

**1957 MALİ YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN  
VERGİ VE MÜKELLEFİYETLERİN PRENSİP VE MAHİYETLERİ  
HAKKINDA AÇIKLAMALAR**

**S. TEOMAN**

1957 malî yılı başında — 1 Mart 1957 — üç yeni malî mükellefiyet kanunu yürürlüğe girdi. Bunlardan birincisi 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, ikincisi bir kısım ithalâta tahsis olunan dövizler dolayısıyla alınacak hazine hissesi hakkındaki 6933 sayılı kanun, üçüncüsü de hususî otomobil vergisi hakkındaki 6936 sayılı kanundur.

Bu üç kanunun her biri hakkında, konuşma zamanımızın verdiği imkân içinde aşağıda sırası ile bazı açıklamalar yapılmıştır.

**I — Vergi tarihinde ve vergi tasnifinde gider vergilerinin yeri :**

Gider vergilerinin mevzuu ve bu vergiyi doğuran olaylar 6802 sayılı kanunun 1, 28, 34 ve 39 uncu maddelerinde gösterilmiştir. Bu hükümlere göre: A) Gider Vergileri Kanununa bağlı I, II ve III üncü tablolarda yazılı maddelerden Türkiyede istihsal ve imal olunanların müstahsil veya amilleri tarafından teslimi veya kendi imalâtlarında sarf edilmesi, bunlardan yabancı memleketlerde istihsal ve imal edilenlerle kanuna bağlı IV üncü tabloda yazılı mamullerin Türkiyeye ithali, bu tablolarda gösterilen nisbet ve hadlerle istihsal vergisine, B) banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun — bankerlerin yalnız banka muameleleri dolayısıyla — nakden veya hesaben aldıkları paralar «banka muameleleri vergisi» adı ile; Türkiye sınırları içinde umuma mahsus demir yolu vasıtaları, tramvay, tünel, trolleybüs, otobüs, yolcu taşımaya mahsus sair motörlü kara nakil vasıtaları — binek otomobilleri, motosiklet, motörlü bisiklet hariç — makine ile müteharrik gemiler ve uçaklarla yapılan taşımalardan yük taşımaları ile belli bir tarifeye dayanılarak yapılan yolcu taşımala-

rı «nakliyat vergisi» adı ile; posta, telgraf ve telefon hizmetleri «PTT hizmetleri vergisi» adı ile hizmet vergilerine tabidir.

Buna göre, gider vergileri emtea intikallerini ve hizmet edalarını vergilemesi itibariyle veya başka bir ifade ile metaları ve hizmetleri gayri safi bedelleri üzerinden veya servetleri tedavülleri sırasında teklif etmesi bakımından «muamele vergileri» kategorisine dahil bir mükellefiyet manzumesidir.

Belli bir sistem ve ismi olmamakla beraber umumî mânâsiyle çok eski zamanlardanberi muamele vergilerine rastlanagelmektedir. Milâttan önce artırma muamelelerinden, esir alım ve satımlarından ve daha sonraları birçok madde intikallerinden alınan vergiler muamele vergisinden başka bir şey değildi. Orta çağlarda bu bünyedeki vergiler devam etmiş zamanla yerlerini münferit istihlâk vergilerine bırakmıştır.

İslâm âleminde «Baç» ve «İhtisap resmi» de muamele vergisi bünyesinde mükellefiyetlerdi.

Geçmiş muamele vergilerinin en uzun ömürlüsü 1342-1819 yılları arasında İspanya'da bütün emtea intikallerine şâmil olarak uygulananmış bulunan Alcabala adlı vergidir.

19 uncu yüz yıl ortalarından itibaren kaybolduğu görülen muamele vergisi Birinci Dünya Harbinin ikinci yılından itibaren harb masraflarının tazyiki ile yeniden meydana gelmiştir. Yeni muamele vergileri devresinde ilk adım Avusturya tarafından atılmış, % 005 nisbetli bir muamele vergisi ihdas olunmuştur.

Günümüzdeki mânâ ve adı ile ilk muamele vergisi 26.7.1918 tarihinde Almanya'da görülmüştür. Bu kanun ile yayılı tipe uygun bir muamele vergisi ihdas edilmiş ve emtea teslimleri, hizmetler ve ithalât vergiye tabi tutulmuştur.

Almanya'dan sonra sırası ile 1918 de Fransa'da, 1919 da Çekoslovakya'da, İtalya'da, 1920 de Macaristan'da, 1921 de Belçika'da, Romanya'da, 1922 de Avusturya'da, 1926 da da Türkiye'de muamele vergisi tatbikine başlanmıştır. İngiltere, Hollanda ve İsviçre bir müddet bu gidişe katılmakta tereddüt göstermişlerse de sonradan onlar da bu vergileri kabul etmişlerdir. Bu memleketleri İsveç, Danimarka ve Finlândiya takip etmiştir.

Bu memleketler muamele vergilerinin toplu ve yayılı şekillerinden birini veya her iki şekli birden uygulamışlardır. En geniş deneme Fransa'da yapılmış olup bugün bu memlekette muamele vergisinin toplu şeklinde karar kılınmak istendiği görülmektedir.

«Gider vergileri» manzumesinin zaman içindeki yerine bu suretle kısaca temas ettikten sonra, konumuzun daha iyi kavranmasını sağlamak üzere bir muamele vergisi olan bu sistemin muamele vergisi şekilleri içindeki yerini göstermenin de faydalı olacağını düşündük.

Geçmişte ve bugün uygulanan muamele vergileri iki şekil altında toplanmaktadır. Bu iki muamele vergisi şeklini mahiyet ve mahzurları bakımından şöyle hülâsa etmek mümkündür:

*Yayıllı muamele vergisi:*

Bu tip muamele vergilerinde vergi mevzuu yapılan meta, istihsalinden istihlâkine kadar her el değiştirmede satış bedeli üzerinden düşük nisbetle vergiye tabi tutulur. Bu şekilde yüksek verimine ve muamele vergisi espirisine uygunluğuna rağmen bertaraf edilmesi inkânsız veya çok zor bazı mahzurları vardır. Muamele adedinin çok olması halinde zarurî bir ihtiyaç maddesinin lüks bir maddeden daha yüksek nisbette bir vergi ödemesi ihtimali, ihraç sırasında bir maddenin ne kadar vergi ödemiş olduğunun kestirilememesi dolayısıyla ihraç edilen maddelerin vergiden istisna edilememesi veya zorlukla böyle bir muamele uygulanabilmesi, muamele adedini azaltan büyük teşebbüslerin buna imkân bulamayan küçük teşebbüsleri yıkıcı bir rekabete maruz bırakması bu kusurlar cümlesinden akla ilk gelenlerdir. Yayıllı muamele vergilerinde mükellef adedi çok yüksek olduğundan bu verginin idarî kontrolü de müşkül ve masraflıdır ve ayrıca mükellef için de rahatsız edicidir. Bu tip muamele vergileri ancak iyi teşkilâtlanmış, ticarî hayatı mazbut memleketlerde beklenen neticeleri kısmen verebilmiştir.

Yayıllı muamele vergisinin bu mahzurlarını bertaraf etmek için yapılan çalışmalar sonunda yeni yayıllı muamele vergisi şekilleri doğmuştur. Emteanın geçirdiği intikal safhasında kademelerden bazılarını mükellefiyet dışında bırakma şekli bunlardan biridir. Meselâ vergiyi yalnız imalât ve perakende safhada almak çok el değiştirmeyi icap ettiren toptan ticaret sahasını vergi dışı bırakmak bu cümledendir. Haddi zatinde bu şekil mutavassıt toplu muamele vergisi şeklidir.

Simens'in bulunduğu bir şekle göre de muamele vergisi, mevzuu teşkil eden metanın her kademede kazandığı değer üzerinden alınmalıdır. Bugün Fransa'da uygulanan ilâve değer vergisi ile mem-

leketimizde son defa uygulanan 3843 sayılı kanuna dayanan muamele vergisi — bilhassa 1946 da yapılan tadilâttan önceki şekli ile — bu tipe uygun bellibaşlı muamele vergileridir. Bu sisteme göre alınan muamele vergilerine, önceden taksitlere bölünmüş perakende kademe vergisi diyen müellifler de mevcuttur.

*Toplu muamele vergisi:*

Yayıli muamele vergisi şeklinin mahzurlarını bertaraf etmeğe matuf tedbirler mahiyetindeki mutavassıt şekiller bu mahzurları tamamiyle ortadan kaldıramadı. Bu durum karşısında verginin belli tedavül kademeleri üzerinde temerküz ettirilmesi fikri üzerinde duruldu ve bu çalışmalarından da toplu muamele vergisi şekilleri meydana geldi.

