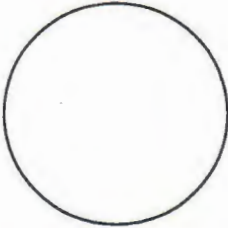




**"Gelir İdaresi
Başkanlığının
Teşkilât ve
Görevleri
Hakkında Kanun
Tasarısı
Taslağı"nda¹
Vergi
Denetmenleri ile
İlgili Bazı
Hükümlerin
Değerlendirilmesi**



Meltem Kutlu GÜRSEL

Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk
Fakültesi İdare Hukuku Anabilim
Dalı Öğretim Üyesi

GİRİŞ

"Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı Taslağı" m.27/2'de "vergi denetmeni" olarak atanabilmenin koşulları öngörülmektedir. "....Vergi denetmenleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe vergi denetmen yardımcısı olarak alınırlar, en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar vergi denetmenliğine atanırlar. Ayrıca, vergi denetmenleri en az üç yıl üst üste doksan ve üstü sicil puanı almak ve otuzbeş yaşını doldurmamış olmak şartıyla, açılacak gelirler kontrolörlüğü yeterlik sınavlarından birine katılabilir ve başarılı olmaları halinde gelirler kontrolörlüğüne atanırlar. Vergi denetmenleri bölge müdürlüğü emrinde çalıştırılırlar. Vergi denetmenlerinin mesleğe alınmaları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir."

Tasarı Taslağı Geçici Madde 2'ye göre;

1 «www.basbakanlik.gov.tr/docs/basbakanlik/kanuntasarilari/kyyy/gelir_idaresi_baskanligi.doc» (13 Aralık 2004)

"Bu Kanunla yapılan yeni düzenlemeler nedeniyle kadro ve görev ünvanı değişmeyenlerden bu Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar başka bir işleme gerek kalmaksızın durumlarına uygun yeni kadrolara atanmış sayılır.

Bu Kanuna göre kadro ve görev ünvanları değişen yahut kaldırılan veya gerekli şartları taşımayan personel durumlarına uygun boş kadrolara en geç bir yıl içinde atanır ve atama işlemi yapılıncaya kadar Başkanlıkça ihtiyaç duyulan işlerde görevlendirilebilir....."

Tasarı Taslağı Geçici Madde 3/son'a göre;

"22/7/1998 tarihi itibariyle vergi denetmeni veya yardımcısı kadrosunda bulunup bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte halen bu kadrolarda çalışanlar, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde açılacak özel yeterlik sınavlarına en fazla iki kez katılabilirler."

Bu çalışmanın hazırlanmasında amacımız;

- Gelir İdaresi Yeniden Yapılanma Kanun Tasarısı'nda "vergi denetmenleri" ile ilgili maddelerden Geçici 2 ve 3. maddelere göre 22.7.1998 tarihi itibariyle vergi denetmeni veya yardımcısı kadrosunda bulunup, bu Yasa Tasarısının yürürlüğe girdiği tarihte halen bu kadrolarda çalışanların kurulacak Gelir İdaresi Başkanlığı'nda "vergi denetmenliği" kadrolarına atanıp atanamayacakları hususu ile,

- Tasarıda vergi denetmenleri ile ilgili bölümlerin hukuki açıdan Anayasa'ya uygun olup olmadığı konusunun değerlendirilmesidir.

I. 4369 SAYILI YASA İLE ÖNGÖRÜLEN "YETERLİK SINAVI" VE HALEN VERGİ DENETMENİ KADROSUNDA GÖREV YAPANLAR İLE İLGİLİ BİR DEĞERLENDİRME

Halen vergi denetmeni kadrosunda görev yapanların, vergi denetmeni kadrosuna atanma işlemlerinin yapıldığı tarih itibariyle yürürlükte bulunan kurallara göre vergi denetmen kadrosuna atanma koşulları farklılık göstermektedir.

