

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Başkanlığından :

Esas No : 1976/1

Karar No : 1979/10

ÖZET : 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 115 inci maddesine göre il ve ilçe idare kurulları, münhasıran zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptamaya yetkili oldukları gibi bu husustaki kararlarının yargısal niteliklerinde yoktur. Uğranılan zararın yükümlünün genel mal varlığının üçte birini geçip geçmediğini, terkin istenilen vergi ve ceza borçlarının zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olup olmadığını saptamak, buna göre vergi ve ceza borcunun terkin edilip edilmeyeceğine karar vermek Maliye Bakanlığının görev ve yetki alanı içindedir.

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay Yedinci Dairesinin 15/4/1972 gün ve E. 1972/350, K. 1972/1464 sayılı kararı ile Dördüncü Dairenin 19/10/1972 gün ve E. 1969/5819, K. 1972/5791 sayılı kararı arasındaki aykırılığın giderilmesi, Anton Dermond Vekili Avukat Cengiz Özsoğmez tarafından istendiğinden, Raportör Üyenin raporu, Başkanunözcüsünün 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre; «zarar derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının» tesbitine ilişkin mahalli idare kurullarınca yapılan işlem ve alınan kararların Maliye Bakanlığını bağlayıcı bir nitelik arz edip etmediği yolunda 4 üncü ve 7 nci Daire kararları arasında aykırılık ve uyumsuzluk bulunduğu ileri sürülerek bu çelişkinin içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi ilgilisi tarafından istenilmiş ve sözlü geçen dosya Birinci Başkanlık makamınca İchtihatları Birleştirme Kuruluna ve oradan da Başkanunözcülüğümüze gönderilmiş olmakla gerekli inceleme yapılarak aşağıdaki sonuca varılmıştır.

1 — İchtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesi istenen iki Daire ve hatta 7 nci Dairesinin kendi kararları arasındaki aykırılık, zarar derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının saptanmasına değgin mahalli idare kurulları tarafından verilen kararların, her iki Dairece, farklı nitelikte değerlendirilmiş olmasından ileri gelmektedir.

Gerçekten, 7 nci Dairenin 15/4/1972 günlü ve 1972/1464 sayılı kararında «söz konusu hükme göre, mükelleflerin afetler sebebiyle uğradıkları zarar derecesinin tesbiti yetkisi mahalli idare kurullarına verilmiş olup, Maliye Bakanlığı da, zararlı münhasıran olmak üzere afete uğrayan mükelleflerin maddede de yazılı vergi ve ceza borçlarının kısmen veya tamamen terkin yolunda görevli kalmıştır Zarar miktarının tesbitine ilişkin ve dava konusu edilmemiş olması nedeniyle kesinleşmiş bir karar mevcut iken, Maliye Bakanlığının istemi sonucu için üç idare Kuruluna yeniden intikali üzerine adı geçen kurula aynı konuda müteaddit kararlar alınması olanağı bulunmamaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, bu konuda İlçe İdare Kurullarınca verilen zarar derecesinin tesbitine ilişkin kararlar, Maliye Bakanlığının denetimine tâbi olmadığı gibi, Bakanlığın zarar derecesini inceleme elemanlarına tesbit ettirmesi ve bu tesbitlerin İlçe İdare Kurullarınca nazara alınması sözü geçen 115 inci madde hükmüne aykırı düşmektedir.

Bu itibarla, davacı müesseseye ait fabrikaların uğradığı sel âfeti sebebiyle öz varlığının tamamını kaybettiğine dair olan ve dava konusu edilmemek suretiyle kesinleşen... kararı mevcut iken İlçe İdare Kurulunca aynı konuda üçüncü defa verilen dava konusu kararda isabet görülmemiştir» denildiği halde Dördüncü Dairenin 19/10/1972 günlü ve 1972/5791 sayılı kararında «... mahalli idare kurullarının zarar tesbiti hakkında verdikleri kararlar kazai olmayıp idari nitelikte bir karardır. Bu karar ancak (idarenin icraya geçmesine imkân hazırladığı ve menfaatlerini doğrudan doğruya ilgilendirdiği için) yükümlülerece üst yargı mercilerinde dava konusu yapılabilir. İdare yönünden ise vergiyi terkin etme yetkisi Maliye Bakanlığına ait olduğundan bu kararın gereğinin yerine getirilip getirilmemesi idarenin takdirine bırakılmıştır. Bu nedenle İlçe Kurulu kararının Maliye Bakanlığınca üst idari yargı mercilerinde dava konusu yapılması gerektiği yolundaki davacı iddiasında isabet bulunmadığı» görüşüne yer verilmiş ve böylece her iki Daire kararları arasında açık ve seçik olarak bir aykırılık ve uyumsuzluk ortaya çıkmıştır.

Gerçekten 7 nci Dairenin içtihadına göre, mahalli idare kurullarının bu konuda vermiş olduğu kararlar, hem Maliye Bakanlığını ve hem de mükellefi bağlayıcı kesin, icrai ve idari niteliktedir. Maliye Bakanlığının sözü geçen kararlara uyup uymama yolunda bir takdir hakkı yoktur.

