vergi Hukuku bu anlayışa göre kurulurken Malî Yargının yerini alan ve komisyonlar nezdinde itiraz ve temyiz esasına dayanan vergi ihtilâfla- rının çözümlenmesi disiplini de, ilgisi dolayısıyla son bö- lüm olarak V.U.K.'nun içine alınmıştır.

Vergi ihtilâflarının usul bakımından bütünü ile V.U.K.'nun içine alınmasının sebebi, bu çerçeve kanununun kuruluşuna hâkim olan ilmi ve hukuki görüşlere dayanmakta- dır. Bunları kısaca şu suretle belirtebiliriz :

Bilindiği gibi, Malî Yargının konusunu vergi ihtilâfları teşkil eder. Vergi ihtilâfları ise, doğrudan doğ- ruya vergi tatbikatına bağlı ve bunun sonucu olarak ortaya çıkar. İşte böylelikle malî yargı ile vergi tatbikatı arasın- da organik bir bağlantı teessüs etmiş olur.

Vergi tatbikatı ile ilgili olup bütün veya bir- çok vergilere şamil olan genel mahiyetteki hükümler ki, bun- ların çoğu usul hükümleridir, yukarıda belirtilen tedvin me- todü icabı V.U.K.'da toplanmıştır.

Maddî Vergi Hukuku dışında kalan ve vergileme ve vergi tatbikatına bağlı bulunan vergi ihtilâfları ve bun- ların çözümlenmesi yolunda baş vurulacak kanunî yollarla il- gili hükümlerin de V.U.K.'da toplanması bu tedvin metodunun mantakî bir sonucudur. Nitekim, R.A.O.'nun kuruluşu sırasın- da da bu yoldan gidilmiş büyük vergi hukukçusu Prof. E. Blu- menstein'in İsviçre için Genel Vergi Hukuku tasarısı da aynı prensibe göre hazırlanmıştır.

Vergi ihtilâflarının halli disiplini içinde malî yargı ile ilgili Usul Hükümlerinin V.U.K.'nun içine alınmasının diğer bir sebebi de, tatbikat ve usul ile ilgili diğer genel hükümlerle bağlantısı bulunan malî yargı hükümlerinin sistematik bir tarzda bir arada gösterilmesinin yüzbinler ve milyonlarca mükellef, bunların temsilcileri ve idare için durumun ve hukukî imkânların tespiti ve takibi bakımından arzettiği vuzuh ve pratik faydada toplanmaktadır.

Nihayet diğer bir sebep olarak da vergi ihtilâflarının çözümlenmesinde en önemli görevi yüklenecek olan Vergi Komisyonlarının gerek kuruluşu, gerek çalışma tarzı ile ilgili olup malî yargı ile sıkı bağlantısı olan hükümlerin V.U.K.'nun çerçevesi içinde bulunacağını gösterebiliriz.

Tasarıda, yukarıki görüşten ayrılmak suretiyle malî yargı ile ilgili her türlü hükümler, bu arada usul hükümleri de, Vergi Mahkemeleri Kanununda bir araya getirilmiş, böylece V.U.K.'nun vergi ihtilâflarına ait hükümlerini ihtiva eden son bölümü V.U.K.'dan çıkarılarak kaldırılmıştır.

Yukarıdan beri arzettiğimiz sebeplerden dolayı, vergi hukukumuzun kuruluşu ve gelişme hedefleri ile hem teorik, hem de pratik yönleri ile bağdaştıramadığımız bu tedvin tarzı yerine, Vergi Mahkemeleri ile ilgili hükümlerin özel bir Teşkilât Kanununa alınması, vergi anlaşmazlıkları ve yargılama ile ilgili usule taallük eden genel mahiyetteki hükümlerin de, Vergi Usul Hukukumuzun bütünlüğünü ve insicamını bozmamak maksadıyla V.U.K.'da bırakılmasının daha yerinde olacağına inanmaktayız.

Teşkilâta ait hükümler, organizasyon ve personel ile ilgili hususlara taallük eden hükümlerdir. Mahkemeler, Hâkimler, mahkemenin yönetimi, yetki, hukukî ve idarî yardım ilâh. gibi.

Usule ilişkin hükümler ise yukarıkiler dışında kalan ve mükelleflerin bilmesi lâzım gelen ve onları yakından ilgilendiren yargı tatbikatı ile ilgili hükümlerdir. Davaya şekilleri, dava şartları, dava hakkı, süreler gibi hususlara ilişkin hükümler.

İşte yukarıda arzedilen sebeplerle, Malf Yargı Reformu gerçekleştirilirken teşkilâta ait hükümlerin özel kanuna alınmasını, usule ilişkin olanların ise yapılacak reforma uygun olarak gözden geçirilip ıslâh edilmesi suretiyle V.U.K.'nin içinde muhafazasının daha müsbet ve rasyonel bir hâl sureti olacağını mütalâa etmekteyizdir.

II - ÖN İTİRAZ :

1) Ön İtirazın Mahiyeti :

Daha önce değindiğimiz gibi, teklif ettiğimiz sistemin yargı plânında nihaverini vergi mahkemelerinin teşkil etmesine karşılık, vergi anlaşmazlıklarının genel olarak ve iptidadan çözümlenmesinde en önemli rol Vergi Komisyonlarına düşmektedir.

Vergi Komisyonları Yargı mercii olmadıkları gibi yargı disiplinine de tâbi olmayan, vergi tatbikatının tabii bir sonucu olarak meydana çıkan hataları, görüş farklarını ve anlaşmazlıkları düzeltme ve çözüme yolunda, idarenin sür'atle ve seyyal bir tarzda hareket eden yetkili organları şeklinde kurulup faaliyette bulunacaklardır.

Ön İtiraz diyebileceğimiz bu safhada, idarenin kendi tasarruflarının bir sonucu olan anlaşmazlıkları, Hâkim huzuruna gitmeden önce bir gözden geçirmesi, hataları yanlış yorumlara dayanan işlemleri düzeltmesi, uzlaşma yollarını araştırması gerekir. Böylece anlaşmazlıkların vergi mahkemelerine intikal ettirilmeden bir kere daha üzerinde durulmasına imkân verilmiş, uyuşmazlık konuları ve bütün vak'alar her yönüyle işlenmiş ve vuzuh kazanmış olarak Hâkim huzuruna getirilmiş bulunur.

Diğer taraftan iddia ve savunmalar ile tarafların delilleri de toplanmış olacağından şayet olay dâva konusu olacak ise dosyalarda tekemmül ettirilmiş bir halde bulunur ve yargı merciinin işi de büyük ölçüde kolaylaşmış olur.

2) Ön İtirazın Konusu :

Her türlü vergi anlaşmazlıkları ve uzlaşma ön itirazın konusunu teşkil eder.

Vergi anlaşmazlıkları ister maddî sorunlara ister hukukî veya takdirî sorunlara ilişkin bulunsun, ön itirazı her türlü uyumsuzlukları kapsayacak şekilde düşünmek lâzımdır.

Diğer taraftan tatbikatın vergi realitesine in-tibakını sağlayan bir müessese olarak uzlaşma işleri de ön itiraza bağlı olacaktır.

Maddî hataların düzeltilmesine gelince, bu tamamen idarî bir iştir. Her zaman düzeltme yapılabilir. Bunları vergi ihtilâfları ile bir arada tutmaya lüzum ve mahal yoktur. Şu var ki, idare maddî hata olayını kabul etmediği ve ortaya bir vergi ihtilâfı çıktığı takdirde şüphesiz bu da ön itirazın konularından biri olacaktır.

Ön itirazın kapsamı üzerinde durulurken mükelleflerin kendi beyanlarına dayanan tarhiyatta, bir anlaşmazlık konusu ve dolayısıyla ön itiraz da bahis konusu olmayacaktır. Gümrük ve Tekel vergilerinden doğan ihtilâflar hakkında ön itirazın ne suretle düşünüldüğüne ileride değinilecektir.

