

## VERGİ UYGULAMASIYLA İLGİLİ BAZI MESELELER

*Fehamettin ERVARDAR*  
Serbest Hesap Uzmanı

**İÇİNDEKİLER :** I. Vergi Usul Kanunumuza Göre Vergi İncelemeleri ve Tatbikatı. — II. Vergi Tatbikatında Sigortalılara Ödenecak Kıdem Tazminatının Nazara Alınması. — III. Yabancı Teşebbüslerin Türkiye’de Vergilendirilişi. — IV. Vergi Borcunun Dış Seyahati Engelleyişi. — V. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Yatırım İndirimi Tatbikatı. — VI. Vergi Tatbikatında Satış Faturlarının Hukukî Değeri. — VII. Gelir Vergisi Taksit Odeme Süresinin Uzatılması. — VIII. Vergi Ödeme Aylarında Mükellef İdare Münasebetleri. — IX. Mali Mevzuatımız Yönünden İkrazatçılık ve Tatbikatı. — X. Vergi Mükelleflerinin Aktif Kıymetlerini Yeniden Değerleme Emsallerinin Tesbiti. — XI. Tasarruf Bonusu Tevdiatının Kurumlarca Stopaj Matrahına İlave Edilip Edilmiyeceği. — XII. Vergi Tahsilâtıyla İlgili Önemli Kararlar. — XIII. Vergi Usul Kanunumuzun Alacaklarda Amortismanına Ait Hükümleri Islaha muhtaçtır. XIV. Vergi İtiraz Komisyonlarında Tetkik Elemanlarının Dinlenmesi. — XV. Kabul Edilen Af Kanununun Vergi Cezalarına ve Gecikme Zamlarına Ait Hükümleri. — XVI. İşletmelere Ait Kasa Hareketlerinin Müttebebbise Ait Muamelelerle Karıştırılmasının Mali Sonuçları.

### I — VERGİ USUL KANUNUMUZA GÖRE VERGİ İNCELEMELERİ ve TATBİKATI

Bilindiği gibi, 1949 yılında vergi sistemimizde yapılan geniş rötuşlarla karinlere müstenid vergiler yerine, mükelleflerin kendi tutacakları defter ve vesikalara göre hazırlayacakları beyanlar üzerinden vergi borçlarının tesbiti yoluna gidilmiştir.

BEYAN ESASI olarak adlandırılan bu yeni sistemin tabii icabı olarak, mükelleflerin muhasebe hizmetleri, düzenleyecekleri vesikalar, tutacakları defterler büyük önem kazanmış ve hilâfı sabit oluncaya kadar bunlar, âmme alacağının (Devlet hissesi vergilerin) hukukî mesnedi durumuna girmiştir. Yine aynı esasın tabii icabı olarak İdareye, mükelleflerin mezkûr defter ve vesaikinin, vergi beyannamelerinin incelenmesi, mükellefleri ve mükellefiyetleriyle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırma, tesbit etme yet-

kileri tanınmış, ayrıca, Malî arşivler tesisi, gereken hallerde ilgili-lerden bilgi isteme hakları da muayyen elemanlara tanınmıştır.

Beyana müstenid vergilerin usule ve yukarıda kısaca izahına çalıştığımız inceleme ve yoklamalarına ait kanunî hükümler, halen yürürlükteki 213 sayılı Vergi Usûl Kanunumuzda toplandığı cihetle, bu yazımızda bu konudaki kanunî yetkilerle bunların tatbikatına ait müşahedelerimizi belirtmek istiyoruz.

### 1 — Vergi İncelemelerinin önemi :

Memleketimizin genel kültür seviyesi, hattâ okur, yazar oranı, ekonomik faaliyetlerde ticarî ve sınaî teşebbüslerin pek yeni sayılabilecek mazisi, müteşebbislerin işletme ekonomisi, muhasebe gibi teknik konulardaki yetişme seviyeleri, istihdam olunan personelde bilhassa vergileme ile ilgili muameleleri yürütücü kadronun kifayet derecesi nazara alınır; Beyan esası ile birlikte vergi mükelleflerine tereddüp eden ağır sorumluluk açıkça ortaya çıkar.

Diğer taraftan vergileri tarh, tahakkuk ve tahsil ile vazifeleri malî teşkilâtın işaret ettiğimiz yeni vergi sistemini kifayyetle uygulama derecesi, mükellefiyetleri zamanında teşhis ve tesbit edebilecek yoklama hizmetlerini, defter ve vesaike müsteniden yapılmış vergi hatalarını ortaya çıkarabilme teknik gücü gözden geçirilince İdarenin aynı konudaki daha ağır sorumluluğu kendiliğinden tezahür eder.

Netekim gerek mükelleflere, gerekse idareye ait zikrolunan sorumluluklar yeni uygulanan beyana müstenid vergiler sahasında büyük problemler olarak ortaya çıkmış ve çıkmaktadır. Bunları, kısaca;

- Vergi beyanlarının ancak % 2, 3 ünün incelenebilmesi,
- Zaman, zaman en yetkili kimselerce, vergi ziyaından hattâ vergi kaçakçılıklarından şikâyet olunması, bilhassa son yıllarda bu nevi iddiaların artması,
- Ara sıra basında vergi ve döviz suçlarına ait sansasyonel haberler çıkması,
- Kanun Koyucu ve Yürütme organları, artan malî ihtiyaçlara cevap verebilecek hasılâtı, normal vergiler yoluyla elde

edemedikçe, vergi verenleri daha tazyik edici ve fakat vermeyenleri yine takipsiz bırakan, yeni, yeni külfet ve baskı tedbirleri getirmeleri ilh..... zikrolunabilir.

Kısaca izaha çalışılan bu tablo dolayısıyledir ki, zamanımızda vergi incelemeleri büyük önem kazanmaktadır. Zira;

1 — Vergi incelemesine tâbi olma nisbeti, memleketimizde tabîî âfetlere maruz kalma ihtimalinden çok düşüktür. Bu yüzden mükellefler arasında tetkike tâbi olanlar (Mağdurlar) ve bu nevi incelemeler dışında kalanlar (imtiyazlılar) gibi, iki gurup teşekkül etmektedir. Oysa ki, mükelleflerin vergi karşısında eşitliği, herne kadar bir anayasa hükmü ise de, pratikte ancak, sözü geçen kontrole tâbi olmada eşitlikle sağlanabilir. Diğer bir ifade ile mükellefler **KONTROL EŞİTLİĞİ**ni talep etme hakkına sahiptirler.

2 — 16 yıllık tatbikatı boyunca incelemeye tâbi olmuş mükelleflerin tüm mükellefler sayısına oranı, gittikçe düşen bir nisbetle % 3 den % 1,5 a kadar inmiş ve daha da inmek istidadındadır. Halbuki, bir kere, şu veya bu sebeple tetkike tâbi olan mükellefin zaman aşımı dahilindeki (5 yıllık) beyanları topyekûn kontrole tâbi tutulmakta, bu suretle de bu gibilerin mağduriyet nisbet ve hacmi 5 kat yükselmektedir. Yani, bir kısım mükellefler bütün muameleleriyle 5 sefer tetkike tâbi oldukları halde, tetkik dışı kalanların aynı dönemdeki her türlü fiil ve hareketleri tetkiksiz zamanışımına uğramaktadır.

3 — Kanunen tetkik yetkisini haiz **İNCELEME ELEMANLARI** (Hesap Uzman ve yardımcıları, Kontrol Memurları, Mahallin en büyük mal memurları «Defterdar ve Malmüdürleri», Vergi daireleri müdürleri ile bu yetki ile teçhiz edilenler Maliye müfettiş ve yardımcıları ile Kontrolörler) formasyon, tecrübe ve tutum itibariyle o derece farklıdır ki, mükelleflerin mezkûr elemanlardan şu veya bu geçidine raslaması haklarında uygulanabilecek muameleyi tamamen değiştirmektedir. Binaenaleyh, aynı nevi hatayı veya suçu işlemiş iki mükelleften biri kaçakçılık ve hileli vergi suçu isnadiyle takibe uğrarken, diğeri belki de tebrik ve teşekkürle mazhar olabilmektedir.

4 — Devletin ve dolayısıyla memurun sorumsuzluğu prensibine dayanılarak tetkik elemanlarınca (noksan inceleme, yanlış, yanlış bilgilere istinad etme, gereği kadar hâdiseye nüfuz edememe, peşin

hükümle hareket etme, asılsız ihbarlara iltifat etme ilh.. gibi sebeplerle) şu veya bu şekilde rapora bağlanan hâdiseler, derhal Malî kuvveti harekete geçirmekte, ihbarname ile başlayan, ihtiyatî haciz, ödeme emri, ilh.. ile devam eden bir serî idarî tazyik muhatabı kılmakta, 5 - 6 yıldan evvel nihayetlenemeyen malî ihtilâf boyunca mükellef, derece derece malı, itibarî ve hattâ şahsî hürriyeti ile tehdid altında kalabilmektedir.

Bilhassa, doğan malî ihtilâfların başlangıçları ile sonuçları arasında ekseriya görülen akıl almaz farklar gözönüne alınırsa, bu 5 - 6 yıl içinde haksız takibata uğramış kimselerin, aslâ telâfi edilemeyen zarar ve mağduriyetinin tahribatı kolayca anlaşılır. Haksız adlî takibata uğrayan ve hürriyeti tahdid edilen kimselerin manevî zararlarını telâfiye çalışan kanunlarımıza rağmen, haksız malî takibata uğramış mükelleflerin başvurabilecekleri merci veya sığınabilecekleri kanun himayesi yoktur.

5 — Kendi organik ve fonksiyonel görevini zamanında ifa edip, mükellefiyetleri ve varsa suçları tesbit edemeyen malî kuvvetimiz, ihbar müessesesine son derece iltifat etmekte ve muhbirleri yardımcı sayıp, onları neticelere de ortak etmek gibi çok tehlikeli tavizler vermektedir. Devlet hakkına yapılacak tecavüzleri mazur görmeye elbette imkân olamaz. Ancak bu gibi fiiller vatanseverlik, iyi vatandaşlık duygularıyla takib edilince kuvvet ve kıymet kazandığı nisbette, sırf ikramiye düşüncesine dayandıkça şüphe ve şaibeden kurtulamaz.