Dördüncü Daire kararlarına hakim olan görüş ise şöyle özetlenebilir :

Mahalli idare kurullarının, 213 sayılı Yasanın 115 inci maddesinin son fıkrası hükmü gereğince vermiş oldukları kararlar mükellefi bağlamakta ise de, Maliye Bakanlığı açısından kesin ve icrai nitelikte bir karar olmayıp belli bir durumun saptanmasına yönelik yardımcı bir işlem görünümündedir. Böyle bir uygulama, idare kurullarının zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını tesbit ederken düşmeleri olasılığı bulunan hataların, Maliye Bakanlığınca ortaya çıkarılmasına olanak sağlayacaktır.

2 — Millî Birlik Komitesi döneminde çıkarılmış olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun gerekçe ve görüşme tutanaklarından yoksun bulunması ve sözü geçen yasanın 115 inci maddesinin olayımıza ilişkin son fıkrası ile 5432 sayılı Yasanın 106 inci maddesinin yine son fıkrası hükümleri arasında benzerlik bulunması nedeniyle işbu yasanın gerekçesi, komisyon raporları ve müzakere tutanakları gözden geçirilmiş ise de kanun koyucunun amacını saptamaya elverişli ve fıkra metnine açıklık getiren herhangi bir kayda ve ifadeye rastlanamamıştır. Bu nedenle içtihadın ne yönde birleştirilmesi gerektiği sorunu, idare Hukukunun genel ilkeleriyle Türk Vergi sistemi açısından ele alınarak inceleme konusu yapılmıştır.

Çeşitli âfetler nedeniyle varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu âfetlerin verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezalarının, Maliye Bakanlığınca, zararlar orantılı olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunacağı ve ancak zarar derecesi ile bu zararın ilgili bulunduğu gelir kaynağının mahalli idare heyetlerin yaptıracağı tahkikat sonunda yine mahalli idare heyetlerince saptanacağı 213 sayılı Yasanın «verginin terkin» başlığını taşıyan 115 inci maddesinde öngörülmüştür.

Demek oluyor ki, bazı koşulların gerçekleşmesi halinde vergi borçları ve vergi cezalarının terkin edilebilmesi için Maliye Bakanlığına ve mahalli idare heyetlerine ayrı ayrı görevler ve yetkiler verilmiştir. Maliye Bakanlığı, yasanın kendisine vermiş olduğu görev ve yetki sınırı dışına çıkamayacağı gibi, mahalli idare kurullarının yasadan aldığı yetkiye dayanarak vermiş olduğu kararları da değiştiremez, bozamaz ve bu kararlar yerine başka kararlar ikame edemez. Maliye Bakanlığının hiyerarşik denetimine bağlı olmayan yerel idare kurullarının vermiş olduğu kararlar kesin ve icrai niteliktedir. Bu kararlar aleyhine Maliye Bakanlığı da mükellefler gibi ancak yargı yoluna başvurulabilir. Mahalli idare kurulları kararlarının mükellefler için kesin ve icrai kararlar olduğu kabul edilirken, Maliye Bakanlığı yönünden bu nitelikte olmadığı söylenemez. Diğer yandan, yerel idare kurullarının bu konuda vermiş oldukları kararları kabul edip etmeme yolunda eğer Maliye Bakanlığında bir takdir hakkı verilmiş olsa idi, fıkra metninin «Maliye Bakanlığı zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını, yapacağı tahkikat üzerine mahalli idare kurullarına da tesbit ettirebilir» şeklinde veya buna benzer başka biçimlerde formüle edilmesi gerekirdi.

Hemen değinmek isteriz ki, Maliye Bakanlığında böylesine bir yetkinin verilmiş olması, idare kurullarının mükellefler lehine karar alamayacakları sonucunu doğurur ve 115 inci maddenin son fıkrası hükmünün uygulama alanı olmadığı sonucunu doğurur.

Nasıl ki Takdir Komisyonu Kararları, tarh ve tahakkuk işlemlerinden bağımsız olarak vergi dairelerini bağlayıcı ve hukuksal sonuçlar doğuran kesin ve uyulması zorunlu işlemler ise bu konuda mahalli idare kurullarınca verilmiş olan kararlar da aynı nitelikte işlemlerdir.