3) Takdir ve Tadilat Komisyonları :

Komisyonumuzca, idarî reformla birlikte kurulması düşünülen ve esas itibarile vergi anlaşmazlıklarını çözümlenmekle görevlendirilecek Vergi Komisyonlarının, genellikle

le bir vergi ihtilâfına müncer olan takdir işlerini de yürütmesi öngörülmüş ise de yapılan tartışmalar sonunda Re'sen Takdir Komisyonlarının bugünkü şeklinin değiştirilerek tamamen idarenin içine alınması doğru ve yerinde bulunmamıştır. Hâlen, kendi temsilcilerinin hâkim durumunda buldukları Re'sen Takdir Komisyonlarının mükellefler için daha teminatlı bir müessese niteliğinde olduğu düşüncesile aynen muhafaza edilmeleri uygun görülmüştür.

Şu var ki, Takdir Komisyonu kararlarının bu komisyonların tarhiyat safhası ile ilgili idarî mahiyeti gözönünde tutularak, artık idare tarafından, bir yargı konusu yapılmaması yani bu kararlara karşı idarenin vergi mahkemesine başvurmaması gerekeceği esası kabul edilmiş ancak, idareye takdir kararlarını uygun bulmadığı hallerde Vergi Komisyonlarına hadiseyi intikal ettirmesi ve takdir işlemini idarî yünden bu komisyonlarda nihai sonuca vardırması uygun bulunmuştur.

Bu konunun görüşülmesinde Reform Komisyonu, Re'sen Takdir Komisyonunun Başkan ve Maliye Temsilcisinin katıldığı kararlarının kesin ve vergi idaresini de bağlayıcı sayılması ve artık bunlar için yeniden Vergi Komisyonuna gidilmemesini de çoğunlukla kabul etmiştir. Üyelerden Orhan Güreli ve Sadi Tınaztepe bu düşünceye katılmıyarak her hal ve kârda idarenin benimsemediği Takdir Komisyonu kararlarına karşı ön itiraz mercii durumunda olan Vergi Komisyonlarına hadisenin götürülmesinin işin mahiyetine uygun olacağı tezini savunmuşlardır.

Tadilat Komisyonlarına gelince, bu komisyonların kuruluş faaliyeti ve görevlerinin yenibaştan düzenlenmesi ve bu işin Vergi Usul Hukukunun revizyonu sırasında ele alınarak varılacak sonuca göre gerek bu Komisyonlara verilecek şeklin ve bunların kararları ve neticelerinin bu sırada görüşülerek tesbit edilmesi uygun bulunmuştur.

4) Vergi Komisyonlarının Kuruluşu :

Ön itirazın yapılacağı bir merci olarak Vergi Komisyonunun kuruluşu, gördüğü işin mahiyetine uygun bir tarzda olacaktır. Vergi Komisyonları, malî yargıdan önce başvuru olarak ve anlaşmazlıkları idare içinde önlemek ve ihtilâflı hadiselerde uzlaşmaları sağlamak maksadile kurulmaktadır. Bu hüviyetleri ile Vergi Komisyonlarını idarî faaliyetin devam ettiği yerler olarak düşünmek lâzımdır. Vergileme ve bu konudaki bütün idarî yetki ve sorumluluk vergi dairesinde toplandığı cihetle Vergi Komisyonlarını da Vergi Dairesi içinde kurmak en isabetli bir yol olarak görünmektedir. Vergi Dairesi Müdürüne bağlı bir Başkan ve 2 memur üyeden teşkil edilmesi Vergi Komisyonlarının fonksiyonlarına ve kuruluş sebeplerine uygun düşen bir terekküp tarzı olarak kabul edilmiştir.

Üyelerden Orhan Güreli, İlhan Uçkun, Rıza Ormancı ve Halil Nadaroğlu aşağıdaki nedenlerle bu görüşe katılmamışlar ve Vergi Komisyonlarının Vergi Daireleri dışında müstakil birer organ olarak tesisinin muvafık olacağı mütalâasında bulunmuşlardır :

a) Kabul edilen tezin tahakkuku halinde Vergi Komisyonları Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının inceleme raporları dışında hareket etme imkân ve cesaretini kolay kolay bulamayacaklardır. Hele taşrada bu mahzur daha fazla kendisini hissettirecektir.

b) Kabul edilen görüş, büyük bir iyimserliğin ifadesidir. Halbuki idarî teşkilât reformunun ne olduğu ve faaliyetinde ne sonuç vereceği bilinmeden, vergi dairelerinde bugünküün çok fevkinde bazı vasıfların mevcudiyetini farzetmek pek realist bir davranış olmayacaktır. Unutmamak gerekir ki, idarî teşkilât reformu da netice itibariyle personel probleminin hâline vabeste olup, kısa zamanda matlup sonucun alınması pek mümkün görünmemektedir.

c) Vergi Komisyonları Vergi Daireleri içinde ve Vergi Dairesi Müdürüne bağlı olarak kurulduğı takdirde yeni bir müessese olarak Vergi Komisyonlarından bahsetmeğe mahal yoktur ve ortada Vergi Dairesinden başka bir şey olmayacağı izahtan vârestedir.

Vergi Komisyonlarının münhasıran Vergi Dairesi mensuplarından tereküp etmesi tezine gelince: Üyelerden İlhan Uçkun, Halil Nadaroğlu ve Rıza Ormancı aşağıdaki gerekçelerle bu görüşe katılmamışlar ve Vergi Komisyonlarında mükellef temsilcilerine de yer verilmesi gerektiği mütalâasında bulunmuşlardır.

a) Ötedenberi üzerinde durulan İdare ile mükellefler arasında işbirliği zihniyetinin teessüsü için Komisyonlarda mükelleflerin de temsiledilmesinin önemi açıktır.

b) Komisyonların taraf tutmadan objektif bir tarzda karar vereceği hususunda mükelleflerde bir itimat ve emniyet hissini uyanması için de bu şarttır.

c) Komisyonların rü'yet edecekleri hadiselerin, idarî elemanların nüfuz etmelerine ve bilmelerine imkân olmayan özellikler taşıması her zaman mümkündür. Bu gibi hallerde mükellef temsilcileri bu boşluğu dolduracaklardır.

5) Vergi Komisyonlarının Yetkisi :

Vergi Komisyonları, kendilerine intikal eden anlaşmazlıkları ve uzlaşma işlemlerini bir sonuca bağlamak hususunda tam ve geniş yetkiye sahiptirler!

Hadiseleri gerek hukukî veya maddî gerek takdiri yönlerden inceleyip karara bağlarlar. Komisyonların faaliyetinde bilhassa takdirî fonksiyonları ön plânda bir yer tutacaktır. Uzlaşma prosedürü bu konuda güvenliği bugünkü esaslara mütenazir olarak sağlayacak tarzda tesis edecektir.

Vergi Komisyonları, iddia ve savunmalar ile de kayıtlı değildirler. Hadisenin gerçek mahiyetini inceliyerek vergilemeye idarî bakımdan son ve nihai şeklini verirler.

Vergi Komisyonları kendilerine intikal eden anlaşmazlık konularını, inceleme, derinleştirme bakımlarından her türlü kaynaktan faydalanma imkânına sahip bulunurlar. İdarî bir organ olmaları ve bu sıfatla tasarrufta bulunmaları itibarile Bilirkişi müessesesine başvurmaları düşünülemez. Fakat ihtisas sahiplerinin bilgi ve teknik ihtisaslarından her zaman yararlanabilirler.

Üyelerden İlhan Uçkun, Galip Dolun, Rıza Ormancı ve Halil Nadaroğlu, bu görüşe aşağıdaki gerekçelerle katılmamışlardır.

a) Vergi Komisyonları, Vergi kazası sınırları içinde bir fonksiyon ifa edeceğine, başka bir deyimle ön itirazları inceliyeceğine göre, bir nevi şibih kaza organı olarak mütalâa edilebilir.