## II — Vergi Usûl Kanunumuza göre İncelemede uyulacak esaslar:

Vergi Usûl Kanunumuz, yapılacak vergi tetkiklerinde uyulması gereken esaslar, ayrı bir bölüm halinde (124 ilâ 141 inci maddelerinde) açıkça belirtilmiştir. Bu kanunî hükümleri topluca gözden geçirince;

1 — Kanunun inceleme görevini prensip olarak, ihtisasa dayanan bir MUHASEBE MÜTEHASSISLIĞI tarzında anladığı anlaşılmaktadır. Netekim maksadı tarif eden 134 üncü madde de aynen «İncelemeden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır» denilmektedir ki bu tarif görüşümüzü teyid eder.

2 — Ancak bu nevi revizyonlar mecburî ve kanunî revizyonlardan madut bulunduğu cihetle, kanun tetkik elemanını, suiniyetli fiil ve hareketlere karşı munzam kanunî yetkilerle tehziz etmiş ve;

a — Kayıtlarla mevcutların uygunluğunu sağlayabilmek için lüzum görülen hallerde işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin fiilî envanterinin yapılmasına GİDERLERİ HAZİNECE ÖDENMEK KAYDIYLA, imkân sağlamıştır.

b — Borç, alacakların tahkiki için aynı elemanların ilgili şahıs ve müesseselerden tahkiklere girişebilmesine (bilgi istemesine) Madde: 148, 151 yetki vermiş ve hattâ bilgi verilmemesini müeyyideye bağlamıştır.

3 — Mükellefiyetini yerine getiren şahıs ve müesseselerin BEYANINA hilâfı sâbit oluncaya kadar, itimad ve iltifat etmiş ve;

a — Tetkikatın başında tetkik elemanının, *inceleme maksadını önceden ve açıkça mükellefe bildirmesi*, Mükellefin muvafakati olmadıkça resmî iş saatleri dışında inceleme yapılmaması (Madde: 140),

b — İnceleme bitince, bunu belirten bir belgenin verilmesi (140/3),

c — İncelemenin esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılması,

d — Yetkili memurların peşinen hüviyet ibraz etmesi emredilmiş bulunmaktadır.

4 — İnceleme elemanları yoklama yapmaya da yetkili kılınmıştır (127/4), yoklamadan maksad da aynı maddeye göre «mükellefleri ve mükellefiyetlerle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmektir.»

Dikkat olunursa bütün bu hükümlerden vazı kanununun vergi inceleme işinde şahsî, indî görüş, tahmin, değerleme, tefsir gibi sübjektif unsurlara aslâ yer vermemiş bilâkis tam bir objektivite sağlamak için;

5 — İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarının ayrıca Tutanaklar ile tesbit olunabilmesine imkân verirken diğer taraftan bu tutanakların bir örneğinin inceleme yapılan kimseye bırakılmasını mecburî kılmış,

ayrıca ilgililerin itiraz ve mütlâhazaları varsa onların da tutanağa geçirilmesini emretmiştir (Madde: 141).

### III — Tatbikatta rastlanan olaylar :

İyi yetişmiş, kanunî görev ve yetkilerini müdrük tetkik elemanları yaptıkları incelemelerde bütün açıklanan kanunî limit, usul ve şekillere noksansız riayet ederken, bir kısım değişik formasyondaki, bilhassa tecrübesiz ve yetkilerini henüz gereği kadar ehliyetle kullanamayan elemanlarca aşağıdaki tatbikat hatalarına girişildiği görülebilmektedir :

- Tetkik maksadı aslâ ilgiliye açıklanmadan, incelemeler bir ketumiyet ve mahremiyet havasına büründürülmektedir,
- İncelemeler için ilgilinin işyerine gidilecek yerde, ekseriya bir telefonla, bazen yazıyla mükellefden bütün defter ve vesikalarını büroya getirmesi ve bırakması istenilmektedir,
- Tetkikat boyunca, mükellefe veya memurlara kendisinden, meslekî faaliyet sonuçlarından şüphe edildiği açıkça izhar edici söz ve hareketlere girişilmektedir. Bunların hakaret mahiyetine girenleri dahi görülmektedir.
- Raporlar, bir muhasebe mütehasısınca düzenlenen kesin olayları tesbit edici objektif olayları kanun hükümleri ve muhasebe tekniği ölçülerine göre tahlil edici izahlarla değil, mükellefin niyet ve maksadını öngören, olayları indî tefsirlere tâbi tutan ibarelerle donatılmaktadır.

Bilhassa hukukî değerden yoksun itham cümleleri ekseri rastlanan hallerdendir.

- Tesbit zabitlerinde mükellefe itirazî şerh hakkı tanımamakta, bilhassa kendisine örnek verilmesi işi umumiyetle geçirilmekte, unutturulmaya çalışılmakta, ve netice olarak verilmeyen temas kesilmektedir.

#### NETİCE :

Beyan esasına müstenid vergi sistemimizde, aksi sâbit olunca-ya kadar mükelleflerin vergi beyanları, bunların müstenidatı defter ve belgeler muteber birer delildir. Buna mukabil İdare mükelleflerin bu nevi delillerini her zaman tetkik etme yetkisini, aksini is-

pat hakkına sahip olduğu gibi, tetkik elemanları bunu sağlayabilme imkân ve yetkileriyle donatılmıştır.

Beyanların çokluğu, inceleme kadrosunun geç ve güç yetişmesi, üstelik devlet hizmetinde muhafaza güçlüğü sebebiyle inceleme oranı çok düşük ve kifayetsiz kalmaktadır. Bu durum ortaya vergi adaletsizliğini arttıran yeni bir tetkik eşitsizliği şekliyle çıkmaktadır.

Bu durum, esasen çok nazik bir görev olan vergi inceleme hizmetini büsbütün önemli kılmakta, belki en hüsnüniyetli olduğu halde tesadüfen inceleme konusu haline gelen mükellefleri zaman aşım süresi içinde en teksifî tetkik konusu haline sokmakta, neticesi itibariyle onu zor ve içinden çıkılmaz hollere getirip hattâ iş sahasından tasfiye edebilmektedir.

Ehliyetle ve kanun hükümleri dahilinde yapılan vergi incelemeleri, mükellefler için öğretici, hatalarını önleyici, belki tedip edici bir rol oynadığı halde, peşin hükümlerle, kanunî yetkiler ihlâl olunarak yapılacak bir inceleme en dürüst bir mükellefi kötü mükellef ve isyankâr vatandaş haline getirebilme durumunda olduğu için vergi incelemeleri son derece önem kazanmaktadır.

Tetkik elemanını, prensip olarak bir muhasebe mütehasssısı olarak kabul eden Usul Kanunumuz incelemede uyulması gereken usul ve kaideleri de açıkça göstermiştir. Bunların ihlâl olunması, bahasına belki sağlanabilecek bir kısım vergi ve ceza varidatı, normal yollarla mükelleflerin ikaz ve eğitilmesi suretiyle sağlanabilecek kitlevî gelirle kıyas dahi edilemez. İnancındayız.

—o—

## II — VERGİ TATBİKATINDA SİGORTALILARA ÖDENECEK TAZMİNATININ NAZARA ALINMASI

Gelir ve Kurumlar Vergisine tâbi mükelleflerin çalıştırdıkları işçilerin, sosyal sigorta mevzuatı yönünden işverene bir takım mükellefiyetler yükledikleri malûmdur. Bunlardan birisi de muayyen süreyi doldurmuş sigortalı kimselere ödenecek «kıdem tazminatı»dır.

Kanunî süreyi dolduran işçilerin işveren tarafından işten çıkarılmaları halinde defaten ödenmesi gereken ve her kıdem yılı için 15 günlük brüt istihlâk miktarı şeklinde hesaplanan işbu kıdem tazminatları seneler boyunca toplanıp, önemli miktarlara baliğ olabildiği gibi bilhassa mühim miktarda sigortalı işçi çalıştıran müesseselerde mezkûr mükellefiyet hacmi önem kazanmakta ve hattâ işletmelerin buhranlı kritik anlarında, meselâ; faaliyete devam edememek, işi tasfiye etmek gibi önemli karar anlarında, karara müessir olabilecek niteliğe ulaşmaktadır.

İşte kanunî bir vecibe olan mezkûr kıdem tazminatı teşebbüslerimizde belli ve görülen bir taahhüt şeklinde çok defa mütalâa olunmadığı gibi vergi kanunlarımız da hâdiseyi, peyderpey tahakkuk eden bir zarar unsuru gibi mütalâa etmeyip, ancak fiilî ödeme zamanlarında ve hallerinde ödenen miktarlarıyla ve belli şartlarla matrah unsuru olarak kabul etmekte, dolayısıyla en ciddî teşebbüslerin bilânçolarında dahi tahakkuk etmiş kıdem tazminatına ait ihtiyatları veya tahakkukları görmek mümkün olamamaktadır.

Bu itibarla konuyu ele alarak biraz daha yakından incelemek ve görüşlerimizi belirtmek istiyoruz.

### 1 — Kıdem tazminatı hakkının doğuşu ve toplanışı :

Sosyal sigorta mevzuatımıza göre muayyen süreyi dolduran ve bu suretle aynı iş yerinde kıdem kazanan sigortalıların ve her hizmet yılı için işçinin son ücretinin 15 günlüğü şeklinde bir borç doğmakta ve teşebbüsün görünmeyen zarar tahakkuku hüviyetini kazanmaktadır. Bu itibarla her işletmenin muayyen hesap dönemleri sonunda bu nevî kıdem tazminatından doğmuş mükellefiyetleri kabili hesap ve kesin rakam halinde tespit edilebilir bir durumdadır.