Vergi Denetmenliğine Giriş Koşulları konusunda 22 Temmuz 1998 tarihli 4369 sayılı Yasa³ önemli bir değişiklik öngörmüştür. 4369 sayılı Yasa ile değişiklik yapılıncaya kadar vergi denetmenliğine giriş koşullarını düzenleyen

3 R.G., 29 Temmuz 1998, S.23417 (mük.)

178 sayılı KHK'nin 543 sayılı KHK ile değişik 43/c'de yer alan kuralda vergi denetmen yardımcılığından vergi denetmenliğine yükselmek için herhangi bir yeterlik sınavı öngörülmemiştir. Öyle ki vergi denetmeni kadrosuna atanmak için, vergi denetmen yardımcısı olarak en az üç yıl çalışmış olmak ve çalışmaların olumlu bulunması gerekli yeterli koşul olarak kabul edilmiştir. 4369 sayılı Yasa ile vergi denetmeni kadrosuna atanmak için vergi denetmen yardımcılarının yeterlik sınavına girerek başarılı olmaları koşulu öngörülmüştür. Hatta 4369 sayılı Yasa Geçici Madde 4'de vergi denetmenlerinin de Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde açılacak olan yeterlik sınavına katılabilecekleri öngörülmüştür.

Bu durumda halen vergi denetmeni kadrosunda görev yapmakta olanlar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir:

Birinci grup 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte bulunan kurallara uygun olarak vergi denetmen kadrosuna atanarak halen görev yapmakta olan vergi denetmenleri. Bu gruptaki vergi denetmenleri yeterlik sınavına girmemiştir. Çünkü o tarihte yeterlik sınavı koşulu yoktur.

İkinci grup 4369 sayılı Yasa'nın Geçici 4. maddesi uyarınca bu Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce vergi denetmeni kadrosuna atanmış olmasına rağmen 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden sonra yeterlik sınavına girerek başarılı olan vergi denetmenleri.

Üçüncü grup, 4369 sayılı Yasa'nın Geçici 4. maddesi uyarınca bu Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce vergi denetmeni kadrosuna atanmış olmasına rağmen 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden sonra yeterlik sınavına girerek başarılı olamayan veya sınava hiç girmeyen vergi denetmenleri.

Dördüncü grup 4369 sayılı Yasa yürürlüğe girmesinden sonra yeterlik sınavına girerek vergi denetmen kadrosuna atanan ve halen görev yapmakta olan vergi denetmenleri.

Aynı hukuki statü içerisinde bulunan vergi denetmenleri arasında ayırım yaratici uygulamaya elverişli kurallar eşitlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Çünkü 4369 sayılı Yasa'da öngörülen sınav koşulunun bu Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce vergi denetmeni hukuki statüsünde istihdam edilenlere uygulanması yasanın geriye yürümezliği ilkesine aykırıdır. Sonuç olarak dört grupta yer alan vergi denetmenlerinin tümü aynı hukuki statü içerisinde.

II. YETERLİK SINAVINA GİRMİYEN VEYA SINAVA GİREREK BAŞARISIZ OLAN VERGİ DENETMENLERİNİN TASARI TASLAĞI GEÇİCİ MADDE 2 BAĞLAMINDA DURUMUNUN BELİRLENMESİ