- Açıklanan bu nedenler karşısında, içtihatların 7 nci Dairesinin 15/4/1972 günlü ve 1972/1464 karar sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesinin yasa hükümlerine ve idare hukukunun genel ilkelerine daha doğru düşeceği görülmüştür. Şeklindeki açıklamaları dinlendikten, ilgili kararlar ve mevzuat incelendikten sonra gereği görüldü :

I — İctihadın birleştirilmesi yolu ile aykırılığın giderilmesi istenen kararlar :

A — Danıştay 7 nci Dairesinin 15/4/1972 gün ve E. 1972/350, K. 1972/1464 sayılı kararı :

«Müessesenin, sel afeti nedeniyle uğradığı zararın, özvarlığının üçte birini geçmediğinden vergi borçlarının terkinine mahal olmadığı» yolunda Sarayköy İlçe İdare Kurulunca verilen karar, yükümlüce, «aynı Kurulun, daha önce aynı konuda bütünüyle aksi yönde ve malvarlıklarının tamamını kaybettiği yolunda kararı varken ve Maliye Bakanlığının buna uyması gerekli iken, Bakanlığın bu kararı yetkisi dışı denetlemesi sonucu üçüncü defa değiştirmesinin kanuna aykırı olduğu» iddiasıyla dava konusu edilmiş, 7 nci Dairece : «Zarar derecesinin tesbitine ilişkin İlçe İdare Kurulunca verilen kararlar, Maliye Bakanlığının denetime tâbi olmadığı gibi, Bakanlığın zarar derecesini inceleme elemanlarına tesbit ettirmesi ve bu tesbitlerin İlçe İdare Kurullarınca nazara alınması sözü geçen 115 nci madde hükmüne aykırı düştüğü, bu itibarla davacı müesseseye ait fabrikanın 13/3/1968 gününde uğradığı sel afeti sebebiyle özvarlığının tamamını kaybettiğine ilişkin olan ve dava konusu edilmemek suretiyle kesinleşen 24/1/1968 gün ve 245 sayılı kararı mevcut iken, İlçe İdare Kurulunca aynı konuda üçüncü defa verilen dava konusu 8/4/1970 gün ve 1970/295 sayılı kararda kanuni isabet görülmediği» gerekçesiyle yükümlü lehine karara bağlanmıştır.

B — Danıştay 4 üncü Dairesinin 19/10/1972 gün ve E. 1969/5819, K. 1972/5791 sayılı kararı :

Yükümlünün, Maliye Bakanlığı aleyhine açtığı davada; «yangından şahsen gör-
dükleri zararı tesbit eden 28/9/1967 günlü İdare Kurulu Kararına karşı Maliye Ba-
kanlığının dava açarak kararın iptalini sağlaması gerekirken bu yapılmadığından,
Vergi Usul Kanununun 115 nci maddesi gereğince yangındaki zararlarını tesbit eden
İlçe İdare Kurulu kararının kesinleştiği, bu bakımdan Maliye Bakanlığının terkin is-
teminin reddine karar vermesinin isabetsiz olduğu» yolundaki iddiası, «mahallî idare
kurulunun zarar tesbiti hakkında verdiği karar kazai olmayıp, idari nitelikte bir ka-
rar olduğu, bu kararın ancak (idarenin icraya geçmesine imkân nasırladığı, men-
faatlerini doğrudan doğruya ilgilendirdiği için) yükümlülerce üst yargı mercilerinde
dava konusu yapılabileceği, idare yönünden ise; vergiyi terkin etme yetkisi Maliye
Bakanlığına ait olduğundan, bu kararın gereğinin yerine getirilip getirilmemesinin
idarenin takdirine bırakıldığı» gerekçesiyle reddedilmiştir.

II — İnceleme ve Çözümleme : Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca;
özetleri yukarıda yazılmış bulunan iki karar arasında, 521 sayılı Danıştay Kanununun
45 nci maddesinin öngördüğü anlamda aykırılık bulunduğu ve bu kararların veril-
mesine neden olan maddi olayların dışına da çıkılması ve konunun daha geniş kap-
samlı biçimde ele alınarak tartışılması suretiyle içtihadın birleştirilmesi gerektiğine
8/3/1979 tarihinde oybirliği ile karar verildikten sonra esasa geçildi :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinde; «yangın, yer sarsın-
ması, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve
bunlara benzer afetler yüzünden;

1 — Varlıklarının en az üçtebiri kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar
verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2 — Mahsullerinin en az üçtebiri kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi
için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak
tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere kısmen veya tamamen
terkin olunur.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahallî idare heyetleri
yaptıracağı tahkikat üzerine tesbit eder.» denilmektedir.