### 2 — Vergi mevzuatı yönünden kıdem tazminatı :

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ticarî kazançlarının tespitini gösteren 193 sayılı kanunun 40 ıncı maddesinde işçilerin münhasıran sigorta primleri ve emekli aidatından bahsedilmiş olup kıdem tazminatına temas olunmaması, buna karşılık yani kanunun müteferrik istisnalar bölümünün 25/7 maddesinde işten çıkma tazminatı için ücretin 12 aylığını aşmamak kaydıyla bir ücrette vergi istisnası kabul etmesi sebebiyle, tatbıkatta genellikle mükellefler an-



cak işten çıkarma hallerinde sigortalılara ödedikleri bu nevî tazminatı gider olarak kaydetmektedirler.

Şahsî kanaatimizce mezkûr kanunun 40/1 inci maddesinde ticarî kazancın elde edilmesi ve idâme ettirilmesi için yapılan genel giderler hükmü şumulü dahilinde işletme aleyhine tahakkuk etmiş tazminat miktarlarını da ticarî kazançtan indirmek gerekirse de mer'î tatbikat karşısında ilgilileri vergi ihtilâflarına götürebilecek bu tarz hareketi kesinlikle tavsiye edemiyoruz.

### 3 — Ticaret Kanununa göre bilânço hükümleri karşısında kıdem tazminatı :

Türk Ticaret Kanununun bilânçoyu tarif eden 74 ve 75 inci maddelerinde (bilhassa 75 inci maddenin bilânço pasifini tâyin eden 75 inci maddenin 3. fıkrasında) «pasifler hususî ile bütün borçlar, şartta bağlı veya vâdeli olsa bile itibarî değeri üzerinden hesaba geçirilir.» denildiğine ve esasen mezkûr kanun bakımından 3 üncü şahısların hukukunu teminat altına almak ve mümkün olduğu kadar ihtiyatlı ve basiretkâr hareket etmek gerektiğine göre makale konusu kıdem tazminatlarının işletmenin peyderpey tahakkuk eden borçları olarak muhasebeleştirilmesi ve bilânçolara geçirilmesi faydalı, hattâ zarurî bir mükellefiyettir.

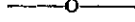
#### NETİCE :

Muhtelif kanunlarımız arasında gerekli koordinasyon bulunmadığı cihetle ticarî ve bilhassa sınaî teşebbüslerimizin her yıl çalıştırdıkları personele karşı sosyal mevzuat yönünden doğan kanunî vecibeleri gerçekten bir zarar unsuru olarak doğdukları ve olgunlaşmaları halde bu taahhütler bilânçolara intikal ettirilmemektedir.

Sihhatli ve doğru bir bilânço zarureti ve ticaret kanunu yönünden mecburiyetine rağmen bu nevî taahhütlerin muhasebeleştirilmesi son derece mahzurludur.

Malî kanunlarımız bu nevî reel zararları açıkça kabul edinceye kadar mükelleflerimizin söz konusu kıdem tazminatı taahhütlerini, hiç değilse ticarî bilânçolarında tahakkuka almaları, kendiliğinden işten ayrılanlara ait tahakkukları iptal etmeleri, buna mukabil malî bilânçolarında bu nevî kıdem tazminatı tahakkukunun fiilen ödenen ve her işçiye ait 12 aylık tazminat tutarını «vergiye tâbi olmayan

matrah tenzilâtı» şeklinde göstermelerinin daha tehlikesiz, bilânço tekniğine, işletmecilik icaplarına, bilânço samimiyetine uygun olacağı kanaatindeyiz.



### III — YABANCI TEŞEBBÜSLERİN TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLiŞİ

Türkiye coğrafi durumu, nüfusu, sahip olduğu tabii servetleri ve turistik sonsuz zenginlikleri ile Garp Dünyasının henüz gereği kadar tanıyamadığı, ancak 2. Dünya Savaşını müteakip artan politik temaslar sonunda, yavaş yavaş ve yeniden öğrenilmeğe başlanan, geniş ekonomik imkânlar vâdeden bir ülkedir.

Nitekim, Asya ile Avrupa'nın birleşme noktasında, Asya'nın Avrupaya doğru uzanmış bir köprüsü şeklinde, tarihi devirlerin herbirisinde çeşitli medeniyetlere sahne olmuş, göçler yolu üzerinde, 7.000 küsur km. sahillere sahip, 3/4 milyon km.<sup>2</sup> genişliğindeki, her nevi yeraltı servetlerinin hemen hemen dokunulmamış zenginlikleriyle dolu, 35 milyona yaklaşan nüfusuyla küçümsenmiyecek bir istihlâk pazarıdır.

Coğrafi yapısı itibariyle Akdeniz ikliminin bol güneşli, emsalsiz tabii güzelliklerle dolu sahilleri, yayla ve ovaları, akarsuları içinde tarih öncesi ve sonrası devirlerin yeni yeni meydana çıkarılan arkeolojik medeniyet kalıntılarıyla Garbın bugüne kadar meçhulü kalan turistik hazinelerin yanbaşında son 30 yıl içersinde başhyan sanayileşme hareketleri, petrol yataklarının keşfi ve işletilmesi her türlü ticarî ve sınaî teşebbüsler için ve yatırım imkânları arıyan sermaye muhitleri bakımından geniş imkânlar vâdetmektedir.

Asırlar boyunca daima hür ve müstakil devletler ve imparatorluklar kurmuş bir millet olarak Türkler toprağına, egemenliğine çok bağlı, cesur ve kahraman bir topluluk olarak dünyaca mâruf askerî hasletleriyle en büyük tecavüz emellerini tek başına durdurmasını bilmiş, siyasî ideolojileri bakımından Garp âlemine bağlı, Nato, Cento gibi müdafaa paktlarına dahil, O.C.D.E., Müsterek Pazar, Avrupa Birliği gibi anlaşmaların üyesi olarak ayrıca 5 yıllık kalkınma plân-

ları çerçevesinde gelişmemiş ekonomisini tanzime, istikrar içinde kalkınmayı demokratik düzende sağlamağa çalışan bir memleketdir.

Kısaca takdime çalıştığımız bu tablo ile Türkiye'nin, yatırım sahası arayan yabancı teşebbüsler için müsait bir piyasa arzettiğini belirtmek istiyoruz.

#### **Türkiye'de yabancı yatırımlar :**

Uzun mazisi boyunca Türkiye genel olarak feodal ve askerî bir devlet hüviyetinde kalmış, bu yüzden ekonomik faaliyetlerde bilhassa ticaret ve sanayide gereği kadar teşkilâtlanamamış, tecrübe sahibi olamamıştır. Devlet idaresi ve askerlik gibi mesleklerin revaçta kaldığı devrelerde hemen daima ekonomik faaliyetler daha ziyade ekalliyet unsurlarının inhisarında bulunmuş büyük sayılabilecek sanayi, ulaştırma gibi işletmeler ise resmî, yarı resmî veya örtülü teşebbüsler halinde yabancı devletlerin elinde bulunmuştur. Bu nevi teşebbüslerin umumiyetle uzun vâdeli askerî, politik hedeflere yönelmesi sebebiyledir ki Cumhuriyetin ilânını müteakip emperyalist emeller güttüğü kanaatiyle (1923 - 1938) döneminde bir takım milileştirme hareketleriyle bilhassa ulaştırma teşebbüsleri kamulaştırılmıştır. Ancak, 1950 yılından sonra artan ve gelişen Garp münasebetleri, gelişen teknik, imkân ve vasıtalar nazara alınarak bütün dünya gibi Türkiye de yabancı sermaye celbi için çalışmış ve 1953 - 54 yıllarında ecnebî teşebbüsler için cidden büyük imkânlar sağlayan Petrol Kanunu, Yabancı Sermaye Teşvik Kanunu gibi kanunlar konarak yabancı teşebbüslere yerli firmalarla eşit, hattâ onların haiz olmadığı bir takım özel imkânlar devlet garantisi altında, sermaye ve temettü transferleri gibi kolaylıklar kabul edilmiştir. Nitekim bu imkânlardan faydalanan küçümsenmeyecek teşebbüsler manzumesi Türkiye'de halen (petrol, rafineri, ilâç sanayii, lâstik ve otomobil, kamyon, ulaştırma, taahhüd, turistik gibi sahalara) yatırımlar yapmış bulunmaktadır.

#### **Yabancı teşebbüslerin tâbi olduğu malî rejim :**

Türkiye'de prensip olarak yabancı teşebbüsler vergi mevzuatı karşısında yerli teşebbüslerle, en azından, eşit şartlara haizdir. Mer'î vergi sistemine göre Türkiye'deki yabancı teşebbüsleri şahsî teşebbüsler ve sermaye şirketleri olarak iki grupta mütalâa etmek gerekir.

### A — Şahsî Teşebbüsler :

Şahsî firmalar ile (adî, kollektif, adî komandit şirketleri gibi) şahıs şirketleri olup bunlar gelir vergisi mükellefiyetine tâbidirler. Mezkûr vergiye göre Türkiyede yerleşen (ikametgâh edinen ve 6 aydan fazla oturan) kimseler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tümü üzerinden vergiye tâbi olurlar. Buna karşılık Türkiyede yerleşmemiş olan kimseler yalnız Türkiye'deki iş yerlerinden ve faaliyetlerinden ifa ettikleri hizmetlerden sağladıkları meslek kazançlarından menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından dolayı dar mükellefiyete tâbi tutulurlar.

Burada kısaca açıklanan terimlerin titizlikle üzerinde durulması gerekeceği tabii olup bunların tâyin ve tesbiti ihtisas konularına girer. Gelir vergisi Türkiye'de mükellefin medenî haline göre değişen gelir kademelerine göre müterakkiyet arzeden ve kanuna bağlı vergi cetveline göre hesaplanan, nispeti % 10 dan başlayıp % 60 a kadar (yarım milyon liradan fazla kazançlar için) müterakki bir vergidir.

### B — Sermaye şirketleri ve diğer kurumlar :

Bu gurup için vergi sistemi ayrı ve müstakil bir Kurumlar Vergisi mevzuu olur. İşbu vergiye göre de kanunî merkezleriyle iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlardan dolayı vergi mükellefi olurken mezkûr merkezlerinden her ikisi Türkiye'de bulunmayan teşebbüsler yalnız Türkiyedeki faaliyetlerinden, iş yerlerinden, elde ettikleri kazanç ve iratlardan ötürü vergi mükellefiyetine girerler.