Meseleye bu açıdan bakınca, ortada bir âmme davası, bir ceza dâvası bulunmadığına göre, Vergi Komisyonlarının iddialarla mukayyet olması gayet normaldir.

b) Diğer taraftan Komisyonlara, mükellefiyetleri ağırlaştırma cihetine gitme yetkisi tanındığı takdirde (İdarînin re'sen Komisyonlara müracaat yetkisi olmadığına göre) mükellefler Komisyonlara müracaattan içtinap edecekler ve Komisyonlar daha başlangıçta ölü doğmuş bir müessese mahiyetini alacaktır.

c) Vergi hatalarını düzeltme ve zaman aşımı gibi tefsir ve takdire mahal bırakılmayacak maddî vakıaların Komisyonlarca re'sen nazara alınması gayet normaldir ve mümkündür. Fakat, bunlar dışında tefsir ve takdire bağlı olaylarda, müracaat dışına çıkarak mükellefiyeti genişletme ve ağırlaştırma cihetine gidilmesi, müessesenin mahiyeti ile bağdaştırılmaz.

d) Memleketimizde ne idare ne de mükellefler bu müesseseye henüz hazır değildir, bu itibarla zayıftır.

6) Ön İtirazın işleyişi :

Vergi Komisyonları, Malf Yargının disiplini dışında tamamen serbest seyyal ve mükelleflere bir gider ve külfet yüklenmeden faaliyette bulunurlar. Bu faaliyeti prosedür bakımından en rahat ve kolay olarak işleyecek şekilde düşünmek lâzımdır.

Bu ana düşüncelerin gerçekleşmesi kuruluşun şu tedbirlere göre düzenlenmesi ile mümkün olur:

- Komisyona başvurma şekle bağlı değildir ve basittir. Bu tarzı Fransızların Sur papier libre dedikleri serbest kâğıt esprisi içinde düşünülme lâzımdır. Böylece başvurma külfetsiz ve masrafsız olarak işler.

- Mükellef bu işte istediği kimseyi, kâtabi, akrabası arkadaşları her kimi isterse kendisi ile birlikte Komisyona getirebileceği gibi bir mektupla da Komisyon nezdinde işini bunlara gördürebilir.

Bütün Batı memleketlerinde kabul edildiği gibi bu safhada tam bir serbestlik vardır. Yargı safhasındadır ki temsil müessesesi Avukat, Malf Müşavir veya yüksek okul Vergi Hukuku Profesörleri gibi meslek mensupları ile kayıtlı tutulmuşlardır.

- Mükellef istediği zaman dinlenebilir. Bir duruşma düzeni yoktur. Dinlenme formaliteye bağlı bulunmaz.

- Mükellef istisnâî hadiselerde Vergi Dairesile mutabık kalmak şartıyla Vergi Komisyonunu atlayarak Vergi Mahkemesine başvurabilir. Vergi Komisyonunda sonucu önceden

belli ve idare için bir malî yargı konusu yapılması istenilen hadiselerin Komisyonlarda zaman kaybı bu suretle önlenmiş olur.

- Mükellef Vergi Komisyonu kararından önce dilerse müracaatını geri alabilir.

7) Başvurma Süresi :

Komisyonumuz, gerek vergi anlaşmazlıklarında gerek uzlaşma işlemlerinde ön itiraz süresinin iki ay olarak tesbitini uygun mütalâa etmiştir. Bu süre mükellefleri, karşılaştıkları vergileme olayları üzerinde tam bir rahatlıkla düşünmek danışmak ve konuyu bir ihtilâf haline getirip getirmemek hususunda serbest ve rahat bir karara varmayı mümkün kılacak nitelikte görülmüştür. Şu var ki, ön itiraz süresini kesin olarak da düşünmemek lâzımdır. Bir çok mazeret sebepleri ve işin haklı mahiyeti idarece mükelleflerin durumuna göre nihayet bir yılı geçmemek üzere ek bir mühletin verilebilmesi yumuşatıcı ve yerinde bir tedbir olarak görülmüştür.

8) Vergi Komisyonu Kararları :

Vergi Komisyonları kendilerine intikal eden hadiseleri karara bağlamak suretile sonuçlandırırılar.

Komisyon Kararları, idarenin bir tasarrufu mahiyetinde olduğu cihetle Vergi Dairesinin ilgili servisine tevdi ve karar üzerine yapılacak işlemle birlikte mükelleflere tebliğ olunur.

Mükellefler, Vergi Komisyonunun kararına karşı Vergi Mahkemesine başvurarak vergi dâvası açabilirler.

Vergi Komisyonu kararları, bu komisyonlar idarenin bir parçası ve tasarrufları da tamamen idarî mahiyette ve vergilemenin bir devamı niteliğinde olduğundan idare tarafından bir dâva konusu yapılamaz.

III - VERGİ MAHKEMELERİ :

1) Kuruluş :

Bilindiği gibi Anayasamız bütün idarî ihtilâflar için nihai merci olarak Danıştay kuruluşunu öngörmüş, Danıştay Kanunu da, bu yüksek dereceli idarî kaza merci'inin kuruluş ve işleyişini düzenlemiştir. Vergi yargı mercilerini kurarken Anayasanın bu konudaki hükümleriyle, Danıştay Kanununa uymağa mecburuz.

Tasarıda Danıştay'ın altında teşkil edilecek kaza mercileri, bu günkü itiraz ve temyiz komisyonları teşkilâtının tesirinde kalınarak iki dereceli olarak teşkil edilmiş ve ancak her derecedeki kaza mercii hâkimlerin teminatlı hâkim olmaları ve Mahkemelerin bağımsızlığını sağlanmak üzere çeşitli hükümler tavsiye edilmiştir.

Komisyonumuz esas itibariyle vergi ihtilâflarının büyük kısmının idare içinde halledilmesi ve kaza mercilerine intikal edecek ihtilâf nisbetinin büyük ölçüde azaltılması ve bu suretle kaza mercilerinin esas fonksiyonu olan içtihat yaratmasının mümkün olabilmesi, ayrıca ihtilâfların sür'atle hal edilip tarafların bugün dâçar oldukları zararlara uğramaması zaruretini benimsiyerek, idare kadrosu içinde her çeşit ihtilâfı hâl edecek ve uzlaşma yapacak bir ön itiraz merci'i teşkilini kabul etmiş ve bu ön itiraz merci'inin kuruluş ve işleyişi hakkındaki görüş ve düşüncelerimiz yukarıki bölümde açıklanmıştır.

Kabul ettiğimiz sistemin zarurî neticesi olarak ön itiraz merci'i ile, Danıştay arasında tek dereceli bağımsız ve teminatlı hâkimlerin teşkil ettiği vergi mahkemeleri kurulması prensibini komisyonumuz oy birliğiyle kabul etmiş bulunmaktadır.

Yukarıda prensibi ve nedenleri açıklanan vergi mahkemelerinin her biri bağımsız bir mahkeme halinde, ihtilâf kesafetine göre uygun görülecek bölgelerde yeteri kadar kurulur.

2) Görev, Temsil ve Yönetim :

Vergi Mahkemelerinin bütçesi, Danıştay bütçesi içinde düzenlenecek ve bütçe ve hükümetle ilgili işleri Başbakanlık aracılığı ile yürütecektir.

Vergi Mahkemeleri, Gümrük ve Tekel idarelerine ait vergi ve malî mükellefiyetler dahil, genel bütçe, özel idare ve belediye bütçelerine giren bütün vergi, resim ve harçlar ve bunların ceza ve zamlarına ait ihtilâflarla, götürü matrahlarla ve ortalama kâr hadlerine ait ihtilâflara, yukarıda sayılan vergi resim ve harçlara ve ceza ve zamlarının ve takdirler dolayısıyla icra edilen, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle ilişkin her çeşit ihtilâfa ve tasarruf bonusu ihtilâflarına ilk derece kaza merci'i olarak bakacaktır.