213 sayılı Yasa 4/1/1961 tarihinde Millî Birlik Komitesince kabul edilen yasa-
lardan olduğu için gerekçesi ve Meclis görüşme tutanakları bulunmamaktadır. An-
cak yukarıda sözü geçen maddenin, yürürlükten kalkmış bulunan 5432 sayılı Vergi
Usul Kanununun 105 inci maddesi ile öz bakımından bir farkı bulunmadığından yürür-
lükten kaldırılan yasanın gerekçesine, komisyon raporlarına ve görüşme tutanakla-
rına bağ vurulmuş ve yasa tasarısında 104 üncü madde olarak yer alan ve sözünde;
«yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden varlıklarının mühim bir
kısmını kaybeden mükelleflerin afetin vukuu tarihinde mevcut vergi borçları ve ver-
gi cezaları...»nın Maliye Bakanı tarafından, idari tahkikat ile tespit edilen zarar
derecesine göre, tamamen veya kısmen terkin edilebileceği belirtilmiş bulunan bu
maddenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Komisyonunda 105 inci madde olarak de-
ğişiklikle kabul edildiği ve böylece yasalaşmış bulunduğu görülmüştür. Yine bu mad-
deye ilişkin Komisyon raporunda «... maddenin matlaba metnine uygun şekilde dü-
zeltilmiş; vergi terkinini gerektiren fevkalâde sebepler arasına yer kayması, kurak-
lık, don, muzır hayvan, haşarat istilası...»nın ilâve edildiği belirtilmiş ve hükümet
tasarısındaki maddede de (bu gibi afetler yüzünden varlıklarının mühim bir kısmını
kaybedenler) ifadesi de tahdiri muamelelere ve ihtilâflara yol açacağından (varlık
ve mahsullerinin en az üçtebiri kaybedenler) şekline sokulmuş ve terkin edilecek
vergi; bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynağına hasredilmiş; terkin işleminin, ben-

zeri diğer kanunlarımızda olduğu gibi Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılması uygun görülmüş ve madde bu tadillere göre yeniden yazılmıştır.» denilmiş ve böylece 105 inci madde;

«Madde 105 — Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve hasarat istilası ve benzeren afetler yüzünden varlıklarının veya mahsullerinin enaz üçtebirini kaybeden mükelleflerin bu afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, Bakanlar Kurulu Kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunur.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tesbit eder.» biçimini almıştır. Komisyonca yapılan değişikliklerle yasalaşan madde sözünde; «Varlık ve mahsullerinden enaz üçtebirini kaybedenlerin, yalnız zarar gören gelir kaynağı ile ilgili vergilerinin terkin edilebileceği ve terkin işlemine Bakanlar Kurulunun karar vereceği açıklanmış olup, maddede yalnız zarar derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının saptanması için idare kurullarına yetki ve görev verildiği görülmüştür. Bu nedenle bu kurulların; önceleri hükümleri yürürlükten kalkmış bulunan- 5432 sayılı Yasanın 105 inci maddesi hükmüne göre, sonraları yürürlükteki 213 sayılı Yasanın 115 inci maddesi hükmüne göre verdikleri kararların niteliği üzerinde durulması zorunlu olmuştur.

5442 sayılı 11 idaresi Kanununun 60 inci maddesinde idare kurullarının idari, istigari ve kasıf kararlar verebileceği belirtilmiş ise de bu kurulların yukarıdan beri sözünü ettiğimiz maddeler hükmüne dayanılarak verdikleri kararların yargısal nitelikteki kararlardan olmayıp idari kararlardan olduğu açıktır. Yargısal nitelikteki kararlar yargısal usûllere uyularak alınır. Bu kararlar hiçbir organın onayı olmaksızın kendiliklerinden geçerlik taşıyacaklarından, idare kurullarının bu konuda, bu nitelikte karar vermeleri istense ve düşünülse idi, madde sözünde «verginin terkinine» bu kurullarca karar verileceği belirtilirdi. Halbuki sözli edilen 115 inci maddede idare kurullarına yalnızca (zarar gören gelir kaynağı ve bu kaynakla ilgili zarar derecesinin saptanması) görevinin verildiği belirtilmekle yetinilmiştir.

Konuya bu açıdan bakıldığında ve 5442 sayılı yasanın yukarıda belirtilen hükmü ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinin son fıkrası hükmü birlikte ele alındığında, idare kurullarının bu konuda verecekleri kararların yargısal nitelikte kararlardan olmayıp idari nitelikteki kararlardan bulunduğu anlaşılmaktadır.

Esasen, Maliye Bakanlığı yurdun her yerindeki veya her yerine gönderebileceği personeli aracılığı ile idatların mal varlıklarını; hem kendi kayıtlarını hem de diğer kamu idareleri elindeki kayıtları ve belgeleri incelemek, gerektiği hallerde ise soruşturma yaptırmak suretiyle en sağlıklı biçimde saptayabileceğinden ve özellikle, yükümlülerin mal varlıklarının sağlıklı olarak saptanması için Vergi Usul Kanununun ve diğer vergi yasalarının çok iyi bilinmesi gerektiğinden sözli geçen maddenin son fıkrası hükmü ile bir düzenleme yapılması yoluna gidildiği ve maddede, ikinci fıkra olarak «Maliye Bakanlığınca zararlar mütenezip olmak üzere kısmen veya tamamen terkin olunur.» hükmüne yer verildiği görülmüştür.

Zarar derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının, yerel idare kurullarınca yapılan soruşturma üzerine saptanması ve Maliye Bakanlığınca da diğer saptamaların yapılması, zararlar orantılı olmak üzere verginin kısmen veya tamamen terkin işlemi zincir işlemlerdir. Yükümlüler; idare kurulu kararının hukuka aykırı görürlerse onu dava konusu yapabilirler. Fakat kararın hukuka ve yükümlünün menfaatine uygun olması yeterli değildir. Bir kolektif tasarruf olan idare kurulu kararına Maliye Bakanlığı Kararı eklenmedikçe yükümlü için olumlu sonuç doğmaz.