Mezkûr Kurumlar Vergisinin nispeti sabit ve % 20 dir. Ancak bu nevi kurumlar şirket olarak ödedikleri bu vergiden gayri, hissedarlarına ödeyecekleri menkul sermaye iradı (temettü) e mahsuben munzam bir % 20 vergi stopajı yapmaya mecbur olurlar. Bu suretle vergi nispeti adı geçen yabancı kurumlar için % 20 Kurumlar Vergisi +  $(100 - 20) \% 20 = \% 16$  olmak üzere % 36 nispetinde olmaktadır.

Türkiye'de mükellefiyet kurmaksızın gelir elde eden kurumlar için ödenecek istihkaklar (royalti, meslekî faaliyet ilâ..) sadece % 20 stopaja tâbidir.

Gerek gerçek kişilerin tâbi olduğu Gelir Vergisi, gerek sermaye şirketlerinin tâbi olacağı Kurumlar Vergisi mükelleflerin kanunî

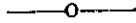
tariflere göre tutacakları muntazam muhasebelerden çıkaracakları bilânço, kâr ve zarar hesaplarına müstenit vergi beyannamelerine göre tarh ve tahsil olunur, idare bu beyanları 5 yıl içinde daima tahkik ve kontrol edebilir ve noksan ve yanlış beyanlar üzerinden muntazam cezalı vergi talep eder. Bu cezalar durumun ağırlığına göre makdu şekil cezalarından başlar % 50 - % 300 e kadar şiddetlenebilir.

Bu direk vergilerin dışında girişilecek teşebbüsün nevi ve mahiyetine göre, bir kısım sınıflı teşebbüslerle hizmet teşebbüsleri vasıtalı (gider vergilerine) tâbi olabilirler. Bu gibi endirekt vergilere tâbi olup olmamanın tesbiti de kanun ve tatbikata göre ihtisas elemanlarınca tâyin edilir.

Yabancı teşebbüsler sağladıkları safî kazançlar üzerinden gerekli vergileri ödedikten sonra yıllık bilânço kârlarının safilerini idarece yapılacak tahkik ve kontrolü müteakip memleketlerine usulüne uyarak transfer ettirebilirler.

Kısaca özetlenen bu sistem dahilinde yabancı teşebbüsler çok defa kendi menşei memleketlerindeki vergi nispetlerinden daha düşük vergi ödediklerinden, Türk Maliyesine ödedikleri vergi dışında kendi mahallî idarelerine tamamlayıcı vergi ödeme durumunda kalmaktadır.

Bu izahatımızla Türk Vergi Sisteminin yabancı teşebbüsler için genellikle kendi memleketlerinden daha hafif bir malî külfet karşısında bulduklarına yabancı kurumların Türkiye'ye ödemedikleri vergi farkını kendi maliyelerine verme durumunda olduklarına ve bu farkı millî bütçemize alma imkânlarına işaret etmek istiyoruz.



#### IV — VERGİ BORCUNUN DIŞ SEYAHATI ENGELLEYİŞİ

Yürürlükteki kanunlarımız bakımından vatandaşlar muayyen vergilerin mükellefiyet şumulüne girmekte ve bu vergilerin mahiyetine göre bu borçlarını ödemek veya ödememek yahut ödeyememek durumunda kalmaktadırlar. Pasaport kanununda ve Vergi Usûl Kanununun ilgili bölümlerinde yurt dışına gideceklerin vergi borçlusu

olmaları halinde bazı tahdit ve özel ödeme hükümleri yer almış bulunduğundan bu hâl seyahat hürriyetlerini kısıtlayıcı bir tatbikata yol açmaktadır.

Bu yazımızda önemine binaen konuyu incelemek istiyoruz.

### I — Mükelleflerin vergi borçlusu durumları :

Periyodik olan vergilerin her malî yılda yeniden tahakkuk edişi mükellefleri devamlı olarak vergi borçlusu kılmaktadır. Mükelleflerin bu kendi borçları dışında ayrıca vergi sorumlusu sıfatıyla yani bir nevi mutemetlik görevinden doğma vergi borçları da mevcut olup bütün bu âmme alacaklarından dolayı Vergi Dairesi ile ödevliler arasında hemen hemen devamlı bir borç ve alacak münasebeti devam etmektedir.

Bu izahatımızı daha müşahhas hale getirmek için, Gelir Vergisi mükellefi olan, aynı zamanda vergi tevkifatından dolayı vergi sorumlusu durumunda bulunan bir şahsın vergi dairesine karşı borçlu kalacağı devreleri bir tablo halinde gösterelim.

<i>Dönem</i>	<i>Vergi borcu</i>	<i>Not</i>
Mart	Gelir I taksit	3. cü taksitin sonu-
Temmuz	Gelir II taksit	na kadar geçmiş
Kasım	Gelir III taksit	yıl vergi borcu de-
Her ayın 20. günü	Stopaj	vam ediyor.

Tablodan da görüleceği üzere böyle bir mükellef vergi dairesine karşı ancak 1 Aralık ile 28 Şubat döneminde şahsî Gelir Vergisinden borçsuz kalabilmekte, ancak bu sefer stopaj mükellefiyeti dolayısıyla her ayın 20. ci gününe kadar borçluluk hali yeniden doğarak sadece ayların 20. ci gününden ay sonuna kadarki dönemde borçsuz görünebilmektedir.

Bu itibarla normal olarak mükellef devamlı bir vergi borcu altındadır, denilebilir. Bu arada aynı mükellef nezdinde yapılmış vergi incelemelerinde tetkik elemanlarınca haklı veya haksız sebeplerle tesbit edilecek matrah farklarından ötürü yapılacak tarhiyattan doğma malî ihtilâflar en azından 3 - 4 yıllık devrede sonuçlanmakta ve bu dönem içinde de idarenin alacağı emniyet tedbirleri (İhtiyatî ta-

hakkuk ve hacizler) yüzünden mükellefler bu sefer aralıksız borçlu duruma girmektedirler.

## II — Konuya ait mevzuat :

Vergi borçlusu bulunan mükelleflerin yurt dışı seyahatleri ile ilgili başlıca hükümler şunlardır.

### A) Pasaport Kanunu :

5682 sayılı Pasaport Kanununun 22. maddesinde: «..... Vergi borcu olduğu pasaport ifasına yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya vesika verilmez.» denilmekte ve yine aynı kanunun 33 üncü maddesinde «Vergi borçlarını ödememek gibi hususî maksatlarla» yurt sınırlarını aşmak isteyenlere 250 liradan 1000 liraya kadar ağır para cezası ile 1 aydan 6 aya kadar hapis cezası hükmölaçağı belirtilmektedir.

Dikkat edilirse bu iki hükmün mealinden kanun vazunun vergi borcunu sadece mevcudiyetini değil, bunu ödememek için yurt dışı seyahati tedbir olarak düşünenlere, yani suiniyetli hallere karşı hükümler konmaktadır.

### B) Vergi Usûl Kanunu :

Vergi Usûl Kanununun özel ödeme zamanını tâyin eden 112 nci maddesinin ikinci fıkrasında, memleketi terkedenlerin vergi borçlarına taksit sürelerinden evvel ve tahakkuktan itibaren bir ay içinde, yeniden beyanname verilen hallerde beyanname ile birlikte ödemesi emredilmektedir.

Bu madde ile de yurt dışı seyahatinin geçici olarak değil, memleketi terk şeklinde gösterildiği aşikârdır.

## III — Tatbikat problemleri :

Yukarıda kısaca özetlenen kanun hükümleri tatbikatında ekseriya aksaklıklara rastlanmakta olup, çeşitli mahiyetteki hata, ihmaller yüzünden birçok vatandaşın uçak alanlarından, gümrük kapılarından geri çevrilmeleri bazan son anda vasitadan indirilmeleri gibi hâdiseler görülmektedir.

Kötü niyetle vergi borcunu ödememek için yurttan kaçmayı düşünenler hakkında bu gibi durumları normal ve zarurî görmekte be-

raber idarî hatalardan bir şahsın yurt kapısından geri çevrilmesi plânlanmış bir seyahatin topyekûn bozulması ve muhitin en kötü tefsirlerine vesile verici bu gibi haysiyet kırıcı halleri tasvip etmek elbette imkânsızdır.

Rastlanan başlıca hâdiseler şunlardır :

A) Ekseriya tetkik elemanları kendi inceleme sonuçlarını mutlak doğru kabul etmekte, bundan doğacak vergi borcundan kaçacağı tahmin ettikleri mükelleflerin, yurt dışına çıkmalarını önlemek istemektedirler. Emniyet makamlarına bildirmede bulunmakta, bu yazılar ise pasaport Kanunu 22 nci maddesi şumulünde mütalâa edilerek ekseriya pasaport makamlarına değil, yurt kapılarına yazılmaktadır. Bu sebepten normal pasaportunu almış ve seyahate hazırlanmış bir mükellef son dakikada kötü bir sürprizle karşılaşmaktadır.

Oysaki bu nevi incelemelerden doğan farklar, şüphesiz henüz hazırlık tahkikatı mahiyetinde olup, kesin bir vergi borcunu her zaman ifade etmeyebilir. Ancak idarî kaza mercilerinden geçmek suretiyle ilâma bağlandığı anda vergi borcu hüviyetini kazanacak bir husustan ötürü, ilgiliye en kötü muamelenin uygulanması ağır olmaktadır.

B) Aynı nevi tetkiklerden doğma farklar için gerekli ihtiyatî tahakkuk yapıldığı, kanunî teminatlar alındığı halde, ekseriya idare veya tetkik elemanlarınca başlangıçta gösterilen hassasiyet gösterilmeyip seyahati kısıtlayıcı halin kaldırılması ihmale uğramaktadır. Yani henüz kesinleşmemiş vergi ihtilâfı hakkında gerekli garantileri vermiş olduğu halde, bir mükellef vergi borcunu ödememek için yurttan kaçan bir kimse muamelesine maruz kalmaktadır.