Bu sisteme göre muamele vergisi sadece imalât ve ithalât safhasında veya yalnız toptan ticaret safhasında veya yalnız perakende ticaret kademesinde alınır. Birinci duruma göre vergi mevzuunu teşkil eden emteanın imâli yapan tarafından satışı veya teslimi ile aynı emteanın hariçten memlekete ithali bir defaya mahsus olmak üzere belli nisbette muamele vergisine tabi tutulur. İkinci duruma göre emtea toptan ticaret sahasına girmedikçe vergiye tabi tutulmaz ve vergi emteanın bu sahadan çıkması sırasında alınır. Bu sistemi uygulayan memleketler vergi adaletini itnam etmek üzere imalât safhasını da toptan ticaret sahasına dahil addetmiş ve perakende sahasında kalan emteadan da mütelâfi bir vergi almıştır.

Bu sistemde mükellef vuzuh ile tayin olunabildiği gibi idarî kontrol da en müessir derecesiyle uygulanabilir.

Bu sistem de kusurlardan tamamiyle kurtulmuş değildir. Sistemin mahiyeti bazı mahzurlar tevhit etmiştir. Toptancılığın tayin ve tarifindeki müşkülât, toptancı perakendeci muvazaaları ile vaki kıymet kaçaklıkları, perakende sahadada alınan vergide son muamelenin kestirilme zorluğu bu cümledendir.

Verginin toptan veya perakende sahadada temerküz ettirilmesi şekli de yayılı vergi şekli gibi iktisadî ve ticarî hayatı iyice düzenlenmiş memleketlerde uygulanabilmıştır.

Bizde ilk defa muamele vergisi 1926 da Chiffre d'affaires bünyesinde bir perakende kademe vergisi olarak başlamıştır. İktisadî ve ticarî hayatımız böyle bir vergi tatbikine hazır bulunmadığından bu vergi ancak bir yıl uygulanabildi. Yayıli bir muamele vergisi tipi uygulayabilecek bir iktisadî yapıya kavuşuncaya kadar

memleketimizde toplu bir muamele vergisi tipinin, bunlardan da imalâtçı ve ithalâtçıyı teklif eden şeklin tatbikinin bir zaruret olduğu anlaşılmış ve 1927 de 1039 sayılı kanunla bu yola gidilmiş ve birbirini takiben 1931 de 1860, 1934 de 2430 ve nihayet 1940 da 3843 sayılı ve toplu muamele vergisi sistemini benimsemiş kanunlar tatbik edilmiştir.

3843 sayılı son Muamele Vergisi Kanunu 28 Şubat 1957 tarihine kadar çeşitli tadillere tabi tutularak on yedi yıl uygulanmıştır. Gider Vergileri Kanununun hazırlanmasını icap ettiren sebepler bu son Muamele Vergisi Kanununun tevhit ettiği mahzurlardır. Bu mahzurları şöyle hülâsa edebiliriz:

Kanun, verginin mevzuunu tayin ederken geniş bir imal ve sınaî müessese tarifinden hareket etmekle beraber madde ve müessese muafliklarına geniş şekilde yer vermesi dolayısıyla tatbikatı güçleştiren ve verimi düşüren bir mevzu darlığına gitmiştir.

Vasıtalı vergilerde şahsiliğe yaklaşmanın ve tersine müterakiliğe mâni olmanın başlıca vasıtalarından biri olan vergi tarifesinde nisbet kademeleri de son Muamele Vergisi Kanununda kifayetsiz bulunmakta idi.

Şarta bağlı müessese muaflikları ve bu arada bilhassa işçi sayısı beşi, kullanılan muharrik kuvvet miktarı iki beygiri aşmayan sınaî müesseselerin mutlak şekilde muamele vergisinden muaf tutulmasını sağlayan umumî küçük sanat müessesesi muafiyeti bu verginin mahzurlarının en büyüğü olarak belirmiştir. Bu muafiyetler yüzünden Türkiye sanayii ya küçük kalmış, ya küçülmüş veya küçük doğmuştur. Bu maddî ölçülere sığmayan müesseseler büyük müesseselerin yıkıcı rakibi durumuna girmişlerdir. Bu haksız rekabet bir taraftan sanayiimizi bünye itibariyle tehdit etmiş, diğer taraftan millî gelire ve vergi gelirine alabildiğine menfi tesirler icra etmiştir. Bu mahzurun önemini daha iyi ifade edebilmek için denilebilir ki İmalât Muamele Vergisi Kanunlarımızda umumî küçük sınaî müessese muaflığı hükmü bulunmasa idi bizde bu kadar çok muamele vergisi uygulanmaz veya son Muamele Vergisi Kanunundan vaz geçilmezdi. Başka bir ifade ile muamele vergisi alanında bir reform zarureti yaratılan başlıca sebep muamele vergisinde küçük işletme muafiyetinin mevcudiyetidir.

Bu durum karşısında ya muamele vergisinden külliyen vaz geçmek veya küçük sanat müessesesi muafiyetini tevhit eden zaruretlere başka bir formül ile cevap verebilen ve böyle bir muaflik hükmü bulunmayan bir sistem yaratmak icap ediyordu.

Bütün dünya memleketleri millî gelirden vergi olarak aldığı payı mütevali olarak artırıyorlarken ve her memleketin bütçelerinde olduğu gibi bizim bütçemizde de oldukça yüksek bir yeri bulunan muamele vergisini terk etmenin realist bir hareket olmayacağı aşikâr bulunduğundan Hükûmetçe ikinci yol ihtiyar olundu. Bu çalışmalarından Gider Vergileri Kanunu meydana geldi.

## II — Gider Vergileri Kanununun yapısı :

Gider Vergileri Kanunu üç kısım ve dört tablodan meydana gelmiştir. Birinci kısımda, mülga muamele vergisi ile bu vergi bünyesindeki — şekerden alınan hariç — mülga münferit istihlâk vergilerini istihlâf eden «İstihsal vergisi» ne yer verilmiştir. İkinci kısım eski nakliyat, PTT hizmetlerinden alınan müdafaa vergisi ile banka, banker ve sigorta şirketlerinden alınan muamele vergilerinin yeni şekillerini, son kısmı da kısımların her birini birlikte alâ-kadar eden hükümleri ihtiva etmektedir.

Yukarıda da işaret ettiğimiz gibi Gider Vergileri Kanununun hazırlanmasında asıl âmîl olması itibariyle istihsal vergisi kısmı gider vergilerinin çatısını teşkil etmektedir. Muamele vergisinin mahzurlarını bertaraf etme hareketinin, başka bir ifade ile vasıtalı vergiler reformunun mahiyetini belirtebilmek için istihsal vergisinin yapılaş ve işleyişini daha yakından görmek icap etmektedir.

### 1) *İstihsal vergisi:*

İstihsal vergisi esas itibariyle son imalât ve ithalât muamele vergisini istihlâf ettiğine göre istihsal vergisi hakkındaki izahatta iki vergi arasındaki farklılıkları belirten mukayeseli bir metodun kullanılmasında mevzuun daha iyi anlaşılması yönünden fayda mü-lâhaza etmekteyiz.

Her iki vergide de vergiyi doğuran olay imal edilen maddelerin teslimidir. Farklılık imal mefhumu ile vergiye tabi maddelerin tayinindedir. Muamele Vergisi Kanunu, mevzuuna giren maddeleri cins, nevi veya isimleri ile saymamış, umumî bir istihlâk vergisi karakteri icabı olarak mevzuuna giren maddeleri ve vergiyi ödeyecek hakikî ve hükmî şahısları geniş bir imal ve sınaî müessese tarifi içinde kavramıştır. Bu kanunda (A) maddesinin vergiye tabi tutulması bu maddenin (A) oluşundan değil, kanunun tarifine

uygun bir mamûl oluşundandır. Bunu imal ve teslim eden müessesenin vergiye tabi tutulması da (A) maddesini imal ve teslim edisinden değil bir sınaî müessese oluşundandır.

İstihsal vergisinde durum tamamiyle ayrıdır. Vergi imalâtçı müessese veya imal mefhumuna değil, müşahhas maddeye bağlıdır. Vergiye tâbi tutulacak maddeler kanuna bağlı dört tabloda cins, nevi ve eşya adı itibariyle birer birer sayılmıştır. Bu sebeple vergiye tabi maddeleri bir imal tarifi ile ayrıca tavsife lüzum kalmadığı gibi bu ameliyeyi yapan müessesenin tarifi de lüzumsuz görülmüştür. Kanunun yalnız bir hükmünde, I inci tablonun elektrik istihsal işlerine sarf edilen elektrik'in düşük tarifeye tabi tutulmasını sağlamak maksadiyle bu suretle vaki istihlâkin tefrikinde imâl ve istihsal mefhumunu kistas olarak aldığı için imal ve istihsalin tarifine metinde yer verilmiştir. Bu hüküm dışında, tablolarda gösterilmek suretiyle vergiye tabi tutulmuş olan maddelerin «imal» ve «istihsal» i müteradif ve bir tarife bağlanmamış kelimeler halinde anılmıştır.

Buna göre (A) maddesi kanuna bağlı tablolarda yazılı bulunduğu için, bunu imal ve istihsal ederek teslim eden müessese de bu maddeyi imal ettiği için istihsal vergisine tabidir. Yoksa alelittak bir imalâtçı müessese veya sınaî müessese olduğu için değil.