İdari kararların geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesini ilgililerin aynı makam ve merciden isteyebilmeleri idare Hukukunun genel ilkelerinden olduğundan, Maliye Bakanlığının da hatalı bulduğu idare kurulu kararının düzeltilmesini aynı kurultan istemesi olanaklı vardır. Her idari makam ve merci hatalı, hatta hatasız kararlarını çeşitli ve meşru nedenlerle değiştirebilir. İdare Kurullarının da hatalarını kabul edip, ilk kararlarını değiştirmeleri olanaklı vardır. Değiştirme, önceki kararın açıkça ortadan kaldırılması şeklinde olabileceği gibi, yeni bir karar alınması ve öncekinin zımnen geçersiz ve hükümsüz sayılması suretiyle de mümkündür.

III — Sonuç : 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre;

- 1 — Yerel idare kurullarınca verilen kararların yargısal nitelikte olmadığına;
- 2 — Yerel idare kurullarının, yalnız zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptama yetkilerinin bulunduğuna;
- 3 — Malvarlığı ve zarar gören gelir kaynağı ile ilgili verginin saptanması yönünden idare kurullarına yetki verilmediğine; bu saptamaları yapmaya, ona göre yükümlünün vergi ve ceza borçlarını terkin edip etmeme konusunda yalnızca Maliye Bakanlığının yetkili bulunduğuna;

İçtihadın bu yölda birleştirilmesine 14/6/1979 günündeki toplantıda üçte iki oyçokluğu, 21/6/1979 tarihindeki ikinci toplantıda salt çoğunluk sağlanmadığından, 28/6/1979 tarihinde mevcudun oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

x — 213 sayılı Vergi Usul Yasası 115 inci maddesi hükümleri gereği afetler sonucu zarara uğrayan gelir kaynaklarından ötürü vergi borçları ve vergi cezalarının terkin edilebilmesi için uğrılan zarar nedeni ile yükümlülerin varlıklarının üçte birini kaybettiklerinin saptanması yerel idare kurullarının görevidir.

Bu, ilgili madde hükümünden açıkça anlaşılabileceği gibi bu maddenin kabul edilmesine kadar geçen yıllar içinde benzeri hükümlerin oluşumu bu sonucu doğurmakta ve tek istisna olmadan yargı kararları, idarenin konu ile ilgili tebliğleri bunu doğrulamakta, ne idarece ve ne de ilgililerce bunun aksı bir karar beyan edilmemektedir.

Yasa maddesi yazılış olarak son derece açıktır.

213 sayılı V. U. Y. 115 inci maddesinde «afetler yüzünden» «Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları»nın terkin olunacağını gösterdikten sonra, son fıkrada :

«Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yapacağı tahkikat üzerine tesbit eder.» denilmektedir.

Bu fıkralara göre ilgili gelir kaynağını saptıyacak olan varlıktaki kayıda saptıyacaktır. Son fıkraya göre bu yetki yerel idare kurullarına verilmektedir.

Bu kurulların varlık saptamasında yeterli ve başarılı olmamaları da düşündürülemez. Karar verme konusunda kendisine tahkikat yaptırma yetki ve görevi madde hükmü olarak verilen bu hususlar, yerel kurul olarak Devletimizin gerçekleştirebildiği en güçlü kurullardır. Seçeceği kimseleri konunun incelenmesi için görevlendirilebilir ve buna göre sonuca varır. Uygulama da böyle olmaktadır.

Diğer yandan varlık saptamasının Maliye Bakanlığınca yapılacağını gösteren bir hükme maddede rastlanmamıştır.

Maliye Bakanlığı zararlı olarak vergiyi terkin edecektir. Burada orantıyı yaparken Maliye Bakanlığını bağlayan zararı saptama görev ve yetkisi yerel idare kurullarındadır.

Maddedeki zarar derecesi deyiminin; maddede açık bir derece gösterilmiş, bunda varlıkla zarar arasındaki orantı olduğu açıkça yazılmış iken, bazı yorumlarla ve zorlamalarla başka orantı ilişkilerine bağlamak olanağı yoktur ve bu yerinde bir yöntem olmaz.

Bu zorlamalarla bulunacak orantı ilişkilerinin yararının olup olmayacağı ve uygulamasının nasıl olacağı da ayrı bir sorundur.

Yerel idare kurullarına verilen yetkinin ne olduğunun iyi anlaşılabilmesi için bu kurullara bu yetkiyi ilk olarak veren Arazi Vergisi Tüzüğü'nün gerekçesine ve bu tüzüğün çıkarılmasını emreden 21/6/1931 tarihli 1833 sayılı Arazi Vergisi Yasasının Meclis tartışmalarına kadar inmek gerekir. Bu gerekçe ve tartışmalarda terkin yetkisinin doğrudan yerel idare kurullarına bırakılmak istendiği açıkça görülecektir. Nitekim bu düşünce sonraki bazı yasalarda gerçekleşmiş ve deprem yasalarında olduğu gibi terkin yetkisi doğrudan yerel idare kurullarına verilmiştir.