Bağımsız olan her mahkeneyi, o mahkemenin başkanı temsil eder ve yönetir.

3) Meslek Mensupları, Memur ve Hizmetliler :

Her mahkemede bir başkan, bölgenin özelliğine ve işlerinin yoğunluğuna göre yeteri kadar üye ve yardımcı hâkim bulunmalıdır.

Her Mahkemede ihtiyacâ yetecek kadar idare memuru ve hizmetliler çalıştırılır.

4) Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulu :

Ankara'da çalışacak olan Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulu, aşağıda kimlikleri ve seçilmeleri gösterilen 1 Başkan, 1 genel sekreter ve 3 üye ile, yeteri kadar yardımcı hâkim ve idare memurundan kurulur.

a) Başkan : Danıştay'ın sırf vergi davalarına bakan dairelerinin başkanlarından, hâkimlikte en kıdemlisi vergi mahkemeleri yüksek kurulu toplantılarında başkanlık eder.

b) Genel Sekreter : Vergi mahkemesi başkanlarından hâkimlik ve benzeri işlerde en kıdemli 7 başkan, Ankara'da kurula ait dairede toplanıp, aralarından birini bu göreve çoğunlukla seçerler. Genel Sekreter devamlı olarak yüksek kurul işleriyle uğraşır. Kuruldaki yardımcılarla memurların amiridir. Kurul toplantılarını ve gündemini genel sekreter tayin ve tesbit eder.

c) Danıştay'dan üye : Danıştay'ın sırf vergi ihtilâflarına bakan dairelerindeki hâkimlikte en kıdemli üye de, bu kurulun üyesidir.

d) Diğer iki üye : Ankara'da bulunan vergi mahkemelerinin başkan ve üyelerinden hâkimlik ve benzeri hizmetlerde en kıdemli bir başkan ile bir üye de, bu kurulun üyeleridir.

5) Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulunun Görev ve Yetkileri :

a) Vergi Mahkemeleri başkan, üye ve yardımcılarının atanma ve hizmet yerlerinin belirtilmesi ile, mahkeme başkanlarının tayin ettiği idare memurlarına ait tayin kararlarının onanması,

b) Vergi mahkemelerinin yetki bölgelerinin tayinine ait Kanun teklifinin hazırlanması,

c) Hâkim ve yardımcılarının imtihan, staj ve kurslarının düzenlenmesi,

d) Üye sıfatlı, müfettişler aracılığıyla Mahkemelerin idarî işlemlerinin teftişi, disiplin ve ceza kovuşturması yapılması ve bu konuda gerekli kararların verilmesi,

e) Toplu ve tek hâkimle bakılacak ihtilâf nevi-
lerinin belirtilmesi.

6) Vergi Mahkemelerinin Çalışması :

3 üncü bölümde belirtildiği veçhile, Başkanın temsil ettiği her vergi mahkemesinde, ihtiyaca göre yeteri kadar üye bulunacak ve yüksek kurulun ayırımına göre, toplu (Reis, iki aza) veya tek hâkimle bakılan davalara o mahkeme adına karar verilecektir. Aynı mahkemenin birden ziyade hey'etteskil ederek müteaddit toplu ve tek mahkemeler halinde çalışması kabil olup bütün bu heyet ve hâkimler ayrı mahkeme adına yargılama görevi yapabilirler.

7) Vergi Mahkemelerine Başvurma :

Vergi Mahkemesine aşağıdaki hallerde yalnız mükellef itirazi dolayısıyla başvurabilir. İdare başvuramaz.

Aşağıdaki hallerde mükellef vergi mahkemesine başvurabilir.

- a) Ön itiraz merci'i kararının tebliğinden,
- b) Ön itiraz merci'ine başvurma zorunluluğunun atlanmasında taraflar uyuşmuşsa bu uyuşmanın tahakkukundan,
- c) Ortalama kâr hadlerine veya götürü matrahlara ait nihai kararların mükellef temsilcilerinin ittilana vaz edilmişinden,

itibaren bir ay,

- d) Ödeme emirlerinin tebliğinden, ihtiyati haczin uygulanması veya giyapta uygulanmışsa ittilâ tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz yapılabilir. İlgili Mahkemenin kabul edeceği mazeretin mevcudiyeti halinde yukarıda zikredilen müddetler geçmiş olsa da itiraz (müsamaha) gösterilmek suretiyle tetkik olunur. Bir yıl geçtikten sonra müsamaha gösterilemez.

İddia ve Müdafaa ile Bağlılık :

Prensip itibariyle taraflar, süresinde ileri sürdüğü iddia ve müdafaa ile bağlıdırlar.

Mahkeme zaman aşımı, vergilendirme hataları ve Kanuna aykırılık hallerini re'sen nazara alabilir.

Ş e k i l :

İtiraz ve müdafaa lâyihaları kolaylığı sağlamak üzere gerekli bilgileri ihtiva etmek üzere muayyen şekle bağlanmalı, şekle riayetsizlik halinde 10 günlük müddet verilerek tarafların şekle ait noksanları tamamlamaları sağlanmalı.

H a r ç :

Hâlen itiraz ve temyiz komisyonları için alınan maktu ve nisbî harçların yekûnu vergi mahkemesi için alınmalıdır. Komisyonumuzda bu konunun görüşülmesi sırasında idare den de kaybettiği davalar dolayısıyla harç alınmasında, idareyi ihtilâftan kaçınmaya sevk etmek faidesi sağlayıp sağlamıyacağı tartışılmış ise de, müzakereler sonunda mer'i harçlar Kanunu Sisteminin, itiraz ve temyiz harçları yekûnunun vergi mahkemelerine uygulanmak suretiyle Denimsenmesine karar verilmiştir.

İtiraz Giderleri :

Vergi Mahkemesinde ihtilâfın tetkiki dolayısıyla çeşitli masraflar yapılacağı malûmdur. Bilirkişilere ödenen ücretler, keşif masrafları, teminat masrafları, duruşma sebebiyle maktu avukatlık ücreti, davayı açan avukatın tarifeye göre nisbî avukatlık ücreti, tediye halinde mahrum kalınan kâr, P.T.T. masrafları v.s. masraflar bahis konusudur. Komisyon ekseriyetle vardığı karara göre bütün bu masrafların haksız çıkan taraftan alınması gerektiğine ve her ihtilâfta taraflara ait olarak masrafların kararda gösterilmesi lüzumuna karar vermiştir. Bu şekildeki ekseriyet kararına

Başkan Ali Alaybek ile üyelere Sadı Tınaztepe, Galip Dolun, İlhan Uğun, Halil Madaroğlu, Rıza Ormancı ve Osman Ertöner katılmışlardır.

Aykırı fikri savunan üyelere Adil Yücefer, Hüsamettin Kılıç, Hayri Öncel ve Orhan Gürbali, giderlerden sadece bilirkişi ücretinin Vergi Usul Kanununun hükümleri gereğince tetkikatı talep edenden alınmak ve haksız çıkan tarafa yüklenmek suretiyle uygulanmasına devam olunmasını, diğer giderlerin taraflara yüklenmemesini savunmuşlar ve mükellef aleyhine sonuçlanacak vergi ve cezadan başka bir de çeşitli giderlerin bunlara eklenmesi vergi ihtilâflarının mahiyetine uygun olarak, kolaylıkla ve masrafsızca çözümlenmesi prensibine aykırı olacağı gibi mükelleflere bunları ödeme, Maliyeyi de bunları takip güçlüğüne sokacağına işaretler, Hazine aleyhine sonuçlanacak davalarda ise ödenecek giderlerin mükelleflerin ellerine geçmesinin şüpheli olduğunu, daha çok mükellef vekillerinin bunlardan faydalanacaklarını ve maksadın da hasıl olmayacağını, yani mükellefin tatmin edilmiş bulunmayacağını ileri sürmüşlerdir.