İstihsal vergisine tabi maddelerin seçilmesinde de bu vergiye hâkim bir prensip rehberlik etmiştir ki bu prensip sayesinde istihsal vergisi ikinci bir imalât muamele vergisi olmak durumundan çıkmış ve işleyiş bakımından muamele vergisine olan benzerlikleri muamele vergisinin tevlit ettiği neticeleri meydana getirmekten uzak bulundurulmuş ve Gider Vergileri Kanununu gelir vergimize muvazi bir reform hareketi seviyesine ulaştırılmıştır. Şöyle ki; muamele, umumî ve münferit istihlâk vergilerinde vergiye tabi tutulan maddeler vergiyi doğuran olayın vukuu anında nihâî faydasını meydana getirmek üzere istihlâke amâde durumdadır. İstihsal vergisinin bahis mevzuu prensibine göre vergiye tabi maddeler vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu anda bu durumda değildir. Bu maddeler ancak bu olayı takiben geçirecekleri ameliyelerden sonra bu vasfı iktisap edeceklerdir ki, yeni vasıfları ile bu maddeler verginin şümulü dışındadır ve bu müteakip ameliyeleri yapanlar mamûl ve mahsullerini teslim ederlerken istihsal vergisi ödemezler. Başka bir ifade ile istihsal vergisi günlük hayatımızda istihlâk ve istimalimize doğrudan doğruya arz olunan maddeleri değil, bunların imal olunduğu ilk istihsal maddelerini vergiye tabi

tutmuştur. Bu sebeple istihsal vergisi umumî veya münferit bir istihlâk vergisi olmadığı gibi yabancı memleketlerde görülen tiplerine uygun toplu bir muamele vergisi de sayılamaz. Kanunun Hükûmet gerekçesinde de ifade edildiği gibi, bu vergi nevi şahsına münhasır bir toplu muamele vergisidir.

İstihsal vergisinin asıl bu cephesidir ki imalât muamele vergisinin sanayii küçük bırakma mahzurunun külliyen bertaraf edecektir. Filhakika istihsal vergisine tabi tutulan maddeler esasen büyük sınaî müesseselerde imal olunur. Bu sebeple küçük sanat müessesesi veya küçük işletme muafiyetine kanunda yer vermeğe lüzum kalmamıştır. Buna göre muamele vergisinin küçük sanat müessesesi muaflığının mevcudiyetinden doğma, Türkiye sanayiini küçük yaratan âmil bertaraf edilmiştir. Böyle bir muaflığı vergi tekniği bakımından zarurî kılan işletme tipleri, ilk istihsal maddelerini satın alarak bunlardan mamulât vücade getiren müesseseler arasındadır ki, bu sahalar da tamamıyla verginin şümulü dışında bırakılmıştır. Bu operasyonla altı binden fazla sınaî müessesenin muamele vergisi bünyesinde bir vasıtalı vergiye bundan sonra tabi tutulmayacağı gözönünde bulundurulursa bu hareketin yerli sanayi bakımından önemi daha iyi anlaşılır.

Böyle bir esastan hareket eden bir vergide kanun vazınının bütün dikkatinin vergiye tabi tutulan maddeleri, maksat dışına taşmıyacak şekilde tarif ve tavsif etmek noktasında toplanacağı tabiidir. Nitekim Gider Vergileri Kanununda da bu cihete elden geldiğince itina edilmiş, istihsal vergisine tabi tutulan maddeler, tereddütlere meydan vermiyecek bir vuzuh içinde listelerde belirtilmek istenmiştir.

İstihsal vergisinin bel kemiğini teşkil eden «ilk istihsal maddeleri» Gider Vergileri Kanununa bağlı I inci tabloda toplanmıştır. Bunlar sırası ile toprak sanayiinin mahdut bir kısım maddeleri — çimento ve ateşe mukavim eşya —, madenler — akaryakıt dahil —, kauçuk, plâstik maddeler, kürkler, kemik, boynuz ve sair süs eşyası ilk maddeleri, kıymetli taşlar, kâğıt ve mukavva, camlar, tekstil maddeleri, elektrik ve havagazı, kimyevî maddelerdir.

Bunlar, yukarıda bahsettiğimiz prensibe uygun olarak, yüzde pek büyük bir nisbetle istihsallerinden sonra müteakip hususî bir veya müteaddit ameliyeler geçirilmeden istihlâk ve istimal olunacak maddeler değildir.

Bu maddelerin bu suretle tertibinin tabîî bir neticesi de, metin bünyelerinin eskiliği ve karışıklığından başka bir şikâyeti mu-



cip olmayan münferit istihlâk vergilerimizin istihsal vergisi prensibi içinde günün icaplarına uygun bir islâha tabi tutulması olmuştur. Elektrik ve Havagâzi ve I inci tablonun devamı mahiyetindeki yenilecek ve işilecek maddelere ait III üncü tablodaki kahve, kibrit, glikoz ve inhisar dışındaki içkilere ait operasyon bu cümledendir.

İlk istihsal maddeleri arasına daha bazı maddelerin ezcümleleri ve kerestenin girebileceği, bunların listelere alınmamış olması keyfiyetinin verginin verimini azaltacağı ileri sürülmüştür.

Mülga Muamele Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde işçi sayısı, muharrik kuvvet, imal tesisatı ve imal nev'î ile ilgili bazı maddî endisler esas alınmak suretiyle tedvin edilmiş bir deri imalâthaneleri muafiyeti hükmünün mevcut bulunduğu hatırlardadır. Bu hükümle Muamele Vergisi Kanununda deri sanayiine mahsus olarak ihdas olunan küçük işletme muafiyeti, kanunun 12 nci maddesindeki umumî küçük sanat müesseseleri muafiyetinin diğer sanayi kollarında tevliit ettiği tahribatla ölçülmeyecek derecede yıkıcı bir netice yaratmıştır. Türkiye'de deri imali fevkalâde iptidai tesisat ve ameliyelerle yapılan bir işdir. Deri, istihsal vergisine tabi tutulmuş olsa idi bu iptidai müesseselerin bir çoğunun okuma yazma dahi bilmiyen işletenlerini mutlak şekilde bu vergiye tabi tutmak icap edecekti, zira istihsal vergisi prensibi bu türlü müesseselerin vergi dışı bırakılmasına cevaz vermemektedir. 6-7 milyon liralık bir vergi kaybı göze alınarak bu müesseselerin kendilerini toplamalarına imkân verilmek istendiği içindir ki deri ilk istihsal maddeleri arasına alınmamıştır.

Kereste konusuna gelince; bilindiği gibi 6188 sayılı kanunun 14 üncü maddesinin son fıkrası gereğince yurtda inşa edilecek her türlü inşaatta kullanılacak kereste ve mamulleri muamele vergisinden muafittir. İnşaatin büyük bir hız almış olduğu günlerde keresteyi mutlak şekilde istihsal vergisine tabi tutmak gerçekten güç olurdu. Kaldı ki kereste imalâtı sahasının tam olarak vergiye tabi tutulması da imkânsız derecede müşküldür. Zira kereste imalâtının bir çoğu halen iptidai bünyedeki el ve su hızarlarında yapılmakta olup bunların bir vergi kayıt nizamına bağlanması âdeta imkânsızdır. İşte bu sebeplerledir ki kereste sanayii de istihsal vergisinin şümulü dışında bırakılmıştır.

Gerek derinin gerekse kerestenin vergi şümulü dışında bırakılışı dahilî sanayiî bünyesine ilişkin sebeplere bağlı bulunduğu halde, milletlerarası ahitlerimize aykırı farklı bir muamele tatbikinin

den sakınıldığı için bu maddelerin ithali de vergi mevzuu haricinde bırakılmıştır.

Bunlardan başka gıda sanayii de istihsal vergisinin şümülü dışında bırakılmıştır. Hububat unlarının muamele vergisine tabi tutulduğu devrede gıda sanayiinden elde edilen vergi 30 milyon lira civarında önemli bir miktara baliğ olmakta idi. 1950 de bu unların ve unlu maddelerin vergi dışı bırakılması bu sahadan temin olunan varidatı (2,5) milyon lira civarına düşürdü. Realist bir görüşle Türk muamele vergisi sistemini gıda sanayiini vergiye tabi tutar bir yapıda göstermemek gayesiyle istihsal vergisi tablolarına — III üncü tablodaki yiyecek maddeleri hariç — gıda maddeleri konulmamıştır.

Nihayet muamele vergisi bünyesindeki vergilerin her maddeyi şümülüne alması da bir kaide olarak ileri sürülemez. Bunlardan bir veya birkaç tanesi ile iktifa eden memleketler vardır. Bir kaç mahdut madde ile de vatandaş bir vasıtalı vergi yolu ile umumî hizmetlerin masraflarına iştirâk ettirilebilir. Binaenaleyh gider vergilerinin ve bu arada istihsal vergisinin bugünkü yapısının vergi prensiplerine aykırı bir tarafı yoktur.