Yerel idare kurullarının varlık saptaması yapamayacağı yolundaki 7. Dairenin 26/2/1975 günlü ve 1975/395 sayılı kararına kadar, bu yetkinin bu kurullara verildiği yarım asırlık süre içinde ne il ne ilçe idare kurullarından, ne Danıştay Daire ve Kurullarından açıkladığımızın dışında aksine çelişkili bir tek karar çıkmaması buna karşılık yerel idare kurullarının bu konuda yetkili olduğunu gösteren pek çok karar bulunmuştur.

Ashında Maliye Bakanlığı da varlık saptamasının Başkanlığınca yapılacağını hiçbir zaman savunmamış, aksine saptamanın yerel idare kurullarınca yapılacağını ilk Vergi Usul Yasasının kabulünden hemen sonra yayınladığı 16/3/1950 tarih ve 1 sayılı Vergi Usul Tebliğiyle açıkça kabul etmiş ve bununla ilgili yöntemi göstermiştir.

Bütün bu yazılara ve istendiğinde gösterilebilecek daha pek çok nedenlere göre varlık saptamasını ve bununla zarar arasındaki orantıyı yerel idare kurullarının yapacağı inancı ile çoğunluk kararına karşıyız.

AZLIK OYU

xx — 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinde, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve hâşarat istilâsı ve bunlara benzer afetler yüzünden, «Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları»nın Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunacağı belirtilmiş ve maddenin son fıkrasında, «Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eders» hükmü yer almıştır. Mahalli idare heyetlerince, zarar derecesinin afetin sebep olduğu zarar miktarının, mükellefin varlığına oranlanması suretiyle tesbit olunacağı, madde metninden açıkça anlaşılmaktadır. Yani mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikatla mükellefin zarar miktarını ve malvarlığını hesap edecek ve zararın malvarlığına olan nisbetini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını tesbit edecektir. Tesbit edilen bu «zarar derecesi», üçte biri ağıyorsa, afetin zarar verdiği gelir kaynağı ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunacaktır. Zarar derecesi üçte biri ağıyorsa, terkin işlemi yapılmayacaktır.

Afetler yüzünden zarara uğrayan mükelleflerin malvarlığı bilinmeden, zarar derecesi hesaplanamayacağından, mahalli idare kurullarının sadece zarar miktarını tesbit edecekleri, mal varlığının ve zararın buna nisbetinin tespiti için, Maliye Bakanlığına ait olduğunu kabule imkân yoktur. Esasen idare de konuyu, bağından beri bu

şekilde anlayarak uygulamıştır. İctihadı birleştirmeye esas olan kararlarda da böyle bir ayrıma yer verilmediği bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, afetler yüzünden zarara uğrayan mükelleflerin malvarlığının Maliye Bakanlığınca tesbit olunacağını kabulünde isabet bulunmadığı görüldüğüne karara karşıyız.

AZLIK OYU

xxx — Yerel idare kurullarının zarar derecesinin saptanması ile ilgili kararları bu kurullara bir yasa hükmünün açıkça verdiği yetkiye göre alınmış kararlardan olması nedeniyle Maliye Bakanlığının bunlara uyması zorunludur.

Uymak istemediğinde, bu kararlarda, herhangi bir nedenle kusur bulduğu durumlarda Maliye Bakanlığının da yükümlüler gibi bu kararlara karşı üst yargı mercilerine başvurmaya gerekir.

İctihatları Birleştirme Kurulunun 29/1/1976 gün, E. 1961/1965-72, K. 1976/6 sayılı kararında, yerel idare kurullarının afetler nedeniyle, aldığı kararlara karşı bu kararları uygun bulmayan yükümlülerin, bunları üst yargı mercilerinde dava konusu etmeleri Danıştay dairelerinin bütününcü kabul edilmiş ve istikrar bulmuş olduğundan içtihadın birleştirilmesine yer olmadığı kararı verilmiştir.

Bu karar bir içtihadın birleştirilmesi kararı gibi bağlayıcıdır, bu nedenle de yükümlü için zorunlu görülen bu durum idare için de aynıdır. Onun da bu kararları dava konusu etmesi gerekeceği, bu bakımdan içtihadın 7. Dairenin 15/4/1972 gün ve E. 1972/350, K. 1972/1464 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerekeceği görüldüğüne ile çoğunluk kararına karşıyız.

AZLIK OYU

xxxx — İctihadın birleştirilmesi istemine konu olan kararlar arasındaki aykırılığın giderilebilmesi, öncelikle mahallî idare kurullarının, afetler nedeniyle uğralan zararın derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesi uyarınca, tesbitine ilişkin kararlarının hukuki niteliğinin tayinine bağlı bulunmaktadır.