Bu konunun müzakeresi sırasında, mükellefin haklı çıktığı ihtilâflar dolayısıyla yaptığı ödemeler için, idarenin mükellefe faiz ödemesi gerekip gerekmiyeceği hususu ele alınmış, ancak bu konunun ileride Kamu alacaklarına ait Kanunda gecikme zammı nisbetleri tetkik olunurken birlikte tetkik edilip bir karara varılması için burada incelenmesine mahal bulunmadığına karar verilmiştir.

8) İcranın Durdurulması :

Komisyonumuzun prensip itibariyle kabul ettiği yeni malî yargı sisteminin kuruluş ve işleyişi ile ilgili olarak üzerinde önemle durulması gereken konulardan biri de, vergi mahkemesine mükellefin itirazda bulunması suretiyle başvurusunun, tarh edilen verginin tahsilini durdurup durdurmayacağı meselesidir.

Bilindiği gibi modern vergi hukuku nazariyatında lâtince (Solve et Repete) şeklinde ifade edilen prensibe göre itirazın tahsili durdurulmaması, mükellefin bir taraftan vergi ödeyip, bir taraftan da mahkemeye başvurması gerekir. Nitekim yabancı batı memleketlerinde genellikle vergi hukuku tâtbiyatı bu prensibe uygun olarak gelişmiş bulunmaktadır.

İtiraz tahsili durdurmaz, prensibinin modern vergi hukukunda kendini kabul ettirmesinin başlıca sebebi, Maliye literatüründe şu suretle izah edilmektedir. Zamanımızda vergi tâtbiyatında idareye yapılan itirazın kabul edilmesi veya uzlaşma ve anlaşma ile baştan ihtilâfın halledilmesi büyük nisbette mümkün olduğundan bu suretle halledilemeyen ve malî yargı safhasına intikal eden vergi ihtilâfları genellikle mahiyet ve meblâğ itibariyle önemli olan hadiselerle taallük eder. İtiraz tahsili durdurursa, mükellefler sırf bu vergilerin ödenmesini uzunca bir süre geciktirmek maksadıyla kolayca bu imkândan faydalanmak isteği ile, aslında itiraz etmeyecekleri tarhiyat için dahi vergi yargı mercilerine başvurabilirler. Modern vergi hukuku anlayışı ile bağdaşanacak olan bu çeşit itirazları imkân bırakılmaması için itirazın tahsilâtı durdurulmaması prensibi benimsenmektedir.

Şu var ki, bahis konusu prensibin vergi ödemede sert tâtbiyat ve mükellef için zararlı neticelere sebebiyet vermemesi için bir takım tedbirlere başvurulduğu görülmektedir. Bu tedbirlerin başında idareye, uygun görülen hallerde ve genellikle teminat karşılığında tahsili durdurmak veya geciktirmek yetkisi tanınmış bulunmaktadır. Alman Vergi Hukukunda yukarıki mülâhazalarla idareye tanınan yetki (Nacksuht) yani müsamaha esasına dayanmakta ve mükellefin talebi üzerine özel duruma göre uygulanmaktadır. Aslında idarî bir tasarrufu ifade eden bu tehir yetkisi, son reformda vergi mahkemelerine de tanınmıştır. Kaldı ki, idarenin tehir talebini reddetmesi halinde mükellef şikâyet ve dâva yoluyla bu talebini kaza mercisine götürebilir.

Fransa'da tahsilin geciktirilmesi (Sursis de Payement) daha sıkı bir surette teminat esasına bağlı olarak uygulanmaktadır. Fransa'da itiraz halinde mükellef teminat göstermek suretiyle ödemenin tehirini vergi dairesi müdüründen talep edebilir. Bu talebin kabul edilmemesi halinde mükellef 8 gün içinde idarî yargı merciine başvurma hakkına sahiptir.

Bazı Batı Devletlerinde ve A.B.D.'rinde, itirazın tahsilâtı durdurulmaması prensibine sadakâtın mükellefe verdiği zararın, ödenen verginin iadesi halinde kendisine faiz mahiyetinde bu munzam ödeme ile telâfi edilmeye çalışıldığını görürüz. Bu sistemin tatbikatında A.B.D. de mükelleften bizdeki gecikme zammına tekabül eden % 6 faiz sistemi tatbik edilmektedir. Mükellefin vergi yargı merciinde haklı çıkması halinde kendine iade edilen vergi üzerinden de aynı % 6 nisbetinde faiz ödendiği görülür. Fransa'da iade halinde tatbik edilen faiz nisbeti % 4'ten ibarettir.

Türk Vergi Hukukunun bu konudaki hükümlerine göre bilindiği gibi itiraz prensip itibariyle icrayı durdurmaktadır. (V.U.K. 389) Temyiz safhasında vergi aslı için mükellefin ayrıca yazı ile istemesi şartıyla Temyiz Komisyonu teminat karşılığında icranın tehirine karar verebilmektedir. (V.U.K. 400).

Meselenin yeni yargı sistemi içinde ne şekilde düzenlenmesi gerektiği hususunda komisyonumuzda cereyan eden müzakere sırasında, itiraz tahsili durdurmaz prensibinin vergi hukuku ve tatbikatına uygun ileri bir anlayışı ifade ettiği prensip itibariyle kabul edilmekle beraber, bu sistemin memleketimizde mükellef haklarını koruyan ve müsamaha esasına uygun bir şekilde tatbik edilebileceğine bugünkü şartlar içinde kanaat hasıl edilememiştir. Bu sebeple komisyonumuzun bir kısım üyeleri bu konuda mükellef haklarını lâyıki ile koruyan bu günkü alışılmış usulü yani (itiraz icrayı durdurur.) usulünün şimdilik aynen muhafazasının zaruri bulunduğu görüşünü

ileri sürmektedirler. Bu görüşe göre, mükellef ön itiraz merci'i kararına karşı vergi mahkemesi nezdinde itirazda bulunduğu takdirde verginin tahsili muamelesini de içine alan icra işlemleri otomatik bir surette duracaktır.

Komisyonunda beliren diğer bir görüşe göre ise, malî kaza sistemimizde gerekli reform yapılırken, bununla ilgili önemli bir tatbikat usulünün ıslâhından büsbütün vaz geçilmemelidir. Ancak, bir taraftan da memleket realiteleri gözönüne alınınca ortalama bir yol ihtiyar edilmesi gerekecektir. Bu da, hâlen temyiz hakkında câri olan icranın tehiri imkânının yeni malî kaza sistemine itiraz için kabul edilmesi şikâyetinden ibarettir. Böylece mükellef ön itiraz merci'i kararına karşı vergi mahkemesinde itirazda bulunduğu sırada, teminat göstermek şartıyla ayrıca icranın tehirini talep ederse bu takdirde verginin tahsili durabilecektir.

Komisyonumuzun çoğunluğu tarafından kabul edilen bu teklifçi sistemin, reformun gayesine uygun olarak tatbik edilmesi için, teminat gösterilmesinin formalist, sert ve mükellef için masraflı bir usul olmaktan çıkarılarak, daha ziyade mükellefin öz varlığını teşkil eden kıymetlere göre ve daha serbest ve pratik bir tarzda uygulanabilecek bir usul haline getirilmesinin yerinde olacağı kabul olunmuştur.

9) Danıştay'a Başvurma :

Ön itiraz merci'i kararlarına karşı mükellefin vergi mahkemesine başvurması için nasıl herhangi bir tahdit ve takyit düşünülemeyecek ise, vergi mahkemesi kararları üzerine tarafların (malûm olduğu üzere bu kararlar aleyhine idare de üst merci'e yani Danıştay'a başvurabilecektir). Danıştay'a dava açmalarını ne miktar ne de mahiyetle takyit etmeğe imkân yoktur. Zira bu şekildeki takyitlerin, tarafların dava haklarını, hukuk kurallarına aykırı bir şekilde nezetmek demek olacağı gibi, mühim içtihat konularının ihtilâfın

miktarı ile ilgili bulunmadığı için önemli hadiselerin içtihat mercilerine gidememesini mücip olacağı da önemle nazara alınmalıdır.