II nci tablo istihsal vergisine hâkim prensibin haklı bir istisnasıdır, denilebilir. Yukarıda verdiğimiz izahat vesilesiyle de hatırlanacağı gibi, istihsal vergisine tabi tutulan maddeler, vergiyi doğuran olay anında istihlâk ve istimallerimize âmade durumda bulunmayan ilk istihsal maddeleridir ve bunlar kanuna bağlı I inci tabloda gösterilmiştir. Bu maddeleri satın alarak bunlardan istihlâk ve istimalle âmade eşya vücade getiren müesseseler prensip itibariyle verginin şümülü dışındadır.

Ancak istihsal vergisinin bu prensibi olduğu gibi kabul ve tatbik edilmiş bulunsa idi Gider Vergileri Kanununun nisbet tarifelerinde bir kademleme yapılmamış olacağı gibi bir lüks vergisi anlayışı ile metne kazandırılmış olan verimlilik de sağlanamamış olacaktı.

II nci tablonun düzenlenip metne ithalini mümkün ve zarurî kılan âmillerden biri de istihsal vergisine tabi tutulan maddelerin seçiminde uygulanan kriterdir. Filhakika bu maddeler seçilirken bunların, yüksek muhasebe esaslarına intibak etmiş, kayıt nizamı mazbut, vergi mükellefi olması mümkün müesseselerin mamulât ve mahsulâtı olmasına azamî derecede dikkat ve itina gösterilmiştir. Deri, tahta, gıda sanayii daha çok bu kriter dolayısıyla verginin şümülü dışında bırakılmıştır. Bu prensibe göre ilk istihsal madde-

lerinden imal edilen bir kısım eşyanın bu vasıftaki müesseselerde imali mutat bulunduğu takdirde bunların vergi mevzuuna alınmasında bir prensip fedakârlığı görmemek iktiza eder. Kaldı ki bu tabloda yer alan maddelerin hemen tamamı ithal esyası olduğundan bunların teklifinde yerli sanayi için her hangi bir «imalât muamele vergisi tesiri» de bahis mevzuu değildir.

Bu tablonun ilk iki pozisyonu — barut ve patlayıcı maddelerle silâh ve teferruatı ve kibrit — evvelce muamele vergisi ve bir münferit istihlâk vergisi mevzuu idi. Her iki pozisyon da dünkü nisbetleri ile istihsal vergisine tabi tutulmuştur.

Taşıtlarda bir lüks vergisi anlayışı ile % 10 dan % 25 e kadar değişen kademeli bir tarife tatbik edilmiştir. Bu eşelde iki vasıta nev'inin nisbeti % 18 den % 15 e ve % 10 a indirilmiştir. Bunlar motörlü kara nakil vasıtalarının motörlü ve motörsüz şasileridir. Bunun sebebi memleketimizde bir hayli terakki göstermiş bulunan karoseri imalâtını teşvik ve az da olsa bir döviz tasarrufu sağlamaktır.

Saatlerde, ses cihazları ve levazımında, seramik mamullerinde, ziynet ve süs eşyasındaki nisbetlerde de bir lüks vergisi karakteri vardır. Ancak bu arada daha çok köylerde istimal olunan pilli radyolarla Gatt Anlaşmasına bağlı taviz listemizde yer alan başlıca müstahsil memleketin büyük bir hassasiyetle takip ettiği sinema filimlerine müteallik taviz haddinde bir değiştirme yapmış olmamak için fotoğraf ve sinema malzemesine ait nisbette de mülga muamele vergisi nisbeti muhafaza edilmiştir.

Kanuna bağlı III üncü tabloda yer alan maddeler — kakao müstesna — mülga çeşitli münferit istihlâk vergilerine mevzu olan maddelerdir.

Kakao yalnız hariçten gelen bir maddedir ve dün ithali muamele vergisi prensibi içinde vergilenmekte ve dahilde bu maddeden imal olunan maddeler de muamele vergisine tabi bulunmakta idi. İstihsal vergisi prensibine göre kakao bir ilk istihsal maddesi olarak ithal sırasında bir kerre vergiye tabi tutulacak, dahilde bundan imal olunacak maddeler meselâ çikolata başkaca istihsal vergisine tabi tutulmayacaktır.

Kahve de yalnız hariçten gelen bir maddedir. Dün kiloda (300) kuruş istihlâk vergisine tabi bulunan bu maddenin bir iptilâ maddesi olması dolayısıyla vergiye tahammül derecesinin yüksek bulunduğu gözönünde bulundurularak dünkü istihlâk vergisi haddine nazaran (200) kuruş fazlası ile kiloda (500) kuruş istihsal vergisine tabi tutulmuştur.

Glikozun dünkü istihlâk vergisi haddi kiloda (25) kuruştu. Yeni Şeker Kanunu ile şeker istihlâk vergisi toz şekerde kiloda (85), kesme şekerde kiloda (100) kuruş olarak tesbit edilmiş bulunduğundan, şekerin kabili ikame maddesi olan glikoza ait istihlâk vergisi nisbetinin de, ikincisinin şeker kuvveti birincinin 1/3 ü nisbetinde bulunduğu gözönünde bulundurularak III üncü tabloda glikoza ait vergi haddi kiloda (30) kuruş olarak tesbit edilmiştir.

Diğer maddelere — içkilere — ait vergi hadleri dün bunlar üzerinden alınmakta olan istihlâk vergileri hadlerinin aynı olarak kabul edilmiştir.

Bu tablo istihsal vergisine tabi yenilecek ve içilecek maddeleri ihtiva eden tablodur. Kanunda bunlardan başka gıda maddesinin vergiye tabi olduğuna dair bir hüküm yoktur. Bu suretle Gider Vergileri Kanunu, bu tabloda yer alan klâsik münferit istihlâk vergileri mevzuu maddelerden başka hiç bir gıda maddesini vergi mevzuuna almamakla müstehlik zümresi lehine de faydası azımsanamıyacak bir operasyon yapmıştır.

İlk üç tabloda yer alan maddelerin gerek dahilde imal ve teslimi gerekse hariçten ithali istihsal vergisine tabi bulunduğu halde IV üncü tabloda yazılı maddelerin sadece ithali vergiye tabidir. Bu tablo bu görünüşü ile istihsal vergisi tatbikatında yabancı mallar aleyhine farklı bir muamele tatbiki zannını uyandırabilirse de ihdası sebebi izah edildiği takdirde böyle bir halin asla varit olmadığı kolaylıkla anlaşılır. Ahdi anlaşmalarımız, bilhassa gümrük tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (Gatt) emteanın vasıtalı bir vergiye tabi tutulmasında farklı muameleyi sureti katiyede men etmekte olduğundan IV üncü tablonun böyle bir esasa dayandırılması Milletlerarası taahhütlerimiz bakımından da esasen mümkün değildir.

Dördüncü tablonun hukukî zemini şu suretle izah olunabilir. İstihsal vergisi ihtiyaçlarımıza cevap veren maddelerin imal edildiği ilk istihsal maddelerini vergiye tabi tutma prensibine dayandığına göre bu maddeleri satın alarak dahilde bunlardan bahis mevzuu ihtiyaç maddelerini imal edip müstehliklere satan müesseselerin vergiye tabi tutulmasına mahal kalmamaktadır. Yani dahilde imal edilen bu türlü ihtiyaç maddeleri, bunların imalinde sarf olunan ilk maddeler dolayısıyla vergiye tabi tutulmuş olmaktadır. Fakat buna mukabil bu türlü maddelerin hariçten gelen benzerleri de bünyelerine giren vergiye tabi ilk istihsal maddeleri dolayısıyla dahilde imal edilenler kadar vergilendirilmemiş olursa yerli sana-

yi, mukavemet edemeyeceği haksız bir rekabete maruz bırakılmış olur. Bu itibarla vergiye tabi ilk istihsal maddelerinden imal edilmiş yabancı menşeli eşyanın ithal sırasında bünyelerine giren ilk istihsal maddelerini bunların nisbeti ile vergileyecek şekilde mütelâfi bir nisbetle istihsal vergisine tabi tutmak, istihsal vergisi prensibinin başarı şansını hazırliyan başlıca âmildir.

Bu türlü bir teklif için iki usul bahis mevzuu idi. Bunlardan birincisi, bu türlü mamullerin gümrüğe vürudunda dikkatli bir tahlili yapılarak bunların bünyesine giren vergiye tabi ilk istihsal maddelerini teşhis edip kıymetlendirmek ve bu kıymeti matrah tutarak o ilk istihsal maddelerinin birinci tabloda yazılı nisbetleri ile mamulün vergisini hesap ve tarh etmektir. Bu tatbikatın mülga muamele vergisinde uygulanan ilk madde indirimi cetvellerine benzer ilk istihsal maddeleri kıymeti cetvelleri ile yürütüleceği tabii bulunduğundan ithal eşyası repertuarımıza dahil bütün maddeler için böyle bir cetvelin hazırlanmasındaki müşkülât izahtan varesidir. Başka bir ifade ile mütelâfi vergilendirmeyi, mamullerin bünyesine giren ilk istihsal maddelerinin kıymetlerinin yegân yegân bulunması usulü ile yürütmeğe imkân düşünülemez.