22 Temmuz 1998 tarihli 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla vergi denetmeni kadrosunda bulunanların da yeterlik sınavına girebileceklerini öngörmüş ise de bu sınavın vergi denetmeni kadrosunda bulunanlara ne gibi haklar sağlayacağı konusunda Yasa herhangi bir kural içermektedir. Kaldı ki, yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca halen vergi denetmeni kadrosunda görev yapanların yeterlik sınavına girişi de vergi denetmenlerinin isteğine bağlı tutulmuştur. Sonuç olarak vergi denetmeni kadrosunda görev yapmakta olanların yeterlik sınavına girmesi kendilerine vergi denetmenliği kadrosu bakımından herhangi bir hak ve yetki sağlamamaktadır. Nitekim aynı kadro ve ünvana sahip vergi denetmenleri arasında sınava giren ve girmeyenler arasında veya sınava girip başaran veya başaramayanlar arasında ayırım yaratıcı uygulama Anayasa m.10'da düzenlenen eşitlik ilkesi ile de bağdaşmayacaktır. 4369 sayılı Yasa döneminde ataması yapılan bir vergi denetmeni ile bu Yasa'dan önce vergi denetmeni kadrosuna atanan arasında hukuki statü, hak ve yetkiler bakımından hiçbir fark bulunmamaktadır. Eğer Tasarı Taslağı Geçici Madde 2/son ilk cümlesinde bu farkı yaratacak bir uygulamaya yönelik kural öngördüğü takdirde 4369 sayılı Yasa geriye yürümezlik ilkesine aykırı olarak uygulamada sonuçlar doğurmuş olacaktır. Yeterlik sınavına girmeden vergi denetmeni hukuki statüsünü kazananlar için 4369 Geçici Madde 4'deki sınav Tasarı Taslağı Geçici Madde 2 ile adeta bu sınava girmeyenler için hak kaybına yol açacak şekilde uygulanacak olursa Anayasa'ya aykırı olacaktır. Vergi denetmeni hukuki statüsünü kazananlar ayrıca Geçici m.3'deki sınav koşulunu sağlayamadıkları takdirde vergi denetmenliği ünvanını kaybedeceği şeklindeki bir değerlendirme de kazanılmış hak ilkesine aykırıdır.

Yürürlükte bulunan yasanın usulüne uygun olarak uygulanmasına yönelik idari işlem niteliğinde olan uygulama işleminin yapılmasıyla birlikte işlemin ilgisi birtakım haklar edinmekte ve yükümlülükler altına girmektedir. Dolayısıyla 4369 sayılı Yasa'dan önce "vergi denetmeni" kadrosuna atanarak bu ünvanı alanların elde ettiği haklara "kazanılmış haklara saygı ilkesi" uyarınca ne yasama organı ne de idare dokunabilir. Kazanılmış hakka saygı Anayasa m.2'de yer alan "hukuk devleti ilkesi"nin en temel gereğidir.

Oysa inceleme konumuz olan Tasarı'nın Geçici 2. maddesi belirttiğimiz hukukun temel ilke ve kurallarına aykırı bir düzenleme içermektedir. Öyle ki, halen vergi denetmeni kadrosunda aynı hukuki statü içerisinde istihdam edilenler arasında tamamen ayırım yaratacak bir kural getirilmektedir.

Tasarı Taslağı Geçici Madde 2/1'den şu sonuca varılmaktadır: **Bu Kanunla (Tasarı) yapılan yeni düzenlemeler nedeniyle kadro ve görev ünvanı değişmeyen bir vergi denetmeni bu Kanun'un (Tasarının) 27. maddesinde öngörülen şartları taşımakta ise başka bir işleme gerek kalmaksızın durumlarına uygun yeni kadrolara atanacaktır.** Yani vergi denetmeni olarak görev yapmakta iken 4369 sayılı Yasa Geçici Madde 4 uyarınca yeterlik sınavına giren ve başarılı olanlar veya 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden sonra yeterlik sınavına girerek vergi denetmeni kadrosuna atananlar Tasarı Taslağı yürürlüğe girdiği tarihten itibaren başka bir işleme gerek kalmaksızın durumlarına uygun yeni kadrolarına atanacaklardır.

Tasarı Taslağı Geçici m.2/son'a göre ise, yeterlik sınavına girmeksizin vergi denetmeni kadrosuna atanan veya vergi denetmeni kadrosunda iken 4369 sayılı Yasa Geçici m. 4 bağlamında yeterlik sınavına girmesine rağmen başarılı olamayan vergi denetmenleri ise Tasarı Taslağı m.27'deki koşulları sağlayamadığı için durumlarına uygun boş kadrolara en geç bir yıl içinde atanacak ve atama işlemi yapılınca kadar Başkanlıkça ihtiyaç duyulan işlerde görevlendirilebilecektir.