Kaza mercilerine adet itibariyle fazla ihtilâf aksetmemesinin tek yolu, hasıl olan ihtilâfların büyük kısmının idare kadrosu içinde halledilip, malî yargı mercilerine sadece pek önemli ihtilâflarla içtihad konularının intikalinin sağlanmasından ibaret bulunduğu görüşündeyiz..

IV - GÜMRÜKLE İLGİLİ İHTİLÂFLARIN HALLİ :

1) Türkiye'de Hâlen Carî Olan Usul :

a) Gümrük resmi tahakkuklarına mükelleflerce yapılan itirazlar :

Gümrük resmi tahakkuklarına mükellefler aşağıdaki sebeplerden dolayı itiraz edebilmektedirler :

1) Eşyanın tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve vasıflarının tayin ve tespitinde isabetsizlik olması,

2) Eşyanın tarifeye tatbik ve temsilinde hata edilmesi,

3) Kıymeti üzerinden vergi veren eşya kıymetinin yanlış takdir olunması,

4) Ticaret andlaşma ve sözleşmelerinin yanlış tatbik edilmiş veya hiç itibara alınmamış bulunması,

5) Muaflik hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış tatbik edilmiş olması,

6) Ağırlık esaslarının tatbikinde hata edilmesi,

7) Eşya menşei'nin yanlış tespit olunması.

Vergi tahakkukunda beyanın esas tutulduğu hallerde mükelleflerin 1 ve 3 No.lu bentlerdeki sebeplerle itiraz hakları yoktur.

Mükellefler vergi tahakkukunu öğrendikten 15 gün içinde itiraz edebilirler.

b) İhtilâfların İdarî Hâl Yolu :

Yukarıda 1,2,3,6,7 No.lu bentlerde gösterilen sebeplerden dolayı yapılacak itirazlar hakemlerce karara bağlanır.

İtiraz dilekçesinde seçilen hakemin adı ve adresi gösterilir. Hakem ücretinin yatırıldığına ait alındı ile anlaşmazlık konusu olan eşyaya ait belgeler eklenir. Gerekli hâllerde eşyanın numune veya kendisi gümrüğe verilir.

İtiraz ilk önce Gümrük işleminin yapıldığı idarenin âmiri tarafından üç gün içinde incelenir ve bir karara bağlanır. Muteriz kabul ederse mesele kalmaz.

İdare âmiri itirazı haklı görmezse mütalâası ile birlikte evrak ve numuneleri Gümrükler Genel Müdürlüğüne gönderir.

Genel Müdürlükçe ayrı bir uygulama kararına varılmış ise, bu karar ilgili gümrük vasıtasıyla itiraz sahibine bildirilir. İtiraz sahibi bu karar karşısında tebliğ tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrüğe müracaat ederek itirazda ısrar ederse veya Gümrükler Genel Müdürlüğü itirazı reddetmiş ise, mütalâası ile birlikte evrak 10 gün içinde hakem hey'etine gönderilir.

c) Hakem Heyetleri :

Hakem heyeti, ticaret, tarım ve sanayi işle-
rinde ve gümrük tarifesinde ihtisasları olan kimseler arasın-
dan Ticaret Bakanlığınca seçilecek ve iki yılda bir değişti-
rilebilecek üç Komiser hakemden kurulur.

Bunlara taraflarca seçilecek birer eksper hakem
katılır. Taraflar Eksper hakem seçmezlerse Gümrüğün isteği
üzerine o mahallin Sulh Hâkimi seçer.

Eksper hakemler İstanbul Ticaret ve Sanayi Oda-
larının mütalâaları alınarak Gümrük ve Tekel, Ticaret Bakan-
lıklarınca tanzim edilecek listeye dahil olur ve ihtisas iş-
lerine göre zümrelere ayrılan kimseler arasından her ihtilâf
için seçilirler.

İhtilâf önce tarafların eksper hakemlerince in-
celenir. Bunların Oy birliği ile verecekleri karar tescil olu-
nur. Aksi takdirde veya 15 gün içinde hakemlerce karara bağ-
lanmayan ihtilâflar Hey'et tarafından incelenir ve çoğunluk-
la en geç bir ay içinde karara bağlanır.

Gerek eksper hakemleri, gerek hey'etin kararları
ilgili hadiselerle maksur ve kesindir. Kararlarda mucip
sebepler gösterilir. Hakem kararlarına karşı Danıştaya gidi-
lebilir.

d) Hakeme Gidilmiyecek Hâller :

Mükellefler 1 No.lu paragrafın 4 ve 5 inci fık-
ralarında yazılı sebeplerden biri ile 15 gün içinde tahakku-
ku yapan İdarenin Müdürüne veya bağlı bulunduğu Başmüdüre iti-
razda bulunabilirler.

Bu mercilerin verecekleri kararlara karşı da 15
gün içinde Gümrükler Genel Müdürlüğüne itiraz olunabilir.

e) Gümrük Resmi dolayısıyla uygulanan Cezalar :

Gümrük Kanununun Üçüncü Bölümünde mükelleflere muhtelif miktarda para cezalarının salınacağı hükme bağlanmıştır. Bazı hâllerde bu ceza on misle kadar çıkmaktadır ki buna misâl olarak :

"Kıymet üzerinden gümrük vergisine tâbi eşyanın beyan olunan kıymeti, yapılan denetleme neticesinde tespit olunan kıymete nazaran noksan bulunduğu takdirde buna terettüp eden Gümrük vergisinden başka farkın on misli para cezası alınır" hükmünü gösterebiliriz.

Bu para cezalarına ilgili Gümrük İdaresi Âmirlerince karar verilir. Bu karar aleyhine karar verilmiş olanlara yazı ile tebliğ olunur.

Kararlar mucip sebepli olarak verilir, bu kararlardan mükellef aleyhine olanlar, mükellef tarafından tebliğ olduğundan itibaren 15 gün içinde yapılan itiraz üzerine, lehine olmaları re'sen Gümrükler Genel Müdürlüğünce tetkik olunarak karara bağlanır.

Gümrükler Genel Müdürlüğünce verilecek kararlara karar tebliğleri tarihinden itibaren 15 gün içinde selâhiyetli mahkemeye itiraz olunabilir.

Kesinleşen para cezaları âme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanuna göre alınır.

2) Gümrükte alınan Gider Vergileri İhtilâflarının çözüm şekli :

Gider Vergileri Kanununun 210. Sayılı Kanunla değişik 54 üncü maddesine göre mükelleflerin beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya tetkik yapanların veyahut teftişe

yetkili Kilimanların buldukları matrah arasındaki vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisi hakkındaki esaslar dairesinde üç kat ceza hükmedilir.

Aynı Kanunun 55 inci maddesine göre de, tarhedilen istihsal vergisi tarh sırasında hazır bulunan mal sahibine veya kanun temsilcisine veya Gümrük-Komisyoncusuna tebliğ edilir.

Bu tebliğ üzerine ithâlde alınan vergiye mükellefçe muaflık, vergi nisbeti veya vergi unsurlarının çoğaltılması bakımlarından veya tahakkuka ilişkin başka işlemler dolayısıyla tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Gümrük vergisine karşı yapılan itirazlar gibi Gümrük Kanununda yazılı itiraz mercilerine müracaat edilebilir.

Hakem ücreti süresi içinde yatırılmadığı takdirde itiraz yapılmamış sayılır.

Düzeltilme hükümleri saklı kalmak üzere, eşya gümrükten geçirilmiş bulunduğu veya ödevlinin beyanına göre, tahakkuk yapıldığı takdirde istihsal vergisine itiraz olunmaz.

İtiraz istekleri bu Kanun hükümleri de gözönünde bulundurularak Gümrük Kanunundaki mercilerce aynı kanundaki esaslar dairesinde incelenerek karara bağlanır.