İkinci ve kabili tatbik metot mamullere, bunların bünyesine giren ilk istihsal maddelerini vergilemiş olacağı fark olunan, ilk istihsal maddesi vergi nisbetinden dîn götürü bir vergi nisbeti uygulamaktır. Bu usulde mütelâfi verginin mamulün dahildeki benzerinin bünyesine giren ilk istihsal maddesinden bu maddenin mübayaası sırasında ödenmiş vergiye riyazî bir katiyetle müsavi olduğu iddia edilemez, fakat iki vergi arasında mantikî bir muadelet ve yakınlık vardır denilebilir.

İstihsal vergisine bağlı dördüncü tabloda, vergiye tâbi ilk istihsal maddelerinden imal edilmiş ve II ve III üncü tablolarda yer almamış mamullerin vergi nisbetleri bu ikinci metoda göre tesbit edilmiştir.

Bu izahtan da anlaşılacağı gibi IV üncü tabloda yer alan maddeler, III üncü tabloda yer alan kahve, kakaodan mamul olanlar da dahil olmak üzere I inci tabloda yazılı ilk istihsal maddelerinden hariçte imal edilmiş bulunan mamullerdir ve imal edildikleri ilk istihsal maddelerine nazaran daha dîn olmak üzere mütelâfi nisbetlerle istihsal vergisine hâkim prensip dairesinde bu vergiye tabi tutulmuşlardır.

Bu tabloya dahil maddeler «mamul» bulduklarına göre dîn ithallerinde ithalât muamele vergisine tabi idiler. Tablonun 12 ve

13 üncü pozisyonlarında yer alan kahve, kakaodan mamul maddelerin muamele vergisi nisbeti % 15, diğerleri için bu nisbet % 18 idi. Tablo bu bakımdan gözden geçirildiği zaman şu durum müşahade edilmektedir:

a) Mütelâfî vergi nisbetleri ithal mamûllerinin büyük bir kesimi için mülga muamele vergisi nisbetlerinin dúnunda veya o nisbetlere muadil olarak tesbit edilmiştir. 1, 2 (a, b, c), 5, 6, 7 ve 13 üncü pozisyonlarda durum böyledir. Bu durum mütelâfî vergi nisbeti tayini keyfiyetinin zarurî bir neticesi bulunduğu gibi zarurî bazı ihtiyaç maddelerinde — makinelerle yedek parçalarda olduğu gibi — bilhassa düşük bir nisbette kalmak yerinde görülmüştür. Gerçi dün sanayi, maden ve ulaştırma işlerinde ve ziraatte kullanılan makineler, âletler ve malzeme Vekiller Heyetinin veya ilgili Vekâletlerin kararı ile ithalde ve dahilde imalde muamele vergisinden muaf tutulabilmekte idi ise de istihsal vergisi prensibi içinde bu muaflığın yürütülmesi geniş ve girift bir şekilde vergi risturnlarını icap ettireceğinden evvelâ vergi tekniğine uygun düşmezdi. Saniyen gider vergileri reformu ile her tedbire rağmen elli milyon liradan fazla bir gelir kaybı ile karşılaşmış bulunan Hazineyi daha büyük bir kayba uğratmamak üzere istihlâke inikâsı mümkün bir formül içinde ve cüz'î bir nisbetle bu maddeleri vergilemekte bir mahzur mâlâhaza olunmamak iktiza eder. Ziraat âlet ve makinelelerinin vergilendirilmesinde, gelir vergisinden muaf bulunan ziraat sektörünün makul nisbetli bir vasıtalı vergi şümulü içinde bulunurmak istenmiş olması ihtimali de zikredilebilir.

b) Tablonun diğer pozisyonlarının nisbetleri mülga muamele vergisi nisbetinden yüksektir. Bunun bir sebebi de yukardaki maddelerde olduğu gibi mütelâfî vergi nisbeti tayıni işinin zarurî bir neticesidir. Bundan başka bu maddelerin vergiye tahammül dereceleri yüksektir, bu türlü maddelerde, bunların ilk istihsal maddelerinde olduğu gibi yüksek vergi nisbeti uygulamakta kanun vazıı haklı olarak bir mahzur görmemiştir.

Listelerin sonuna eklenen dört maddelik ihtar ile maddelerin düşük nisbetli listeye veya pozisyonlara kaçması önlenmek istenmiş ve çeşitli ilk istihsal maddelerinden mamul eşyanın vergi nisbetlerinin ne suretle tayin olunacağı hükme bağlanmıştır.

İstihsal vergisinin tarh ve tahakkukunda mülga Muamele Vergisi Kanununun şikâyeti mucip olmayan bazı kaidelerinden istifade olunmuştur. Bununla beraber bu alanda mevzuatımıza ilk defa gi-

ren usullere de yer verilmiştir. Dahilî vergilendirme esası bunların başlıcalarındandır. Bu esasa göre bir imal veya istihsal müessesesi, kanuna bağı tablolarda yazılı bir maddeyi vergiye tabi bulunmayan bir mamulünde ilk madde olarak istimal etmesi halinde bunlara ait istihsal vergisini ödemek mecburiyetindedir. Zira kanun vazı bu hali de vergiyi doğuran olay addettiği teslim mahiyetinde görmüş ve bu ahvalde ortada fiilî bir satış bedeli bulunmaması dolayısıyla de verginin, Vergi Usul Kanununun 251 inci maddesine göre bulunacak emsal satış bedeli üzerinden ödenmesini hükme bağlamıştır. Vergiye tabi maddenin bu suretle istimal edildiği anı, yani kanunî teslim anını ve maddenin bu andaki vasıf ve değerini kestirmenin güçlüğü aşıkârdır. Keza verginin nihai mamulün tesliminden bir hayli zaman önce alınması da mükellefler için azımsanmıyacak bir külfettir. Ancak yeni vergi ile istihdaf olunan büyük gayeler gözönünde bulundurulursa bu türlü ufak tefek külfetlerin sistemin başarı şansı yolunda gözde büyütülmemesi yerinde olur. Esasen kombine halde çalışan müesseselerde bu suretle vaki teslimlere ait vergilerin teslimden dört ay sonra ödenmesi kabul edilmek suretiyle zikrettiğimiz ikinci mahzur oldukça büyük ölçüde bertaraf edilmiş sayılabilir.

Nihai şekli istihsal vergisine tabi olsun olmasın ihraç edilen bir maddenin bünyesine giren istihsal vergisinin tamamının tesbit edilerek alâkalılara iade edilmesi prensibi de muamele vergileri bünyesindeki vergilerimiz alanında mevzuatımıza yeni girmiş bir esastır. Mülga Muamele Vergisi Kanununda ihraç edilen maddeler vergiden müstesna bulunmakta idi ise de mamulün istisna edildiği vergi son imalâtçıya ait olan kısımdı. Bu imalâtçı mamulüne ait ilk maddeyi muamele vergisine tabi bir müesseseden almış bulunduğu takdirde bu ilk maddeye ait muamele vergisi ihraç olunan mamulün bünyesinde kalırdı. İstihsal vergisi tatbikatında bu alanda bir adım daha ileri gidilerek mamul ihraç maddelerimizin dış pazar fiyatlarında böyle bir vergi unsuru ağırlığı bırakılmama yolu tercih edilmiş ve bu maddelere dış pazarlarda bir rekabet gücü kazandırılmıştır. Bahis mevzuu ihraç maddelerinin imalinde kullanılan akaryakıt, elektrik, havagazı dolayısıyla bunların imal maliyetlerine giren bu madde ve enerjilere ait istihsal vergisi sözü edilen iade prensibinin dışında bırakılmıştır. Bunun başlıca sebebi mamullerin maliyetlerinde bu madde ve enerjiler dolayısıyla ödenen istihsal vergisi miktarının tesbiti güçlüğü olup vaktiyle bunlar istihlâk vergisine tabi buldukları devrede de ihraç maddeler-

rinin maliyetlerinde bu istihlâk vergilerinin tesbit ve iadesi yoluna gidilmemiştir.

Hatırlanacağı gibi mülga Muamele Vergisi Kanununa göre muamele vergisinin kendisi de vergi matrahına dahildi. Bu sebeple % 18 kanunî nisbeti gerçekte % 21.24 ü bulmakta idi. Gider Vergileri Kanunu, istihsal vergisinin bu verginin matrahına girmiyecğini açık şekilde hükme bağlamak suretiyle bu gayri tabii duruma son vermiştir.

Ücretin ve emsal satış bedelinin vergi matrahı olması halinin de istihsal vergisi tatbikatında pek dar bir sahaya inhisar ettirmiş olmasını gider vergilerinin bu alandaki yenilikleri arasında anmak yerinde olur.