C) Bir defa vergi borçlusu durumunda kayda geçen kimsenin, vergi borcu veya ihtilâfı sona erdikte, durumu derhal ve otomatik olarak islâh edilmeyip ancak ilgilinin bunu iş edinmesi, alâkalı servisleri tahrik etmesi, işi takibe alması ve peşine düşmesi ile islâh mümkün olabilmektedir.

NETİCE :

Bir kimsenin vergi borcunu ödememek için yurt dışına göç edebilmesi veya kaçması, yurttaki bütün ilişkilerini tasviye ederek, dış



imkânları hazırlayarak göze alabileceği, uzun hazırlık isteyen ve en son ihtimalle mütalâa edilebilecek bir durum olup, kanunlarımıza derpiş edilen seyahati kısıtlayıcı hükümler ancak bu gibiler için konulmuştur.

Mer'i vergi mevzuatımız ve tatbikatında mükelleflerin idareye karşı vergi borçlusu durumunda bulunmaları, normal ve periyodik mükellefiyetler icabı bir haldir. Bu nevi borçlardan veya henüz kesin vergi borcu hüviyetini almamış, akibeti meçhul tarhiyattan ötürü, gerekli teminata bağlanmış, ihtiyatî tedbirlerden veya idarî ihmallerden ötürü vatandaşların seyahatlerinin kısıtlanması, yurt kapılarında dramatik sahnelerle geri çevrilmesi normal bir durum olmamalıdır. Bilhassa en kötü niyetlilerin gerekli ön tedbirlerle gerçekten yurt dışına kaçışlarının mümkün olabildiği şartlarda, böyle bir niyeti olmayan mükelleflere uygulanacak haksızlıklar, büyük infialli mucip olmaktadır.

Vergi borcundan ötürü emniyet makamlarının, tahrik edecek servislerin daha dikkatli davranmaları, başlangıçta gösterdikleri hassasiyeti, mani halin kalkmasında da göstermeleri gerektiği inancındayız.



## V — GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINA GÖRE YATIRIM İNDİRİMİ TATBİKATI

Millî ekonomimizde plânlı kalkınma devresine girişimizle birlikte, bir yandan sür'atle artan nüfusun ortaya çıkardığı ihtiyaçlar, diğer taraftan içinde bulunduğumuz gelişmemiş ekonomik düzenden bir an evvel kurtulmak arzusu ile yatırımların büyük bir önem kazandığı malûmdur. Ancak bu yatırımlar sayesinde daha geniş bir zümreye iş imkânı yaratılabileceği ve ekonomik cihazlanmamızın çağdaş devletler seviyesi istikametinde geliştirilebileceği içindir ki kalkınma plânlarımızın hazırlanmasında yıllık hasıladan % 18 oranında miktarın yatırımlara tahsis edilmesi öngörülmüştür.

Bu büyük yatırım oranının tahakkuku, elbette yalnız devlet imkânları ile, bütçelerle sağlanamayacağı içindir ki özel sektörün de yatırımlara teşviki plânda öngörülmüş ve ilk beş yıllık Kalkınma

Plânı tatbikatına geçilirken Gelir ve Kurumlar Vergi Kanunlarında (199 ve 202 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler) yardımı ile mükelleflerin kanunen belli şartlarla yapacakları yatırımlarda % 30 oranında vergiden muafiyet sağlayıcı matrah indirimleri kabul olunmuştur.

Gerekçesi ve dayanağı yukarıda kısaca açıklanan yatırım indimi müessesesinin 3 yıla yaklaşan uygulamalarını gözden geçirince, neticenin pek müsbet olmadığı söylenebilir. Rastlanan bazı tatbikat problemleri dolayısıyla, bu yazımızda konuya temas olunmuştur.

### 1 — Devletleri yatırım konusunda malî kolaylıklara sevk edici sebepler :

Zamanımızda devletlerin gittikçe artan görevleri bütçelerinin veçhelerini de değiştirmekte ve yalnız fiskal yönü ile, dar malî mülahazalarla gelir sağlama yerine, sosyal ve ekonomik hedefleri de olan vergicilik politikasına yöneldikleri görülmektedir. Nitekim devrimizde, bilhassa kalkınmakta olan ve yeteri kadar gelişmemiş memleketlerde ekonomik kaynakların geliştirilmesine yardımcı olmaya çalışan, bu yüzden kısa vâdeli vergi gelirlerini bilerek ve isteyerek, bir nevi ertelemelere tâbi tutan bir malî politika güdülmektedir.

Müesseselere tanınan vergi muafiyeti, muayyen matrahlarda kanunî indirimler hattâ vergi iadeleri ve tenzilleri gibi muhtelif tarz ve şekillerde uygulanan bütün bu tedbirlerde devletlerin pek de zararlı olduğu, büyük kayıplara uğradıkları da iddia olunamaz. Zira; Her yatırımda girilecek teşebbüsün mahiyetine göre, satın alınacak bir arsada intikal vergisi, harç ve resimler, yapılacak inşaatta kullanılacak iş gücünden tevkif yoluyla vergiler, sarf olunacak malzemeyi satanların kârından hasıla, tedarik olunacak teçhizatın, iktisap, ithal ve ticaretinden, kullanılacak enerjinin sarfından ve her nevi muamelâta alınacak vasıtalı vergi, resim ve harçlar hesaba katılırsa, Devletin yatırımı yapana uyguladığı indirime karşılık teşvik edilen yatırım faaliyetlerinin safha ve yönlerinden telâfi edici gelirler indirilmek gerekir. Bu suretle bir yandan kaybedilmiş gibi görünen gelirlere karşılık, hızlanacak yatırımların başka yönleri ile gelir sağlayıcı tesirlerine önem vermek icap eder.

İşte bu dolaylı gelir arttıcı tesirleri yüzündendir ki zamanımız devletleri gittikçe artan bir tempo ile yatırımları çeşitli şekillerde teşvik ve himaye etmektedirler.

## 2 — Memleketimizdeki uygulama aksaklıkları :

Gerek kalkınma plânımızın icabı, gerekse ekonomik ve malî zaruretlerimiz baskısı ile, yatırımlara şiddetle muhtaç olduğumuz bilinmektedir.

Diğer taraftan kamu sektöründe öngörülen yatırım hedeflerine gittikçe daha düşük nisbette yaklaşılmakta olduğu da bir gerçektir. Bu durumda ancak özel sektör yatırımlarının telâfi edici bir hız kazanmasına şiddetle ihtiyaç vardır. Bu itibarla Devletin, kendi imkânları ile tahakkuk ettiremediği yatırımları, özel sektöre sağlayacağı kolaylıklarla realize ettirmesi pekâlâ mümkündür. Fakat diğer hususları bir yana bırakarak sadece konunun malî tedbirler yönünü ele alırsak üç yıllık tatbikatın bu sahada ümit ve cesaret verici olduğunu ifade edemiyoruz.

Bu iddiamızı müşahhas şekilde belirtmek gerekirse:

A — *Yatırım indirimi müracaatları çok geç incelenerek cevaplandırılmaktadır.*

Gerçekte kanun metninde bu nevi yatırım indirimlerinin idarî bürokrasi içinde, diğer adi muameleler gibi takılıp kalmasını önleme gayesiyle azamî inceleme süreleri (Devlet Plânlama Teşkilâtı için 2 ay, Maliye Bakanlığı için bir ay) tâyin olunduğu halde tatbikatta iki seneyi bulan cevaplanmamış müracaatları görmek mümkün olmaktadır.

B — *İdarî engellemeler.*

Yatırım indirimine müsaade edecek organlar kanunun öngördüğü bir takım şahsî ve indî mütalâalarını ön plânda tutarak yapılmış yatırımların kanunî indirim haklarını vermemektedirler. Mesele yatırım indirimine müteallik kanun hükümlerinde yatırım projelerinin işe başlamadan evvel Maliye Bakanlığınca incelenmesi ve bir nevi vizeye tâbi tutulması gibi bir şart aranılmadığı halde, yapılmış bir çok kanunî şartlara haiz yatırımların bu sebeple refüze edilmesine müncer olmuştur. Halbuki yürürlükteki kanunlarımız indirim uygulanacak hâdiseleri tesbit ederken, böyle bir şartı derpiş etmiş değildir.

*C — Yapılmış yatırımın kaynağını ayırma:*

Müteşebbisin riskini yüklediği ve kendi sorumluluğu altında tedarik ettiği kredilerle yapılmış yatırımlara indirim uygulanmaktadır.

Yatırıma muhtaç bir memlekette mühim olan, yatırımların artması ve sür'atlenmesidir. Bu yatırımı yapan müteşebbisin lüzumlu fonları tedarik ettiği kaynak konumuz bakımından ikinci plândadır. Ayrıca müteşebbisin yatırım yapacak kaynağı kredi yolu ile sağlanması bir kusur da sayılamaz.

Kanaatimizce kısmen kanunî metinden gelen bu zorluğa ilâveten, konuyu inceleyen organ ve kademelerin kaynağı tesbit şeklinde de engeller yaratılmakta ve meselâ bir kollektif şirketin şerikleri hesabından ve dağıtılmamış kârlarından sarfolunduğu ispat olunan paralarla yapılmış yatırımlar, plâna uygunluğu sabit olduğu halde refüze edilebilmektedir.

*D — Bütçe mülâhazaları ileri sürülmesi:*

Kanunda sade plâna uygunluk şartı arandığı halde, idarî servisler ve D.P.T. yatırım taleplerini bütçe inkânı sebebiyle refüze etmiştir.

**NETİCE :**

Memleketimizin içinde bulunduğu ekonomik, sosyal ve malî şartlar kamu ve özel sektörü mümkün olduğu kadar fazla ve rantabl yatırım yapmasına ihtiyaç hissettirdiği halde, hattâ, kanunlarla kabul edilmiş malî kolaylıklar, idarî aksaklık ve güçlükler yüzünden frenlenip geri alınmaktadır.

Bu bakımdan kanunî ve idarî acil tedbirlere ihtiyaç bulunduğu bir gerçektir.