3) Bazı Yabancı Memleketlerdeki Tatbikat :

a) Almanya'daki Tatbikat :

Bütün Batı Devletlerinde olduğu gibi Almanya'da da Gümrük İdaresi Maliye Bakanlığı içinde organize edilmiştir. Federal Maliye Bakanlığının teşkilât plânına göre, Bakanlığın III. üncü kısmı gümrüklere IV üncü kısmı da mülkiyet ve Tedavül Vergilerine ayrılmıştır.

Bakanlığın Gümrük kısmı, yine Batı Memleketlerinde olduğu gibi ayrıca münferit istihlâk Vergileri ve malî monopollerle de meşgul olur. IV üncü kısmın meşgul olduğu mülkiyet ve tedavül vergilerinin kapsamına Gelir ve Servet Vergileriyle Muamele vergisi ve benzeri Tedavül Vergileri girer.

Maliyenin merkez dışı teşkilâtı mütaka esasına göre kurulmuş olan Yüksek Maliye Direktörlüklerine göre kurulmuştur (1).

Maliyenin Vergilerin tarh ve tahsili işleriyle bilfiil uğraşan teşkilât üniteleri Maliye ve Gümrük Daireleridir. Bunların ikisi de buldukları mütaka içerisindeki Yüksek Maliye Direktörlüğüne bağlıdırlar.

Teşkilâttaki bu paralelliğin Alman vergi hukuku ve malî kaza sisteminde birleşme yolunda daha ileri ve belirli bir şekil aldığı görülür.

Alman vergi usul hukukunun mesnedini teşkil eden A.O.'nuna göre Gümrük, vergi ile aynı hizada ve eşit tutulmuştur. Filhakika mezkûr kod'un temel mefhumlar kısmının birinci maddesinde verginin genel tarifi yapıldıktan sonra Gümrük resminin bu tarife dahil bulunduğu, buna mukabil özel idare hizmet karşılığı alınan harçların tarifin dışında kaldığı serahaten belirtilmiştir.

Gümrüğün tâbi bulunduğu kaza sistemine gelince; buun aynı anlayış istikametinde şu gelişme seyrini takip ettiği görülür.

Almanya'da malî kaza iptida 1919 yılında A.O.'nin çerçevesi içinde ikili bir sisteme göre kurulmuş idi. Bu

(1) Evvelce bunlara Yüksek Maliye Başkanlıkları denilmekte idi.

sisteminde gelir ve servet vergileriyle tedavül vergilerine ait ihtilâflar ilk kademede vergi mahkemesi, ikinci ve nihâf safhada da Reich Maliye Divanından geçmek suretiyle karara bağlanmakta idi. Gümrük ile istihlâk vergileri hususunda uygulanan malî kaza ise, birincisinden farklı olarak şu suretle organize edilmişti. Gümrük ve istihlâk vergilerinden doğan ihtilâflarda ilk itiraz merci olarak eyalet maliye daireleri (2) kabul edilmiştir.

Eyalet maliye dairelerinde gümrük ve istihlâk vergileriyle uğraşan ayrı seksiyonlar mevcuttur. Bunlardan bir kısmı Gümrük ve İstihlâk vergileri ihtilâflarına bakmakta idi.

Eyalet maliye dairelerinin kararlarına karşı doğrudan doğruya Reich Maliye Divanına başvuruluyordu. Böylece Almanya'da malî kaza sisteminin ilk kuruluşunda gümrük ve istihlâk vergilerinden doğan ihtilâfların hâlinde vergi mahkemelerine yer verilmemiş, İdarî mahiyetteki müdahaleleri bir yana bırakılırsa ilk ve son merci olarak Reich maliye divanı kabul edilmişti.

Görülüyor ki 1919 yılında Vergi hukuku ve malî yargı sahasında yapılan inkılâp gümrük ve istihlâk vergileri, girişilen teşebbüsün yeni olmasından sarfınazar, mahiyet ve teknik özelliklerinden dolayı malî kaza nizamının dışında bırakılmışlardı.

Sonraları evvelâ 1948 yılında ve nihâf olarak da 1950 de ikili yargılama usulü terkedilmiş, Gelir, Servet ve Tedavül Vergileri hususunda carî olan usul Gümrük ve İstihlâk vergileri ve malî monopollere teşmil edilmek suretiyle, malî kaza alanında henüz hiçbir meslekette mevcut olmayan tam bir sistem ve tatbikat birliğine varılmıştır. Bu sistem birliği neticesindedir ki, gümrük ve istihlâk vergilerine

(2) Bu teşkilât sonraları Yüksek Maliye Bakanlığı ve nihayet Yüksek Maliye Direktörlüğü adını almıştır.

taallük eden ihtilâflara da ön itiraz safhasını takiben vergi mahkemesinin ilgili dairesinde bakılmakta, bu mahkemelerin kararları Federal Maliye divanında temyiz edilmektedir.

Bu sahada yapılan son reform ile malî kaza birliği daha belirli bir şekil almış, gümrükte bilgi vermenin neticeleriyle ilgili hükümler de aynı nizam içinde tedvin edilmiştir.

b) Belçika'daki Tatbikat.

Belçika'daki Gümrük işleri Maliye Bakanlığı içerisinde gümrük ve istihlâk vergileri Genel Müdürlüğü tarafından idare edilir.

- Doğru Olmayan beyannamelere karşı : 22 Ağustos 1934 tarihli Kanunun 3. üncü maddesi :

Bu madde ile derpiş edilen haller istihlâk için verilen beyannamelerin muayenesi esnasında tesbit edilen suçlar değildir. Fakat bu beyannameler dolayısıyla herhangi bir vaziyette istifade edilerek yapılan hilelerdir ki, Gümrük idaresinin muayene tarihinden itibaren iki yıl zarfında, eşyalar gümrük kontrolü altında bulunmasalar dahi kaçırılan vergi ve resimler ile bunların on misli kadar para cezasını tahsil etmek ve alâkalıyı sabıkalı ise 8-30 gün hapis cezasına mahkûm ettirmek hakkı vardır.

- Mahalli Müdürlerin Selâhiyetleri :

Bazı hâller hariç olmak üzere mahallî müdürler ve istihlâk vergileri konusunda tahaddüs eden bütün suçlar hakkında umumî emirler dairesinde resim, para cezası ve müsadere edilen eşya miktarı ne olursa olsun karar vermek selâhiyetini haizdirler. Karar vermek selâhiyeti dâvadan vazgeçmek, işi adliyeye sevk etmek, uzlaşmak, maliye avukatları tarafından yapılan istinaf talebini desteklemek gibi şeylerdir.

Bir beyannamenin kontrolü esnasında tesbit edilen fazlalık, noksanlık veya asıl eşya yerine başka bir şeyin beyan edilmesi hallerinde eğer kaçırılan verginin ehemmiyeti için adliyyeye sevkini icap ettirecek kadar mühim ise, suçun izlerini kaybetmek tehlikesi varsa veya beyan sahibinde hile kasti mevcut ise zabıt varakası tanzim edilir.

Mahalli gümrük şefi aşağıdaki hallerde alâkalının bir ilâve beyanname vererek noksan tahsil edilen vergileri ödemesini kabul edebilir.

a) Tesbit edilen fazlalıklardan dolayı koli halindeki eşyada resim miktarı 1.000 frangi ve açık eşyada 5.000 frangi geçmiyor ve hiçbir hile kasti da yoksa kıymet üzerinden beyan edilen eşyada parça fiatı mevzubahs değilse (3).

b) Doğru olmayan bir tavsif neticesinde 1.000 frangi geçmeyen bir miktar vergi ödenmiş ve her türlü hile şüphesi de mevcut değilse,

c) Beyan edilmiyen veya beyannamede unutulmuş eşyalarından dolayı 1.000 frangi geçmiyen bir miktar vergi ödenmemiş ve her türlü hile teşebbüsü de mevcut değilse,

bulunan fark yukarıdaki miktarları geçiyorsa mahallî şef muayene memurunu dinleyerek zabıt varakasını tanzim etmiyebilir. Bu takdirde sadece tahsili icap eden vergiler ile mahalli müdür tarafından miktarı tayin edilen para cezasını ödettirir. Eğer muhtelif suçlar bir arada işlenmişse:

a.) Düşük değerlendirme ile sahte isimlendirme birlikte mevcut ise bu hususta 10 Haziran 1920 tarihli Kanun tatbik edilmez. Umumî Kanununun 213 üncü maddesi tatbik edilir ve muayene memuru tarafından tayin edilen kıymet üzerinden ilâve vergiler tarhedilir.