## 2 — Hizmet Vergileri

Gider Vergileri Kanununun «Hizmet vergileri» başlıklı ikinci kısmında, yukarıda da işaret ettiğimiz gibi mülga muamele vergisinin banka, banker ve sigorta şirketleri muamele vergisi ile ilgili kısmını, mülga nakliyat resmini ve mülga «bazı PTT hizmetlerinden alınan müdafaa vergisini» istihlâf eden mükellefiyetlere ait hükümlere yer verilmiştir. Bu metinde çünkü banka, banker ve sigorta şirketleri muamele vergisinin adı banka ve sigorta muameleleri vergisi, çünkü nakliyat resminin adı nakliyat vergisi, çünkü PTT hizmetlerinden alınan müdafaa vergisinin adı da PTT hizmetleri vergisi olmuştur. Bu vergilerin tatbikatı pek ciddi şikâyetleri mucip olmadığı için yeni metinle bunların prensiplerinde büyük bir değişiklik yapılmamıştır. Banka ve sigorta şirketleri muamele vergisinin şümulü bir iki muaflık hükmü müstesna hemen hemen aynen muhafaza edilmiş, bankerlerin sadece yaptıkları banka muameleleri dolayısıyla elde ettikleri paralar üzerinden bu hizmet vergisini ödeyecekleri tereddütleri izale maksadiyle kanun metninde tasrih edilmiştir. Mükellefiyet, muafiyetler, verginin tarh ve tahakkuku ile sair hükümler bakımından çünkü banka ve sigorta şirketleri muamele vergisi ile yeni banka ve sigorta hizmetleri vergisi arasında fark yoktur denilebilir. İstihsal vergisinde olduğu gibi banka ve sigorta hizmetleri vergisinde de hizmet vergisinin kendisinin matraha dahil edilmeyeceği bu bölümde de açıkça hükme bağlanmıştır. Mülga muamele vergisi devresinde şubeleri çok olan bankalar bir yıl sonunda hesabı carî muamelelerinden elde ettikleri paralara ait beyannamelerini normal beyanname süresi içinde bildi-



remedikleri takdirde talepleri üzerine Maliye Vekâletince kendilerine üç aylık bir beyan mehili verilirdi. Gider Vergileri Kanununda bu mehil hükmü kaldırılmış ve bankaların bir yıl sonu hesabı cari muamelelerine ait hizmet vergisi beyannamelerini üç ay içinde verebilmeleri ihtiyarlarına bırakılmıştır.

Hatırlanacağı gibi 472 sayılı kanun ile ek ve tadillerine göre alınmakta olan mülga nakliyat resmi cumhuriyetin ilânından beş altı ay sonra o günün vasıta nevileri gözönünde bulundurularak ihdas edilmiş ve bugüne kadar birçok tadillere uğramış dağınık bir mevzuat ile yürütülen bir vergi idi. Gider vergileri Kanununun hizmet vergileri bölümünde bu vergi, ana çatısı muhafaza edilmekle beraber günün icaplarına uygun bir şekle sokulmuş, tren, vapur, tramvay ve tünel taşımalarına münhasır olan dünkü mükellefiyet otobüs ve benzeri vasıtalarla uçaklara da teşmil edilmiştir. Mefhumlar sarıh tariflere kavuşturulmuş, matrahın nakliyat vergisini ihtiva eden tarife bedeli olacağı hükme bağlanmak suretiyle dünkü tatbikatın güçlük ve müphemiyeti ortadan kaldırılmıştır.

Bazı PTT müraselelerinden alınan mülga müdafaa vergisi ile gider vergileri manzumesine dahil PTT hizmetleri vergisi arasında isim ayrılığından başka bir fark yoktur denilebilir. Eski mükellefiyet yeni metinde daha mazbut bir şekle kavuşturulmuştur.

### III — Bir kısım ithalâta tahsis olunan dövizler dolayısıyla alınacak Hazine hissesi :

Bir kısım ithalâta tahsis olunan dövizler dolayısıyla alınacak hazine hissesi hakkındaki 6933 sayılı kanun da 1 Mart 1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aralıksız artan devlet hizmetleri masraflarını karşılayabilmek için yeni gelir kaynakları aranırken, yatırım maddelerinin, ithallerinden kısa bir zaman sonra, hattâ ithal edildikleri anda vaki devirlerinde alâkalılara temin ettiği büyük maddî menfaatlerden Hazine için bir pay ayırma düşüncesi üzerinde yapılan çalışmalardan sözü edilen Hazine Hissesi Kanunu meydana gelmiştir. Gelir bütçesinin 27 nci Devlet payları faslında yer alan bu mükellefiyet yolu ile yılda (380) milyon lira gelir sağlanacağı tahmin edilmiştir. (1957)

6933 sayılı kanunun birinci maddesine göre, kanuna bağlı listede yazılı eşyanın ithali için tahsis olunan dövizlerin Türk parası ile tutarları üzerinden aynı listede yazılı nisbetlerde Hazine hissesi alınacaktır.

Birinci maddenin ifadesinden mükellefiyetin yalnız ithalleri için, döviz tahsis edilen maddeler dolayısıyla bahis mevzuu olduğu zehabı hasıl olmaktadır. Mevzuun şümulünü tayin eden metin bundan ibaret bulunsa idi döviz tahsisi dışındaki rejimlerle ithal olunacak eşyaya, bir mükellefiyete tâbi tutmamakla, büyük bir rüçhan bahşedilmiş olurdu. Bu durum, başka bir ifade ile mükellefiyetin mevzuu kanunun dördüncü maddesi ile itmam edilmiştir. Bu maddeye göre döviz tahsisi dışındaki şekillerle ithal edilenler de dahil olmak üzere her türlü ithalâtın, duruma göre, CIF veya FOB ithal değerleri üstünden Hazine hissesi hesap edilerek Merkez Bankasına ödenecektir. Buna göre vesaik mukabili, mal karşılığı, kredili, bedelsiz ve sair her türlü ithal şekilleri mükellefiyetin şümulü içindedir.

İthalleri dolayısıyla Hazine hissesi ödenmesi gereken eşya kanuna bağlı bir listede gösterilmiştir. Bu listede, eşyanın mahiyeti, bunların gümrük giriş tarife cetvelindeki fasıl numaraları ve fasıl başlıkları zikredilmek suretiyle belirtilmiştir. Listede gösterilen bir fasılda yer alan her eşyanın ithali bu mükellefiyete tabidir.

Listede esas itibariyle yatırım maddelerine yer verilmiştir. Kabili ikame mal teorisi de gözönünde bulundurularak sözü edilen yatırım maddelerinin imalinde kullanılacak iptidaî ve yarı mamul maddeler de listeye alınmıştır.

Vergiye tahammül dereceleri yüksek ve fiyat optimalleri müsait bazı istihlâk maddelerinin — bıçakçı eşyası, sofrta takımları ve âdi madenlerden çeşitli eşya ile akaryakıtlar gibi — ithali de mükellefiyetin şümulü içine alınmıştır.

Yatırım maddelerinin ithaline ilişkin mükellefiyet, bunların amortisman sürelerine yayılmış olarak maliyetlere intikal edeceğinden umumî hayata inikâsı cüz'î olacaktır. İstihlâk maddelerindeki inikâs doğrudan doğruya ve derhal olacaksa da mükellefiyetin bu maddelere isabet eden kısmı yatırım maddelerine nazaran cüz'î bulunduğu gibi bunların böyle bir külfete tahammül dereceleri ve fiyat optimalleri müsait bulunduğundan bu inikâsın da şiddetli sayılmaması yerinde olur.

Nihaî tahlilde oldukça ağır nisbetli bir ithal vergisi olarak müşahede edilmesi mümkün olan bu mükellefiyetin ağırlığını, sınaî ve ticarî icaplara göre günün şartları ile âhenkli tutulması Büyük Millet Meclisinin Bütçe Encümeninde bir zaruret olarak müşahede edilmiş ve kanunun birinci maddesinin sonuna bu neticeyi sağlamak üzere bir hüküm konulmuştur. Bu hükme göre, liste şümulü-

ne giren istihlâk maddeleri ile sanayi ilk maddelerini, iktisadî icaplara göre hazine hissesinden istisna etmeğe veya alınacak hisse nisbetlerini indirmeğe İcra Vekilleri Heyeti salâhiyetlidir.

Bu hüküm, mükellefiyete muvakkat bir mahiyet vermesi itibariyle Gümrük Tarifeleri ve Ticareî Genel Anlaşması gibi gümrük vergisi tavizlerini himayeye matuf milletlerarası ahitler önündeki durumumuzu müdafaaya müsait bir vasat da yaratmıştır.

Kanunun ikinci maddesinde mükellefiyetin istisnaları gösterilmiştir. Bunlar Gümrük Kanununun Milletlerarası mücamele esaslarına ve gümrük tekniğinin icaplarına uygun muafliklarla milletlerarası anlaşmalarımızda yer alan muaflik hükümlerine muvazi ve onlara atıflarla temin edilmiş muafliklardır. Büyük Millet Meclisindeki müzakereler sırasında yabancı aynî sermayenin ve serbest bölgede yapılacak imalât sırasında maliyete yerli unsur olarak katılacak ilâve değerlerin bu mükellefiyetten istisna edilmesi uygun görülmüş ve metne bu hususta lüzumlu fıkralar eklenmiştir.