—o—

**VI — VERGİ TATBİKATINDA SATIŞ FATURALARININ  
HUKUKİ DEĞERİ**

Bilindiği gibi başlıca vergi kanunlarımızın usûle ait hükümlerini bünyesinde toplayan 213 sayılı V.U.K. Birinci ve ikinci sınıf tüc-

carlarla, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; tüccarlara, serbest meslek erbabına, götürü usûle tâbi ticarî kazanç erbabına, defter tutacak çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtea ve yaptıkları işler için fatura vermeye, sayılanları da fatura istemek ve almak mecburiyetine tâbi tutmuştur (V.U.K. Md. 232). Ancak tatbikatta bu mecburiyete satıcı ve alıcı tarafından gereği şekilde riayet olunmayan haller mevcut bulunduğu gibi, kesilen faturaların alıcı veya satıcıyı vergi yönünden ilzam etme derecesi büyük önem taşımaktadır.

Gerçekten bir taraftan muafiyet sınırları dahilinde çalışan veya böyle kalmak isteyen küçük tacirler, diğer taraftan V.U.K. nın defter tutma bakımından bilânço esasına geçmeyi arzulamıyan ikinci sınıf tüccarların (işletme defteri tutanların) ekseriya faturalı muamelelerden kaçındıkları malûmdur.

Bu durumun müesses sınaî ve ticarî teşebbüsleri müşkül duruma sokması, diğer taraftan olayın vergi ziyanı ilgilendirmesi itibariyle hâdiseye temas etmek istiyoruz. Müesses teşebbüslerin düzenledikleri faturalar yüzünden ortaya çıkan bazı malî ihtilâflar sebebiyle satış faturalarının vergi tatbikatındaki yerini incelemek faydalı görülmüştür.

### 1 — Fatura düzeni :

Başlıca tatbikat kanunlarındaki fatura ile ilgili hükümler, malûm olduğu üzere, Türk Ticaret Kanunu (Md. 23, 66, 68) ile V.U.K. (Md. 229, 232) de yer almış bulunmaktadır.

Faturanın mahiyeti, kullanma mecburiyeti, şekil ve muhtevası ile saklanma mecburiyetleri açıkça belirtildiği cihetle burada tekerrardan kaçınılmıştır.

### 2 — Fatura tatbikatına ait bazı problemler :

Yukarıda kanunî mehzaları gösterilen faturalarda, vergi tatbikatında bir takım problemler doğmaktadır. Şöyle ki;

A — Faturaların yanlış muhataba çıkarılması; Yazımızın başlangıç kısmında temas ettiğimiz bazı sebeplerle alıcının isteği üzerine veya bazı suiniyetli hallerde faturayı tanzim eden müessesenin kasıtlı hareketiyle, satılan mal veya yapılan hizmet gerçek muhatabından başkasına faturalanabilir.

B — Faturanın muhteviyatında yanlışlıkla; Bazen fatura muhatabı doğru olmakla beraber muhteviyatında gerçeğe uymayan (Miktarın, fiatın, tutarın, cins'in çarpma veya toplamının yanlışlığı gibi) teferruat yer alabilir.

C — Muhatabın faturayı istememesi veya almaması; Bazı ahvalde ise kasden veya ihmâl ile muhatabı bilinen fatura ilgili tarafından kabul edilmemektedir.

İşte kısaca temas edilen bu gibi hallerde kötü niyetli istisnaları bir yana bırakarak dürüst ve görevlerine bağlı ticarî ve sınaî bir müessesenin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetler karşılığında düzenlediği faturalardan dolayı vergi murakabesi yönünden karşılaşabileceği müşküller mevcuttur.

### 3 — Vergi murakabesinde satış faturaları :

Tatbikatta V.U.K. nın mükellef ödevlerine ve fatura düzenine saygılı olduğu halde bir kısım mükelleflerin hüsnüniyetle kestikleri faturalardan ötürü vergi murakabesi yönünden müşküllerle karşılaşmaları ve zor durumlara düşebilmeleri mümkün olmaktadır. Filhakika; Kendisine verilen bilgiye göre düzenlenmiş bir faturada muhatabın, müşterinin bu faturayı hesaplarına geçirmemesi, inkâr etmesi veya muhteviyatı hakkında başka türlü iddia ve isnatlarda bulunması, çeşitli sebeplerle mümkün olmaktadır. Meselâ kendisini mükellefiyetten korumak, bir başkasının kendi ismini kullanarak mal veya hizmet kabulü, ilh... gibi sebeplerle ortaya çıkabilecek bu gibi durumlarda vergi tetkik elemanları hâdiseyi gereği kadar araştırmadan çok defa müesses teşebbüsleri dahi kendi faturalarından dolayı suçlayabilmektedir.

Halbuki yukarıda kısaca işaret edilen hukukî düzenimiz içersinde; Satıcının, müşterisinin hüviyetini tetkik ve tahkik yetki ve imkân olmadığı, Ticaret Kanununun faturalara ait itiraz hükümleri nazara alınırca, böyle bir suçlamayı müdafaa etmek zorlaşmaktadır.

Bazı hallerde ise; mezkûr tetkik elemanları, alıcıların ifadelerini tutanakla tesbit etme, alıcı ve satıcıyı yüzleştirme gibi yollara başvurarak raporlar düzenledikleri ve bunları tarihîyata mesnet yaptıkları görülmektedir.

#### 4 — Konuya ait kazaî içtihatlar :

Sözü edilen mahiyette doğmuş ihtilâflar fiilen mevcut olduğundan olaylar malî kaza mercilerine intikal etmiş ve aynı mevzudaki değişik kararları birleştiren Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu bir kararı ile (Kayıt no. 61/382, Karar no: 61/442, Karar tarihi: 17/1/1962) görüşünü belirtmiştir. Vergi tatbikatına bir yön veren, 5655 sayılı kanunun 20 nci maddesine göre mümasil hâdiselerde İtiraz Komisyonu ve Temyiz Daireleri için uyulması mecburî bir hüküm teşkil eden bu karar özet olarak «Fatura vermek mecburiyetinde olan kimse, alıcı veya müşterisinin hüviyetini tetkik ve tevsiğe yetkili olmadığı gibi bunu yapmaya da mecbur değildir. Aksi sabit oluncaya kadar, fatura muteber belge sayılır. İdarî ve malî yargı usullerinde yüzleştirme müessesesi mevcut değildir.» şeklindedir.

#### NETİCE :

Vergi matrahlarının teşekkülü ile yakinen ilgili faturaların, satıcının veya alıcının değişik niyetlerine göre düzenlenmesinden doğacak vergi ziyayı şüphesiz, miktar ve mahiyet olarak çok önemlidir. Vergi murakabesinde fatura ve kayıt düzeninin tesisi istikametinde her türlü gayret, tasvip ve teşvike değer faaliyetlerdir. Ancak, mücadelesi güç kapkaç teşebbüslerin kanunsuz davranışlarını veya suinietli hâdiselerin tesbiti yerine; Müesses, vergi ile ilgili görevlerine bağlı teşebbüslerin kanunî vecibelerini yerine getirerek, hüsnüniyetle düzenledikleri belgelerin aleyhlerine kullanılmak istenilmesini isabetli görmüyoruz. Bilhassa alıcının hüviyetini tahkik, tesbit imkân ve mecburiyetinde olmayan bir mükellefin, değişik maksatlarla düzenlenmiş tutanak veya kanunsuz başvurulmuş yüzleştirmelere müstenit belgelerle itham olunmasını yapıcı bir murakabe metodu olarak kabul edemiyoruz.

Nitekim kazaf içtihatlar da aynı mahiyette teessüs etmektedir.

—o—

#### VII — GELİR VERGİSİ TAKSİT ÖDEME SÜRESİNİN UZATILMASI

Geride bıraktığımız Mart ayı, Gelir Vergisi mükellefleri için 1965 yılına ait kazanç ve iratları ihtiva eden Gelir Beyannameleri-

nin verilmesi ve bu beyanname üzerinden tahakkuk eden Gelir Vergisinin (1/3 ilk taksitinin) ödenme zamanı olduğu malûmdur.

V.U.K. nın 111 inci maddesi, «500 den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırma bakımından mükelleflere, vâdenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye» Maliye bakanlığını yetkili kıldığından, mezkûr Bakanlık şimdiye kadar bu yetkisini hemen hemen devamlı olarak kullanmıştır. Bu yıl 15 günlük bu ek ödeme süresini vâde sonunda ilân etmemiş, hattâ bu yetkinin kullanılmayacağı duyurulmuştur. Ancak Bayram tatilini takip eden günde radyo ve basın haberleri ile mezkûr yetkinin kullanıldığı ilân olunmuştur.

Bakanlığın bu kanunî yetkisini kullanıp, kullanmaması tamamen kendi takdirine bırakıldığı cihetle, bu konuda mütalâa serdetmek uygun olmamakla beraber, bu yıl mükelleflere bir sürpriz teşkil eden değişik kararının sebepleri olarak basın'a akseden haberlerde, mezkûr karar gerekçesinin mükelleflerin kötü alışkanlıklarına atfedilmesi dolayısıyla mevzuu tarafsız olarak gözden geçirmek istiyoruz.

#### 1 — Ek ödeme süresini gerektiren sebepler :

Kanaatımızca V.U.K. nın 111 inci maddesinde 15 günlük ek ödeme süresi verilmesinin sebepleri şunlardır.

A — Evvelâ kalabalık ve mükellefi çok vergi dairelerinde ödevlilerin ekseriya son günlerinde beyanname verme ve vergi ödemek istemeleri yüzünden vergi daireleri servis ve gişelerinde izdiham, uzun beklemler, sıra kuyrukları teşekkül etmekte ve bu hal gerek idare, gerekse mükellefler için zorluklar yaratmaktadır.

Her ne kadar önceden mükelleflere tebligat yaparak (Bu yıl Beyoğlu Vergi Dairesinde uygulandığı üzere) kendilerine Mart ayı içersinde belli beyan ve ödeme günleri tesbit etmek mümkünse de, bu idarî tedbir kanunî yetkilere dayanmadığı cihetle gerçek ve zecrî tedbir olamaz.