III.TASARI TASLAĞI GEÇİCİ MADDE 2'NİN ANAYASA'YA UYGUN OLUP OLMADIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Tasarı Taslağı Geçici Madde 2'nin bu şekilde uygulamaya konması açıkça Anayasa'ya ve hukukun temel ilke ve kurallarına aykındır. Hukuk devleti ve kazanılmış haklara saygı ilkesi gereği vergi denetmeni kadro ve ünvanına sahip olanların hiçbir ayırım gözetilmeksizin Tasarıda öngörülen vergi denetmeni kadrosuna atanmaları zorunludur. Vergi denetmeni kadrosuna idarenin yasallığı ilkesi bağlamında idarî bir işlemle atamanın gerçekleşmesi ile birlikte atanan lehine bir hak doğmaktadır. Nitekim daha önce de vergi denetmenleri ile ilgili olarak benzer bir gelişme yaşanmıştır. Şöyle ki, vergi denetmeni olarak atanma koşullarını değiştirerek yeterlik sınavı koşulunu öngören 4369 sayılı Yasa 29 Temmuz 1998 tarihinde yürürlüğe girdiği zaman, bu tarihten önce vergi denetmeni kadro ve ünvanına sahip olanların hukuki statüleri hiçbir şekilde etkilenmemiştir.

4369 sayılı Yasa Geçici Madde 4 ise daha önce vergi denetmeni kadrosunda bulunanlar için isteğe bağlı olarak yeterlik sınavına katılma olanağı sağlasa da, bu sınava girmenin veya girmemenin, sınavda başarılı olmanın veya olmamanın hukuki statüsüne ne gibi etkisi olacağı Yasa'da belirtilmemiştir. O halde sınavın vergi denetmenlerinin başka bir hukuki statüye girmesi durumunda etkili olabileceği sonucuna varabiliriz. Nitekim 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu m.9'a göre yeminli mali müşavir olma koşulları arasında vergi denetmenlerinden mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar, yeminli mali müşavirlik sınavından muaf tutulmuşlardır.

Hukuki güvenlik, hukuk devleti ilkesinin en temel gereğidir. 4369 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesinden birkaç yıl sonra bu Yasanın geçici 4. maddesi uyarınca sınava giren ve girmeyenlerin farklı hukuki statü içerisinde değerlendirileceğini daha sonra çıkarılan yeni bir Yasa (Tasarı) ile belirtmek hukuksal bir çelişkidir. Yürürlükteki kurallara göre daha önce vergi denetmeni hukuki statüsünü kazanan bir kimsenin ünvanı, hak ve yetkileri kısaca hukuki statüsünü belirleyen Tasarıdaki kurallar geçmişe etkili olarak uygulanamaz. Yasanın geriye yürümezliği ilkesi buna engel olduğu gibi, kazanılmış hakların korunması ilkesi de kazanılmış hak ve ünvanların sonraki tarihli bir yasa ile ilgilinin elinden alınmasının olanaksız olduğunu ifade etmektedir.

Tasarı Taslağı Geçici Madde 3/son'da 22 Temmuz 1998 tarihi itibarıyla vergi denetmeni veya yardımcısı kadrosunda bulunup bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte halen bu kadrolarda çalışanların, bu Kanunun (Tasarının) yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde açılacak özel yeterlik sınavlarına en fazla iki kez katılabilirler. Tasarı Taslağı 4369 sayılı Yasa ile öngörülen yeterlik sınavına girmeyen veya girip başarılı olmayan vergi denetmenleri için "özel yeterlik sınavı"na girme olanağı tanınmaktadır. Vergi denetmeni bu özel yeterlik sınavında iki kez başarısız olursa, daha önceden yasaya uygun olarak elde ettiği vergi denetmenliği statüsünü kaybetmeyecektir. O halde özel yeterlik sınavının öngörülmesinin nedeni nedir? Bu kuralı vergi denetmenlerinin bir başka hukuki kazanım elde etmesi için bir geçiş hükmü olarak değerlendirmemiz gerektiği kanaatindeyiz.