Hissenin ödeme zamanı ve yer ile mükellefi kanunun 3 ve dördüncü maddelerinde gösterilmiştir. Bu hükümlere göre hisse, mükellefiyeti doğuran ma gümrükten çekilmeden önce ithalâtçı tarafından Merkez Bankasına ödenecektir. Bu itibarla ithal olunacak bir mal için tahsis yapılır yapılmaz malın ithalâtçısından hazine hissesi talep olunamaz. İthalâtçı mükellef bulunduğu Hazine hissesinin ithali yapacağı tarihe en yakın bir anda, hattâ tediyeye ithale tekaddüm etmek kaydıyla ithal günü de ödeme imkânına sahiptir. Bu hüküm, Büyük Millet Meclisinde bu şekli almış olup sebebi tahsis ile yabancı paraya ait transfer ve nihayet malın ithali muameleleri arasında uzunca bir zamanın geçmekte olmasıdır. Kanuna böyle bir hüküm konulmamış olsa idi hisse uzun bir zaman normal intikal esasları dairesinde maliyetler yolu ile müstehliklere intikal ettirilmemiş, mükellefin uhdesinde kalmış olurdu.

Bazı ahvalde ithalâtçılar tahsisin tamamına tekabül eden değerde mal ithal etmemektedirler. Bu durumda acaba Hazine hissesi tahsisin tamamı üzerinden mi, yoksa ithal edilen mala tekabül eden kısmı üzerinden mi ödenecektir? Yukarıda izahına çalıştığımız hüküm bu durumu da hal etmiş bulunmaktadır. Hisse madem ki tahsis muamelesi üzerine değil ithal muamelesine tekaddüm eden en yakın tarihte alınmaktadır, bu suretle hareketi tevlit eden düşünce aynen tahsisin henüz ithal edilmemiş kısmını teşkil eden eşya için de varittir; yani bir tahsis ile ilgili mal memlekete peyderpey ithal edilmekte ise Hazine hissesi de tahsisin her ithal parçası

için peyderpey ve bu ithallere tekaddüm eden en yakın tarihlerde tahsil edilecektir.

Kanunun 5 inci maddesine göre Merkez Bankası hisseyi ayrı bir hesapta tutacak, hisse tutarlarını ay sonlarında Hazine hesabı carisine nakledecektir. Banka Hazine hesabına naklettiği bu hisseleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar bulunduğu yerin en büyük malmemuruna bildirecektir.

Merkez Bankasının her ithal gümrüğünün bulunduğu yerde şubelerinin bulunmaması hissenin tahsili konusunda güçlük tevhit eder bir durum yaratmış ise de Merkez Bankası ile Ziraat Bankası arasındaki münasebetlerle ilgili tatbikattan istifade olunarak Merkez Bankasının bulunmadığı yerlerde hissenin bu banka adına Ziraat Bankası şubelerince tahsil olunması mümkün olmuştur.

Kanunun 6 ve 7 nci maddeleri Hazine hissesinin tam olarak alınması mevzuunda Merkez Bankası ile Gümrük İdarelerine terettüp eden vazifeleri göstermektedir.

8 inci madde ile Gümrük Kanununun teminata müteallik usulünün Hazine hissesi hakkında da aynen uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu ahvalde teminat irat kaydedildiği takdirde Hazine hissesi de gümrüklerce tahsil olunacaktır.

9 uncu maddede keza Hazine hissesinin gümrüklerce tahsil edileceği diğer bir hal derpiş olunmuştur. Bu maddeye göre gümrükte tasfiye edilecek eşyanın Hazine hissesi de gümrüklerce tahsil edilecektir.

Kanunun 10 uncu maddesinde noksan veya fazla alınan Hazine hisseleri hakkında ne uretle hareket edileceği, 11 inci maddede Hazine hissesinin, gümrük ve ithalde alınan istihsal vergileri matrahına katılmıyacağı hükme bağlanmıştır.

12 nci maddede ithalin kısmen veya tamamen yapılmaması veya hisse nisbeti yüksek bir mal yerine düşük nisbetli bir malın ithali takdirinde evvelce fazla alınan hissenin ithalâtçıya iade edileceği hükme bağlanmıştır. Hazine hissesinin tahsil zamanı hakkında yukarıda 3 ve 4 üncü maddeler vesilesiyle izah olunan tatbikattan sonra 12 nci maddenin ithalin kısmen veya tamamen yapılmaması halindeki iade keyfiyetine müteallik hükmünün tatbik yeri kalmamaktadır. Filhakika hakkında tahsis yapılan malın Hazine hissesinin hiç olmazsa bu malın gümrüğü vürudundan önce ödemesi bahis mevzuu olmadığına göre malın kısmen veya tamamen ithal edilmemesi dolayısıyla bir hazine hissesi iadesi bahis mevzuu olamaz.

Aynı maddede, bahis mevzuu şekillerde, fazla ödenmiş bulunan Hazine hissesinin üç yıl içinde iadesinin talep edilebileceği ve bu sürenin ithal edilen esyanın ithali tarihinden diğer ahvalde tahsil edilen döviz karşılığı Türk parasının Merkez Bankasına yatırıldığı tarihten başlayacağı zikredilmiştir. Hissenin tahsil zamanı malın ithali tarihine irca edildikten sonra bahis mevzuu sürenin hesabında böyle bir tefrik yapılmaması yerinde olurdu. 12 nci maddenin bu hükmü mutlak bulunduğundan iadeye müteallik müracaatın döviz tahsisi suretiyle vaki ithalât için bu dövizler karşılığı Türk paralarının Merkez Bankasına yatırıldığı tarihten itibaren üç yıl içinde, tahsis yapılmadan vaki ithalât hakkında da ithalâtın yapıldığı tarihten itibaren üç yıl içinde yapılması icap etmektedir. Bu durum bizzat birinci haldeki müracaat süresini mükellef için daha kısa bulundurmaktadır.

12 nci maddede bu iade talebinin hangi mercie yapılacağı, iadenin hangi mercice karara bağlanacağı ve hangi merci tarafından yapılacağı da tasrih edilmiştir. Bu husustaki hükme göre iade müracaatının kanunun 13 üncü maddesi ile ihdas olunan Hakem Heyetine yapılması gerekmektedir. Bu heyet yapacağı inceleme ile iadesi gereken hisse miktarını tesbit edecek ve bu hususa müteallik kararını iadeyi yapacak olan Merkez Bankasına bildirecektir.

Maddenin son fıkrasına göre de iade Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve kanunun 5 inci maddesine tevfi kan açılmış olan hesaptan alâkalılara iade edilecektir.

Kanunun 13 üncü maddesinde bu kanunun tatbiki dolayısıyla hasıl olabilecek ihtilâf ve yapılacak müracaatları karara bağlamak üzere kurulacak hakem heyetinin sureti terkibi, karar nisabı ve asgarî toplanma süreleri gösterilmiştir. Heyet Maliye Vekâleti Gelirler ve Hazine Umum Müdürleri, İktisat ve Ticaret Vekâleti Dış Ticaret Dairesi Reisi, Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti Gümrükler Umum Müdürü, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Umum Müdürü, Türkiye Ticaret Odaları ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Genel Sekreteri ile bir müşaviri veya bunların tevkil edecekleri bu teşkilâtlara mensup salâhiyetli birer âzadan tereküp etmektedir. Heyet mevcudunun tamamı ile toplanır. Âzalar aralarından birini reis intihap ederler. Kararlar ekseriyetle verilir. Heyetin en az on beş günde bir toplanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra sözü edilen hakem heyeti bu şekilde toplanmış ve Maliye Vekâleti Gelirler Genel Müdü-

rünü reis seçmiştir. Heyet 15 günde bir Gelirler Genel Müdürlüğünde toplanmakta ve gündemindeki meseleleri karara bağlamaktadır.

Kanunun 14 üncü maddesi Âme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki Kanunun Hazine Hissesi hakkında da uygulanacağını hükme bağlamıştır. Bu kanunun zor durum halinde âme alacağı-  
nın tecili konusunda ilgili vekile tanıdığı yetki Hazine hissesi için tatbikatta Maliye Vekiline ait görülmüştür.

Kanunun 15 inci maddesi meriyet tarihi ile bu husustaki muvakkat hükümleri, 16 ncı maddesi de kanunu icraya memur organı göstermektedir.

#### IV — Hususî otomobil vergisi :

Bu kanuna ait Hükümet gerekçesinde de ifade edildiği gibi bazı memleketlerde gelir vergilerindeki adaleti daha da tatminkâr bir seviyede tutmak maksadiyle, gelir vergisinin yanı başında malî taktatın belirtisi ve muayyen seviyenin üstündeki yaşayışın alâmeti olan bazı mevzuları da vergilendirmek yoluna gidilmiştir. Bir kısım yabancı memleketlerde tatbik edilen otomobil vergisi bu cümledendir. Memleketimizde de bu görüşün realize edilmesi maksadiyle yapılan çalışmalar hususî otomobil vergisinin isdarına müncer olmuştur.