B — V.U.K. nın 342 nci maddesi beyannameli mükelleflerde beyanname verme süresinin sonundan başlayarak geçecek günlük ek sürede yapılacak beyanlar için vergi ziyayı olmamış addetmesi ve bu gibi fiilleri sadece ikinci derecede usûlsüzlük (V.U.K. 352, II/1) ma-



hiyetinde mütalâa ederek (mükellefin durumuna göre 50 - 500 TL. lik) şekli maktu cezaya tâbi tutması sebebiyle mükelleflere verilecek ek süre bir nevi telâfi edici rol oynamaktadır.

Bu görüşümüzü bir misalle izah etmek gerekirse; Mart ayı içerisinde beyannamesini verdiği halde vergisinin birinci taksidi olan 20.000,— Lirayı ödeyemeyen bir mükellefe (6183 sayılı kanunun 51 inci maddesi gereğince) % 10 gecikme zammı uygulanırken, aynı durumda ve gelir seviyesindeki diğer bir mükellef (Vergi beyanını 1 ile 15 Nisan tarihleri arasında yaptığı ve vergisini ödediği takdirde) sadece ikinci derecede 50 - 500 lira usûlsüzlük cezası muhatabı olmaktadır ki bu hal hüsnüniyetin cezalandırılması gibi normal bir sonuç vermektedir'

Şu halde Bakanlıkça verilecek ek süre bu adaletsizliği bir bakıma giderecek bir tatbikat olmaktadır.

## 2 — Ek süre verilmeyişi mükelleflerin kusurunun bir neticesi sayılamaz :

Yukarıda açıklanan gerekçe ile kabul edilen ek sürenin uygulanmak istemeyiş sebepleri olarak «mükelleflerin geç ödemeyi itiyat edinmeleri» tarzında bir kusura bağlamak, görüşümüze göre isabetli olamaz. Zira;

A — Ek süreyi devamlı olarak vermek suretiyle, şayet mevcut- sa alışkanlığı yaratan, bizzat idare olmuştur.

B — Kanunların kabul ettiği mehilleri kullanmak bir suç, kabahat, hattâ özür sayılamaz. Bilhassa ekserisi döner sermaye sıkıntısı çeken, ağır şartlarla banka faizi, para kirası ödeyen teşebbüslerimizde özellikle büyük meblâğların bir kaç günlük faizini hesaba katmak işletmecinin hakkı ve görevidir. Bu konuda yabancı memleketlerde vergiden tasarruf konularının üniversitelerde kürsü konusu haline geldiğini hatırdan çıkarmamak gerekir.

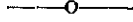
C — Açıklanan mülâhazalarla Mart ayının son günlerinde vergi daireleri servis ve gişelerinde uzun saatler bekleme yerine, ek süre içinde beyan ve ödeme tarzı mümkünken, üstelik kârlı da çıkacağını hesaplayan bir mükellefin ek süre beklemesi, anormal bir davranış da sayılmaz.

## SONUÇ :

Bu yıl vergi ödemeleri için 15 günlük ek sürenin verilmeyişi, bir sürpriz tesiri yaratmıştır. Bilâhare tashih ve telâfi edilen erteleme kararı gayet isabetlidir.

Maliye Bakanlığı bu kanunî yetkisini zamanında kullanmasaydı belki bir kısım iyi niyetli mükellefleri (Beyannamesini veripte ek süre ümit edenleri) % 10 gecikme zammı ile cezalandıracaktı. Lâkin buna mukabil hiç beyanname vermeyen diğer bir grup mükellefi, haklı sebebe dayanmadan, tercihli duruma düşürebilirdi.

Bu itibarla ek ödeme süresi verilmesinin, mer'î kanunlar karşısında normal ve zarurî olduğu, ancak, herhangi bir mülâhaza ile mezkûr ek sürenin verilmemesi gerekirse, bunun Mart ayının son gününde değil, belki ilk gününden mükelleflere duyurulmasının daha yerinde bir hareket olacağı anlaşılmıştır, kanaatindeyiz.



### VIII — VERGİ ÖDEME AYLARINDA MÜKELLEF İDARE MÜNASEBETLERİ

Malî yılın ilk aylarına rastlayan Mart ve Nisan aylarında vergi mükellefleri ile idarenin sıkı münasebetleri doğduğu malûmdur. Gerçekte; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre yıllık gelir beyannamelerinin Mart ayı içersinde ilgili vergi dairelerine tevdi edilmesi ve tahakkuk eden Gelir Vergisinin ilk (1/3) taksidinin ödenme mecburiyeti, keza 5422 sayılı Kurumlar Vergi Kanununa göre kurumların geçmiş yıla ait vergi beyannamelerini Nisan ayı içersinde tevdi ederek 1/2 ilk taksitlerini ödeme mecburiyeti ve nihayet aynı kurumların hissedarlarına dağıtacakları temettülden yapacakları kesintilere ait muhtasar beyannamelerini en geç 20 Mayıs tarihine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine vermek ve vergileri de yatırmak durumunda olmaları, gibi sebeplerle mükellefler bahsi geçen aylarda sık sık vergi dairelerine başvurmaktadırlar.

Geride bıraktığımız Mart 1966 ayı ile içinde bulunduğumuz devre bu mahiyette temasların kesif olduğu bir döneme rastladığından idare ve mükellef münasebetlerinde rastladığımız ve islâhını müm-

kün görerek temenni ettiğimiz bazı aksaklıklara temas etmek istiyoruz.

Görüşümüze göre aşağıdaki hususlar genellikle şikâyeti mucip olmaktadır.

### 1 — Vergi beyannameleri tedarik zorluğu :

Takvim yılı başlarında geçmiş hesap dönemi neticelerini almayla, bilânçolarını çıkarmaya başlayan mükellefler, vergi beyanına hazırlık olmak üzere, idarece hazırlanan basılı kâğıtları zamanında almak ve hazırlamak istedikleri halde;

— Formüllerin değişip, değişmiyeceğinin en yetkililerce dahi bilinmemesi,

— Beyannamelerin ve formüllerlerin zamanında vergi dairelerine gelmemesi ve dağıtılmaması,

— Vergi beyanının yapılacağı ayda başlayan dağıtımda, mükelleflere isteği kadar beyanname verilmeyişi ve kendisinden tahakkuk fişi, v.s. gibi belgeler istenilmesi ve aranılması, daha ilk münasebetlerde psikolojik menfi tesirler yaratmaktadır.

Halbuki birçok memleketlerde bu nevi formüllerler çok evvelinden mükelleflerin adreslerine posta ile gönderilebildiği gibi, memleketimiz için idareye (Kırtasiye, baskı, dağıtım) külfetlerini yükleyen bu nevi basılı kâğıtların örneklerini, önceden idarece hazırlamak suretiyle, ihaleye çıkarılması pekâlâ mümkündür. Bu suretle Maliye Bakanlığının büyük tasarruflar sağlaması, ayrıca telif hakkı elde etmesi ve sayılan mahzurlardan kurtulması kabil olacaktır.

### 2 — Beyanname alan servislerde haşin muamele yapılması :

Beyanname ayında bilhassa büyük ve mükellefi çok olan vergi dairelerinde bazı tedbirler alınmak istenilmesine rağmen, elemanların sayı ve kalite kifayetsizliği yüzünden, ekseriya mezkûr servislere bilgi ve tecrübesi yetersiz elemanlar konulması zarureti karşısında mükellefler zor durumlarda kalmaktadır.

— Filhakika vergi dairelerinde teşekkül eden uzun bekleme kuyruklarında saatlerce sırasını bekledikten sonra sırası gelen ilgiliye;

— Basit formalite noksanı, derhal telâfisi mümkün noksanlıkların ileri sürülerek,

— Çok defa haksız ve kanunsuz ve hattâ yanlış isteklerle (Meselâ gider beyanında olmayan giderlerin ısrarla yazılma isteği, bilgi fişi gibi esasa müessir olmayan formüllerde değişik tariflere göre rakam yazılması talebi gibi..) mükellefler geri çevrilmekte ve yeniden aynı bekleme durumuna sokulmaktadırlar.

**3 — Vergilerin ödenmesinde kanunî mevcut imkânların dahî iş-  
letilmemesi :**

Âmme alacaklarının tahsiline ait 6183 sayılı kanunda mükelleflerin vergi borçlarını bağlı oldukları vergi dairesi veznelerine makbuz karşılığı nakden ödeme dışında;

— Çizgili çek kullanılmak suretiyle,

— Mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına münakale suretiyle,

— Vergi Dairesinin veya Merkez Bankasının hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödeme suretiyle,

— Postahaneler vasıta kılınmak suretiyle hususî ödeme şekilleri de kanunen mümkün olduğu halde (6183 sayılı kanun 41 inci maddesi) bu usûllere iltifat edilmemekte, bu yoldaki kanunî istekler hoş karşılanmamakta ve hattâ müşkülât sebebi olmaktadır. Halbuki vergi dairelerine yapılacak münasip ilânlarla dairenin yetkili bankalardaki hesap numaraları, şubeleri, çek örnekleri ilgililere duyurulmak suretiyle vezne önlerinde ikinci bekleme zorluğu yenilmiş, ayrıca mükelleflerin beyannameleri ile birlikte ödeme makbuzlarını da posta ile gönderme gibi bir kolaylık pekâlâ sağlanabilir ve işaret olunan izdiham önlenabilir.

**4 — Yoruma mütehammil hususlarda, beyanname alınırken idarenin görüşü empoze edilmektedir :**

Kanunların açık ve seçkin olarak tarif etmediği hususlarda, hattâ bu yüzden doğmuş ihtilâflar değişik içtihatlarla ve kararlara bağlandığı halde, bazı vergi dairelerinde bu nevi hâdiseler için verilen beyannamelerin idare görüşüne aykırı oluşu ileri sürülerek beyannameler alınmak istenilmemekte veya mükelleflere peşinen ceza kesme tehdidinde bulunmaktadır.