(3) Parça fiatı mevzubahs ise bu husustaki 10 Haziran T.K.Tatbik edilir.

b.) Düşük değerlendirme ile birlikte fazlalık tesbit edilmiş ve bu fazlalık beyan edilen kısmın 1/12'ini geçiyorsa gene yukarıdaki şekilde hareket edilir. Eğer fazlalık 1/12 den az ise bu hususta umumî kanunun 214 ve 215 inci maddeleri, düşük değerlendirme hususunda da 10 Haziran 1920 tarihli kanun tatbik edilir.

c.) Sahte isimlendirme ile fazlalık birlikte mevcut ise ilki esas olarak alınır ve ikincisi durumu şiddetlendirici bir sebep telâkki edilerek bir zabıt varakası tanzim edilir.

- Uzlaşma :

Uzlaşma bir mukaveledir ki, onunla gümrük idaresi işi ealiyeye sevk etmek hakkından feragat eder. Buna mukabil alâkalı da bazı şeyleri yapıp bazı şeyleri yapmamağa mecbur tutulur. Alâkalının bir miktar para ödemesi umumiyetle kullanılan şartlardan biridir. Her akitte olduğu gibi burada da tarafların bunu yapmağa ehil olmaları şarttır. Maliye Vekilini hususî veya umumî bir şekilde temsil eden bir memurla, resit bir kimse bu akdi icra edebilir.

Alâkalının 10.000 frangi geçmiyen bir meblâğı ödemesi ve müsadere edilen eşyayı gümrük idaresine bırakması halinde ayrıca "Uzlaşma mukavelesi" tanzim edilmez.

Aşağıdaki hallerde bir uzlaşma mukavelesi tanzim edilir :

a) Alâkalının muayyen bir miktar para ödemesinden ve eşyayı terk etmesinden başka şartlar da mevcut ise,

b) Para cezasının miktarı 10.000 frangi geçmemekle beraber alâkalı bir mukavele yapılmasını talep ederse,

c) Ceza 10.000 frangi geçiyorsa (para cezası, resim, vergi ve masraflar).

Prencip itibarile uzlaşma şâkâli şahıs hakkındaki tatbikatı maliye bakımından ortadan kaldırır. Mahallî müdür uzlaşma şartlarının yerine getirilip getirilmediğini takip eder.

Gümrük Vergisi hususundaki cezalar hapis cezası ve eşya müsaderesidir.

c) Yunanistan'daki Tatbikat :

Yunanistan'da gümrük işleri bütün dünyada olduğu gibi Maliye Bakanlığı içinde yürütülür.

133 Maddelik Yunan Kanunu ihtilâfların üç kişilik (Commissions de Recours) la halledileceğini salınan ilâve vergi ve ceza beş milyon drahmiyi geçerse karar tarihinden itibaren 30 gün içinde ihtilâfın "Vergi kaçaklıkları idarî mahkemesine" götürüleceğini kabul etmiştir.

Mahkemenin kararı kesindir.

Maliye Bakanlığı karamamesi ile (Komisyon) ve (Mahkeme) vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler hususundaki vergileme ve ceza ihtilâflarının hâlline yetkili kılınmıştır.

Kaçakçılık hâllerinde hapis cezasını Adli Mahkemeler verir.

4) Gümrükte alınan Vergilerle İlgili İhtilâfların hâlli hususundaki teklifimiz :

Gümrükle ilgili ihtilâfların halli yolunda malî kaza reformu yönünden üç alternatif üzerinde durulması bahis konusu olabilir.

1) Gümrük ile ilgili para cezalarının malî kaza çerçevesi içerisinde halli hususunda şimdiki usulden ayrılarak bu ihtilâfların yeni kurulacak vergi mahkemelerine intikâl ettirilmesinin ve bu hususta bu mahkemelerce karar verilmesinin teminidir.

Böylece doğrudan doğruya gümrük ihtilâflarına nazaran tatbikatta daha da belirli bir karışıklık ve gerilik içinde olan para cezaları konusunda kaza birliği çerçevesi içinde yeknesaklık temin edilmiş olacaktır.

2) İkinci alternatif bugünkü hakem heyetleriyle Danıştay arasına Komisyonumuzca kurulacağını derpiş ettiğimiz vergi mahkemelerini ikâme etmektir.

Bu hâlde de para cezaları adlî mahkemelere değil, vergi mahkemelerine intikâl edecektir.

Bu takdirde bir taraftan bugünkü usul muhafaza edilirken, diğer taraftan bu usul içinde yeni ihdas edilen vergi mahkemelerine de ayrıca yer verilmiş olacaktır.

Bu usulde hâlen gümrük ihtilâflarının hallinde hakem heyetleri ve idarenin kazaf mahiyetteki müdahale ve selâhiyetlerinin önemi gözönünde tutulunca, araya bir de vergi mahkemesinin girmesiyle işlerin daha da muğlak bir hâl alacağını ve uzayacağını tabii telâkki etmek lâzıngelir.

3) Üçüncü Alternatif de meselenin Vergi Usul Hukuku ve malî yargı Birliği içinde çözümlenmesi yoludur.

Bunun için de bir yandan gümrük ihtilâflarını malî yargı içine alırken, bu harekete paralel olarak diğer taraftan gümrük usul nizamına ve gümrük ceza hukukuna ait kaideler ve hükümleri de vergi usul hukuku içinde toplamak gerekecektir. Bu takdirde gümrük yargı nizamı, ön itiraz, vergi

mahkemeleri ve Danıştay disiplinini içinde yerini alacak ve Ofi-
itiraz müessesesi gümrük işlerinin mahiyet ve özelliklerine
uygun olarak ve emniyetle işler ayrı tecrübe ve ihtisasa da-
yanan bir organ şeklinde kurulacaktır.

Bu münasebetle şu hususu da belirtmek isteriz ki,
gümrük ve gümrükte alınan vergilerden doğan ihtilaflara ihti-
yaca göre ya münhasıran bu işlerle meşgul olacak ayrı vergi
mahkemelerinde veya mevcut vergi mahkemelerine bağlı veya de-
taşe dairelerinde bakılacaktır.

Bu yoldan gidildiği takdirde Vergi Usul Hukukumuzun
ve özellikle malî kaza sistemimizin reformu hususunda giri-
şilen hareket, buna katılan yeni ve çok önemli bir unsurla
en ileri safhasına ulaştırılmaş olacaktır.

Başkan
Ali Alaybek
Fahri Hesap Uzmanı

Uye
T.Odalar Birliği Temsilcisi
Galip Dolun

Uye
T.Odalar Birliği Temsilcisi
Osman Ertörer

Uye
Baş Hesap Uzmanı
Orhan Güreli

Uye
Maliye Başmüfettişi
Hüsamettin Kılıç

Uye
T.Odalar Birliği Temsilcisi
Doç. Dr. Halil Nadaroğlu

Uye
T.Odalar Birliği Temsilcisi
Rıza Ormanci

Uye
T.Odalar Birliği Temsilcisi
İlhan Uçkun

Uye
Maliye Müfettişi
İ. Sadi Tınaztepe

Uye
Maliye Başmüfettişi
Hayri Öncel

Uye
Müşavir Hesap Uzmanı
Adil Yücefer