Hususî otomobil vergisinin mevzuu bu husustaki 6936 sayılı kanunun birinci maddesinde gösterilmiştir. Bu hükme göre belediyelerde veya Trafik şube ve bürolarında kayıtlı veya müseccel bulunan hususî otomobiller (kamyonet dahil) hususî otomobil vergisine tâbidir.

Mükellefiyetin şumulünün iyice kestirilebilmesi için maddede geçen (otomobil), (hususî otomobil), (kamyonet) ve (kayıtlı ve müseccel) tabirlerinin mahiyetinin anlaşılması icap eder.

Otomobil, kanunun 7 nci maddesine göre Karayolları Trafik Nizamnamesinin 2 nci maddesinin 25 inci fıkrasındaki tarifi ifade eder. Buna göre otomobil, yapılış itibariyle şoföründen başka oturmaları şartıyla en çok yedi yolcu alabilen ve insan taşımada kullanılan, yerle temas halinde üç veya dört tekerleği bulunan motörlü vasıttadır.

Hususî otomobil, Nizamnamenin aynı fıkrasında şöyle tarif edilmiştir: «Bunlardan — yani otomobillerden — taksimetre ile veya adam başına ücretle yolcu taşıyanlar (taksi otomobili), diğerleri kiralanmış olsalar dahi hususî otomobil sayılır.»

Kamyonet, Nizamnameden iktibas ile kanunun 7 nci maddesinde, insan taşımağa mahsus olanlara ait unsurları ile tarif edilmiştir. Bu tarife göre kamyonet, şoföründen başka oturmaları şartıyla 7 den fazla yolcu taşıyabilen otomobiller veya fabrikasınca otomobilden farklı şekil ve evsafı haiz olarak imal edilmiş olup 10 kişiye kadar yolcu taşıyabilen motörlü vasıttır.

Vasıtalar ya trafik şube veya bürolarında müseccel veya mevzuatına göre belediyelerde kayıtlıdır. Aksi takdirde bunlar trafiğe çıkamazlar.

Hususî Otomobil Vergisi Kanununun birinci maddesine göre hususî otomobiller bu suretle müseccel veya kayıtlı olmadıkça bu vergiye tâbi tutulamazlar. Diğer taraftan Trafik Şube veya bürolarına veya belediyelere tescil edilmiş ve kayıtlı bulunan bir hususî otomobil her hangi bir garajda takoza alınmış bulunsa bile bu vergiye tâbi tutulur. Başka bir ifade ile hususî otomobil vergisinde vergiyi doğuran olay, trafik şube ve bürolarına veya belediyelere müseccel bir hususî otomobile malikiyettir. Bu otomobilin trafiğe çıkarılmakta olup olmamasının mükellefiyete bir tesiri yoktur.

Bu sebeptendir ki bu vergi geliri gelir bütçesinin 16 ncı faslında irat ve servet vergileri arasında yer almıştır.

Kanunun birinci maddesinin son fıkrasına göre hususî otomobil vergisini, adlarına hususî otomobil müseccel veya kayıtlı bulunan hakikî ve hükmî şahıslar öder.

Hususî otomobil vergisinden müstesna bulunan vasıtalar kanunun 2 nci maddesinde gösterilmiştir. Bu maddenin (a) fıkrasına göre «devlete, mülhak bütçeli idarelere, hususî idare ve belediyelere ve köy hükmî şahsiyetlerine ait» arabalar vergiden müstesnadır. Aynı maddenin (b) fıkrasında mutad diplomatik muafiyetlerden biri yer almıştır.

Verginin matrahı ve nisbeti kanunun 3 üncü maddesinde gösterilmiştir. Bu maddeye göre, hususî otomobil vergisi, bunların net ağırlıkları üzerinden bu maddede gösterilen kademe ve miktarlara göre alınır. Verginin matrahını teşkil eden «net ağırlık» tâbiri Karayolları Trafik Nizamnamesinin 2 nci maddesinin muaddel 47 nci fıkrasında tarif edilmiş ve bu tarife uyularak her marka ve model araba için itibar olunacak net ağırlıklar Maliye Vekâletince ilân edilmiştir.

Kanunun 3 üncü maddesine göre yeni model arabalar eskilerine nazaran daha yüksek vergi ödeyeceklerdir. Bu maksatla bu maddenin son fıkrasında aynen şöyle denilmiştir: «Verginin taallük et-

tiği yıl modeli ile ondan önceki iki yıl modeli otomobillerden vergi — yani tarifedeki sıklık ve hadiere göre hesap olunacak vergi — % 50, ve üç ve dört yıl önceki modellerden ise % 30 fazlası ile alınır.»

Buna göre:

- a) 1957, 1956, 1955 modeli arabaların vergileri % 50,
- b) 1954, 1953 modeli arabaların vergileri % 30 fazlası ile tahakkuk ettirilerek tahsil olunacaktır.
- c) 1952 ve daha önceki yıl modelleri arabaların vergileri tarife göre alınacak, yani zam görmeyecektir.
- d) 1958 yılı vergisinin tahakkuku sırasında 1953 model arabalar zamsız devreye girecektir.

1954 modeli arabalar 1959 da, 1955 modeli arabalar 1960 da, 1956 modeli arabalar 1961 de, 1957 modeli arabalar da 1962 de zamsız vergi ödeyeceklerdir.

3 üncü maddenin son fıkrasındaki, yıllık verginin 1/12 sinin aylık vergi olduğuna mütedair kayıt 4 üncü maddedeki kıst hesabını kolaylaştırmaya matuf bir sarahattir.

Verginin ne suretle tahakkuk ettirilerek ödeneceği kanunun 10 uncu maddesinde gösterilmiştir. Bu maddeye göre vergi bir defaya mahsus olmak üzere hesap olunarak mükelleflere tebliğ olunacak, yani tahakkuk ettirilecek ve her yıl ayrıca tebliğ ve dolayısıyla tahakkuk muamelesi yapılmıyacaktır. İlk tahakkuk, Trafik şube ve büroları ile belediyelerdeki sicil ve kayıt bâki kaldıkça her yıla ait verginin de tahakkuku demektir.

Model yılları dolayısıyla vaki değiştirmeler bu arada kendiliğinden uygulanabilecektir.

Hususî otomobil vergisi, kaydın veya tescilin yapıldığı yer vergi dairesince tahakkuk ettirilerek tahsil olunur.

4 üncü maddeye göre vergi (yıllık) dır. Bu yılın malî yıl olduğu Maliye Vekâletince bu hususta yapılan genel tebliğde tasrih edilmiştir. Vergi Haziran ve Aralık aylarında olmak üzere iki müsavî taksitte alınır.

Bu maddenin ikinci fıkrasında yıl içinde mükellefiyete giren ve mükellefiyetten çıkanların hususî otomobil vergisinin tahakkuk ve terkini ile ilgili hükümler yer almıştır. Buna göre, yıl içinde mükellefiyete girenlerden taksit müddetlerinin iptidasından kayıt ve tescil tarihini takip eden ayın başına kadar olan devre için vergi alınmaz.



Yıl içinde mükellefiyetten çıkma konusuna gelince, bu durum dördüncü maddenin ikinci fıkrasının sonunda hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, mükellefiyetten çıkanlara ödedikleri taksit iade olunmaz.

4 üncü maddenin son fıkrasında, vergiye tâbi hususî otomobilde yıl içinde vergi miktarına müessir bir değişiklik vuku bulduğu takdirde yapılacak muamele gösterilmiştir. Bu hükme göre, vergi miktarına müessir bir değişiklik vuku bulması halinde, değişiklik tarihini takip eden ay başından taksit müddeti sonuna kadarki müddet gözönünde tutularak bu devre için ödenen taksit miktarı ikmal veya tenzil olunur.

Kanunun 6 ncı maddesi ile hususî otomobil vergisinin mükellefiyet şümulü dışında kalacak otomobillerin mükellefiyet şümulü içindeki vasıtalarından kolaylıkla tefrikini sağlamak maksadiyle bunlar plâkalara (T) işareti koydurmak, arabalara damalı kuşak çekirmek gibi bazı mecburiyetlere tâbi tutulmuş ve bu mecburiyetler müeyyidelere bağlanmıştır.

Kanunun 11 inci maddesinde hileli yollarla vergi şümulü dışında kalmak isteyeceklerin çarpılacağı ceza gösterilmiş, 12 nci maddede tarh, tebliğ, tahakkuk, itiraz, temyiz, zaman aşımı, müddetlerin hesabı, vergi hatalarının düzeltilmesi, cezaların kesinleşmesi ve ödenmesi ve bilgi toplamağa müteallik muameleler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tasrih edilmiştir.

Kanunun 13 üncü maddesinde de, bu kanun gereğince alınacak hususî otomobil vergisinin, gelir ve kurumlar vergileri matrahlarının tesbitinde gider olarak kabul edilmiyeceği zikredilmek suretiyle gider vergisi sistemi ile müesses vergi adaleti bir servet vergisi ile bir az daha istenen dereceye yaklaştırılmak istenmiştir.

Kanunun 14 ve 15 inci maddeleri meriyet tarihine ve yürütme yetkisine müteallik mutat hükümlerdir.

*İstanbul, 15 Nisan 1957*