5442 sayılı İl İdare Kanununun 60 inci maddesinde, idare kurullarının «idari, idari ve kazai» kararları alabileceği öngörülmüş, 62 nci maddesinde de il idare kurullarının belli makamların kararları aleyhine açılacak «iptal davaları» na bakacağı belirtilmiştir. Ayrıca, 62 nci maddenin son fıkrasında, bu maddenin özel kanunlarla il ve ilçe idare kurullarına verilen diğer yargı işlerindeki yetkilerine halel vermeyeceği belirtildiğine göre, idare kurullarına özel kanunlarla, idari görevler verilebileceği gibi yargısal yetki ve görevler de verilebileceği anlaşılmaktadır.

Özel kanunlarla idare kurullarına verilecek yargısal yetki, idare mahkemesi sıfatıyla kullanılacağına göre, Anayasa'nın 114 ve 140 inci maddeleri hükmü karşısında, ancak idarenin işlem ve eylemleri nedeniyle açılacak davalara bakmaktan ibaret olabilir. Afetler yüzünden mükelleflerin uğradıkları zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını tesbit, idarenin eylem ve işlemi hakkında cereyan etmediğine göre, yargısal nitelikte sayılamaz. Esasen bu görevin yerine getirilmesinde, yargılama usulünün uygulanması da söz konusu değildir. Henüz ortada bir idari işlem ve eylem bulunmadığından, bir yargılamada olağan ve gerekli sayılan taraf teşkil ve dilekçelerin teatisi, diğer bir ifadeyle, İl İdare Kanununun 62 nci maddesinde öngörüldüğü gibi Danıştay yargılama usulünün, bu fonksiyonun ifası sırasında uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesiyle idare ku-

rullarına verilen görevin yargı benzeri ve bu konudaki kararları yargısal nitelikte sayma olanağı yoktur.

Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinin metninden de açıkça anlaşıldığı gibi, zarar nisbetinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının tesbiti ve bunu takip eden idare kurulu kararı, yeni bir hukuki durum yaratmakla, yani mükelleflere bir hak sağlamak ya da verginin terkinin imkânını bertaraf etmekle, kesin bir idari işlemin bütün niteliklerine sahip bulunmaktadır. Gerçekten idare kurulu kararının, mürekkep bir idari usulün ilk safhasını teşkil etmesi, diğer bir ifadeyle hazırlayıcı işlem niteliğinde bulunması, idarenin iç işlemi olarak kabukünü gerektirmez. İdari usulün son safhasını teşkil eden nihai işlemin tesisine esas olan bu kabul işlemlerin büyük bir bölümü, idare kurumlarının zarar tesbitine ilişkin kararlarında olduğu gibi, idarenin iç işlemlerine inhisar etmeyip, ilgililerin kişisel haklarına veya ehliyetine, yani hukuki durumuna müessir olurlar. İdarenin ancak kanunî zorunluluk olmadan serbestçe başvurması üzerine verilen istisnai kararların, idarenin iç işlerini ilgilendirdiği kabul edilebilir. Kanunla verilmiş görev gereği olarak idare kurumlarında tesis edilen söz konusu kararlar ise, doğrudan doğruya hukuki sonuç doğurdıklarından, idarenin iç işlemi sayılabilecek istisnai karar olarak nitelendirilemez. Bu resmî tesbit işlemlerinin bulunmaması halinde, 115 inci maddede zarar derecesi için öngörülen şartlar tamam ve kanuna uygun olsa bile, terkin işleminin yapılamaması da bu hususu teyid etmektedir.

İdare kurumlarının söz konusu kararları aleyhine menfaati ihlâl edilen mükellefler tarafından açılan davalar, Danıştay'ca incelenmektedir ve bu konuda bir içtihat aykırılığı da yoktur. Kararlar arasındaki aykırılık, zincirleme işlemlerin son halkasını teşkil eden terkin işleminin sahibi olan Maliye Bakanlığının, idare kurumlarının tesbit kararlarına rağmen, terkin işlemini tesiste bir takdir yetkisinin olup olmadığı ve bu kararlar aleyhine iptal davası açıp açamayacağı konusundadır.

Anayasa'nın 112 nci maddesinin ikinci fıkrasında aynen «İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir» denilmektedir. Kamu tüzel kişilerinin, özellikle Merkezi İdarenin amacının çokluğu, bu amaçlara uygun, merkezi ve mahallî müteaddit organlara sahip olmasını gerektirmektedir. Merkezi idare organları arasında görev bölümü, idarenin iyi işlemesi ve işin gereğine uygunluk yanında, büyük ölçüde kişilerin yararının güvence altına alınması amacı da gözönünde bulundurularak yapılmaktadır. Bunun içindir ki idari organlar arasındaki görev ayırımına idare tarafından da uyulması zorunludur. İdarenin bir organı, kendi görev alanına girmeyen bir idari fonksiyonu ifa edemeyeceği gibi, bir idari organa tanınan yetki de bir başkasına devredilemez veya diğer idari organların idareleriyle değiştirilemez. İdare kurumlarının kanunla verilen görev gereği tesis ettiği, zarar derecesinin ve ilgili olduğu gelir kaynağının tesbitine ilişkin kararları, Maliye Bakanlığının, kendi elemanlarına yaptırdığı tesbitlere dayanarak değiştirmeye ya da muteber saymamaya yetkisi yoktur. Danıştay'ın 6/7/1961 günlü ve 1961/378 sayılı içtihadı birleştirme kararı da bu hususu doğrulamaktadır.