Önerilerimiz:

Geçici Madde 2 son paragrafın ilk cümlesi aşağıdaki gibi değiştirilmelidir.

"Bu Kanuna göre kadro ve görev ünvanları değişen yahut kaldırılan personel durumlarına uygun boş kadrolara en geç bir yıl içinde atanır ve atama işlemi yapılıncaya kadar Başkanlıkça ihtiyaç duyulan işlerde görevlendirilebilir....."

Geçici Madde 3/son paragrafın ilk cümlesi aşağıdaki gibi düzenlendiği takdirde Tasarı'nın 27'nci maddesi ile uyumlu olacaktır.

"22/7/1998 tarihi itibarıyla vergi denetmeni veya yardımcısı kadrosunda bulunup bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte halen bu kadrolarda çalışanlar, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde açılacak yeterlik sınavlarına en fazla iki kez katılabilirler."

III. SONUÇ

Yukarıda yapılan değerlendirme bağlamında:

Tasarı Taslağı Geçici Madde 2/son paragrafın ilk cümlesi anayasaya aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin vergi denetmeni kadrosuna atanmak için Tasarı Taslağı m.27'de öngörülen gerekli koşulları sağlamayan ve fakat halen vergi denetmeni kadrosunda olanların bu kadro ve ünvanlarına son verilerek bir başka göreve atanmaları açıkça başta Anayasa m.2 ve m.10 olmak üzere kazanılmış hakka saygı ilkesine aykırıdır. Sınava girerek veya girmeyerek halen vergi denetmeni kadrosunda olanların tümü aynı hukuki statüdedir. Geçmişte atama işlemi ile vergi denetmeni unvanını kazananların ünvanı, yeni koşulları sağlamadığı gerekçesiyle yasanın geriye yürümezliği ilkesine aykırı olarak sona erdirilemez.

Tasarı Taslağı Geçici Madde 3'de öngörülen "özel yeterlik sınavı"nın, Tasarı Taslağı Madde 27/2 ile uyumlu olarak "yeterlik sınavı" olarak düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Yukarıda 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesi ile yeterlik sınavına giren girmeyen veya sınava girenler arasında da başarılı olan olmayan olarak dört gruba ayırdığımız vergi denetmeni kadrosunda görev yapanların tümü aynı hukuki statüde aynı hak ve yetkilerle görev yapmaktadır. Ancak Tasarı Taslağı m. 27/2'ye göre vergi denetmenlerinin gelirler kontrolörlüğü yeterlik sınavına girerek gelirler kontrolörü olarak atanma olasılığının tanınması yeni bir düzenlemedir. Vergi denetmenlerinin bu yeni olanaktan yararlanmasının ko-

şulları ileriye yönelik olarak Yasa ile düzenlenebilir. Dolayısıyla bu sınava girecek vergi denetmenleri arasında bir yarışma sınavı düzenlenmesi ve bu sınava girecek olanlarda aranacak nitelikler yasa ile hatta düzenleyici işlemler ile geleceğe yönelik olarak belirlenebilir. Nitekim Tasarı Taslağı Geçici m. 3/son da bu bağlamda değerlendirilebilir. Yani yeterlik sınavına girmeksizin vergi denetmeni olanlar, diğer koşulları sağlamış olsalar da gelirler kontrolölüğü yeterlik sınavına giremeyeceklerdir. Tasarı Taslağı Geçici m.3/son ile sınava girmeksizin vergi denetmeni olanlara belli sınırlar içerisinde bir olanak sağlanmak istendiği kanaatindeyiz.