Diğer taraftan, yürütme görevini yerine getiren yetkili idari birimler, bizzat kendi gayelerini sağlamak amacıyla hareket eden, idareden ayrı varlıklar değildirler. Organın yaptığı işlemler, dolayısıyla değil, doğrudan doğruya idarenin işlemleridir. Devlet iktidar ve yetkilerini kullanmakla görevli idare organları, yürüttükleri kamu

hizmeti dolayısıyla bu hizmetten yararlanan ya da etkilenenlere, idarenin bir görünü-
şüdür. Kuruluş ve görevleriyle bir bütün teşkil eden idare organlarının gördükleri hiz-
met nedeniyle, aynı davada karşılıklı taraf olamamaları gerekir. Bütün birimleriyle
kamu yararını gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş olan idarenin bir organının tesis
ettiği işlemin, bir diğer organının menfaatini haleldar ettiği esasen kabul edilemez.
Kanun koyucu böyle bir ihtimali tasavvur dahi etmemiştir. Gerçekten, 3533 sayılı
Kanun'un 2 nci maddesiyle «Umumi bütçeye dahil daireler arasında tahaddüs edecek
ihtilâflar» dan adliye mahkemelerinin görevi içinde bulunanların Bakanlar Kurulunca
bakanlar arasından seçilecek bir «hakem» tarafından çözümleneceği öngörülmüş, 521
sayılı Danıştay Kanununun 48 inci maddesinin C bendi ile de «İdari makamlar arasın-
da görev ve yetkiden doğan» uyumsuzlukların çözümü, idari görev olarak Birinci Dai-
reve verilmiştir. Kanun vazının «Umumi bütçeye dahil daireler arasında» idari işlem-
lerden doğacak uyumsuzluklar nedeniyle benzer bir düzenleme yapmamış olmasına,
idari yargı yeri önünde de olsa, idare organlarının bir davanın iki tarafını teşkil et-
melerini uygun görüldüğü anlamında yorumlamak mümkün değildir.

İdari merciler, işlemlerini kendiliklerinden inceleyerek düzeltebileceklerine ya da
kaldırabileceklerine göre, Maliye Bakanlığının başvurması üzerine, idare kurullarının
durumu yeniden inceleyerek, işlemlerini değiştirmelerine bir engel bulunmamaktadır.
Maliye Bakanlığı, hatalı ya da gerçeğe aykırı bulduğu tesbit işlemlerinin değiştiril-
mesini ya da kaldırılmasını işlemi tesis etmiş olan idare kurulundan isteyebilir ve ka-
rarını değiştirmesini ancak bu yolla sağlayabilir. Bu suretle verilen idare kurulu kararı
yeni bir idari işlem teşkil edeceğinden, şüphesiz mükellefler bu tasarrufu da dava ko-
nusu edebileceklerdir.

Yetkili idare kurulu Maliye Bakanlığının talebine rağmen işlemini değiştirmez-
se, Maliye Bakanlığı ilgilinin vergisini terkin etmek zorundadır. Gerek Vergi Usul
Kanununun 115 inci maddesinin açık hükmü gerekse, idare organları arasındaki görev
ve yetki ayırımının kanuna dayalı olması ve uyulması zorunlu nitelikte bulunması,
başka bir sonuca varmaya imkân vermemektedir. Aksi halde Maliye Bakanlığının ken-
di görev ve yetki alanını aşarak, başka bir organın yetkisine tecavüzle tesis ettiği
işlemin, yetki tecavüzü sebebiyle sakat sayılması ve açılacak bir dava sonunda, sa-
dece bu nedenle iptali gerekecektir.

Bu nedenlerle içtihadın,

1) Mükelleflerin afetler yüzünden uğradıkları zararın derecesinin ve ilgili
bulunduğu gelir kaynağının, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesi uya-
rınca, tesbitine ilişkin mahalli idare kurulu kararlarının, idarenin yürütülmesi ve uyul-
ması zorunlu işlemlerinden olduğu;

2) Maliye Bakanlığının, hatalı ya da gerçeğe aykırı bulduğu tesbit işleminin
değiştirilmesini ya da kaldırılmasını ancak işlemi tesis etmiş olan idare kurulundan
isteyebileceği, yoksa bu işlem aleyhine yargı yerine başvuramayacağı.

3) Maliye Bakanlığının, idare Kurulunun tesbit kararına rağmen, mükellefin
vergi ve ceza borçlarının terkin etmeme yetkisinin bulunmadığı;

yolunda birleştirilmesi gerektiği görüşüyle karara karşıyım.