Halbuki vergi sistemimizin istinat ettiği beyan esasında mükellefler kendi kanun anlayışına göre beyanda bulunmaya tamamen ser-

besttirler. İdarenin bu hâdise dolayısıyla ceza kesme yetkisi kanunî şartlarla elbette bâkidir. Lâkin bu yetki beyannamenin kabul edilmemesi tarzında asla uygulanamaz. Bu konuda misal olmak üzere;

— Menkul sermaye iradında mükelleflerin gelirine giren miktar üzerinden (193 sayılı kanun 96 ncı madde) kanun gereğince kesilen ve miktarı % 20 yi aşan Gelir Vergisi stopajının mahsupta kabul edilmeyişi,

— Kurumların stopaj matrahının hesabında ticaret kanununun yedek akçelere ait hükümlerinin değişik tefsirlerinden doğan farklılıklar,

— Kurumların Tasarruf Bonusu tevdiatının stopaj matrahında nazara alınıp, alınmaması ilh.. zikredilebilir.

#### 5 — Taksit ödeme süresi uzatmaları zamanında duyurulmamaktadır :

V.U.K. ya göre Maliye Bakanlığının haiz olduğu, ilh.. taksit ödeme süresini 15 gün uzatma keyfiyeti ekseriya uygulandığı halde bunun ilânı umumiyetle sürenin son günü ve saatlerde ilân edilmekte, bu hal bir taraftan iyi niyetle görevini ifa edenleri avantajsız duruma sokarken, diğer taraftan mükelleflerin ödemelerini ertelemeleri ve bekleşmelerini, dolayısıyla son günlerde vergi dairelerinde izdihamı ortaya çıkarmaktadır.

Halbuki kanaatimizce esasen ek süre içinde yapılacak vergi beyanı ve ödeme V.U.K. ya göre sadece usûlsüzlükten ibaret bir fiil olup vergi ziyamı doğurmadığına nazaran mezkûr ek sürenin verilmesi hakaniyet icabıdır. Buna rağmen tamamen Bakanlığa ait bu yetkinin kullanılmayacağı hallerde keyfiyet çok evvelinden ilân olunmalıdır.

#### NETİCE :

Âmme masraflarına iktidarları nisbetinde katılmak üzere vergi mükellefiyetlerini eda etmek isteyen mükelleflerle, bu nevi gelirleri tarh, tahakkuk ve tahsil görevini ifaya çalışan malî teşkilâtın sık münasebette bulunduğu devrelerde idarî mekanizmanın gerekli hazırlık ve tedbirleri ile bu görevi en az külfet ve şikâyeti mucip olacak şekilde yapmaya çalışması zarureti aşikârdır.

Bu nevi tedbir ve hazırlıkların ihmal olunması veya buna lüzum hissedilmeyişi, esasen ödemesi bir türlü müşkülle dolu vergi yükünün ifasında psikolojik bakımdan son derece elverişsiz şartlar yaratmaktadır.

Büyük külfetleri gerektirmeyen, ufak himmet ve gayretlerle dahi bu nevi şikâyetlerin büyük ölçüde azaltılabileceği inancındayız.



## IX — MALİ MEVZUATIMIZ YÖNÜNDEN İKRAZATÇILIK VE TATBİKATI

Memleketimizde para ve kredi piyasasının henüz arzulanan şekilde düzenlenmemiş bulunması, buna karşılık sermaye kifayetsizliği ile birlikte müstahsil, müstehlik durumundaki ihtiyaç sahiplerinin sık, sık borç para tedariki için malî imkân sahiplerine başvurmaları sebebiyle ödünç para alma ve verme muameleleri yaygın bir tatbikat konusudur.

Bu nevi ödünç para verme işlerini mütad meslek halinde ve müesseseseleşmiş olarak ifa edenler yanıbaşında gizli ve muazaalı tertipler altında yapanlar da olabildiği gibi murakabe organlarının bu sahada yaptıkları kontroller sonunda idarî kaza organlarının görüş ve kanaatları tebellür etmeğe başladığından mevzua temas etmek istiyoruz.

### I — Memleketimizde ödünç para verme muameleleri :

Bütün geri kalmış ve gereği kadar gelişmemiş ülkelerde olduğu gibi memleketimizde de ekonomik hayat safha ve çeşitlerinin rasyonel bir organizasyona ulaşamaması sebebiyle, istihsal unsurları değişik ellerde toplanmış olup bunlar arasında normal ve makûl münasebetler kurulmuş değildir. Meselâ; tabiat unsuruna sahip bulunan, sermaye unsuruna sahip bulunan teşebbüs fikir ve kabiliyetine her zaman malik olamamaktadır. Diğer taraftan milletçe, gösteriş ve görünüşe lüzumundan fazla önem veren bir toplumuz. İstihsal dışında (Düğün, dernek, giyinme, başkalariyle yarışma gibi) münhasıran istihlâk için dahi gelirimiz üstünde bir yaşayış temayülündeyiz.

Bu nevi tutum, ihtiyaç ve saiklerle ödünç para arama ve bulma temasları sık, sık vukua gelmekte, elinde nakdî imkâna sahip kimseler bu gibi ihtiyaç sahiplerine talebin şiddet ve önemiyle artan ve ağırlaşan şartlarla ikraz yapmaktadırlar. Netekim bütün Anadolu'da tefecilik, murabaacılıkla geçinenler küçümsemeyecek miktar ve önemde olduğu herkesçe bilinen bir gerçektir.

Hernekadar islâm dini ahkâmı faizi haram kılmakta, Kanunî mevzuat aşağıda işaret edileceği gibi, mezkûr faaliyetleri düzenlemek istemekte ise de, gerek din ve ahlâk, gerekse hukuk kurallarından daha kuvvetli olan ihtiyaç kanunu tazyikiyle bahsekonu ikraz ve istiraz muameleleri daima olagelmektedir.

## II — Mevzuatımızda ödünç para verme muameleleri :

Yürürlükteki kanunlarımızdan konuyla ilgili olanları :

### A — Faaliyetleri düzenlemek isteyen ana kanun :

Tatbikatta ödünç para verme işlerini düzenleyen ana kanun 2279 sayılı kanun ile ek ve tâdilleridir. Bu kanunun prensiplerine göre;

- Evvelâ bu gibi faaliyetler izne tâbidir. Mahallin en büyük idarî âmirine yazılı olarak müracaat edip müsaade almadıkça ödünç para vermeleriyle iştigâl olunamaz.
- Müsaade ile çalışanların uygulayabilecekleri azamî faiz hadleri kanunla tâyin edilmiştir. % 12 den fazla faiz alınmaz.
- İzin usûlüne tâbi olup ta izinsiz faizle ödünç para vermeyi *itiyad edinen* ve beyannamelerinde yazılı hadlerden fazla faiz alan, şartları ihlâl eden, muvazaa ile gizleyen hakikî hükmi şahıslara **TEFECİ** denir, bu gibiler hakkında ağır para cezası ile birlikte hapis cezasına hükmolunabilir.

### B — 193 Sayılı Gelir vergisi kanununa göre :

Gelir vergisi kanunu yönünden ikrazatçılık işlerini ticarî kazanç veya menkul sermaye iradı şeklinde mütalâa etmek kabildir. Fihhâkika mezkûr kanunun 37 ve müteakip maddelerine göre «her türlü ticarî faaliyetlerden doğan kazançlar ticarî kazanç» sayıldığı cihetle, ikrazatçılıkla iştigâl eden, bunu mutad meslek halinde ifa eden, gerekli izni alıp, mükellefiyet tesis edenlerin faizden elde edecekleri

kazançlar zikrolunan kanun maddeleri uyarınca TİCARÎ KAZANÇ olarak vergilendirilmek gerekir.

Diğer taraftan yine aynı kanunun 75 inci maddesine göre; «sahibinin ticarî, zirafî veya meslekî faaliyeti dışında, nakdî sermaye ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen faiz, kira ve benzeri iradlar, *menkul sermaye iradadır*.

C — 6802 Sayılı Gider/hizmet vergileri kanununa göre :

Gider vergileri kanununun hizmet vergilerine ait «Banka ve sigorta muameleleri vergisi» ne ait 28 inci maddesine göre «2279 sayılı kanuna göre ikraz işleriyle uğraşanlarla banka muamele ve hizmetlerinin bir veya birkaçı ile iştigâl edenler» bu kanun uygulanmasında *BANKER sayılırlar*.

### III — Vergi murakabesi yönünden ikrazatçılık :

Konuyu yapılagelmekte olan vergi murakabesi yönünden ele alırken, tabii olarak, normal mükellefiyetini tesis etmiş, iznini alarak Banker olarak faaliyet gösteren şahıslar için değil, daha ziyade, yukarıda mahiyeti açıklanan fiil ve hareketlere tevessül ettiği halde, bundan elde ettiği geliri şu veya bu şekilde gizleyen veya gizlediği farzolanınlar hakkında yapılan teklif altına alıcı tetkik, tahkik ve takiplerden bahsetmek istiyoruz.

Gerçekten bir süreden beri, Tapu kayıtları, noter sözleşmeleri, durum ve tutumları bazı bankalarca verilen teminat mektuplarına müstenid muameleler üzerinde yapılan bir toplu tetkikat neticesi;

— İpotek tesis edenler, teminat mektubu lehtarlarının vergi ziyana sebebiyet veren GİZLİ İKRAZATÇILIKLARI üzerinde durulmakta ve hemen, hemen bu gibiler hakkında Gelir ve Gider vergileri yönünden bir seri cezalı tarhiyat yapılmış bulunmaktadır.

Bu gibi faaliyetlerin tesbit güçlüğü söz götürmez derecede aşıkârdır. Bu itibarla, herhangi bir şahsın ikraz ettiği hernevi paranın faizli olabilme ihtimali kadar, diğer hukukî, ahdî ve özel münasebetlere dayanan sebeplerle faizsiz olabilmesi de mümkündür. Ancak, idarî kaza organlarının genişleyen bu gibi ihtilâflar dolayısıyla verdikleri bazı enteresan kararları (bilhassa büyük meblâğların, ak-raba olmayan kimseler arasında menfaatsız, uzun müddet ikraz edilemeyeceği tarzındaki hükümleri) ni mesnet alan idare ve tetkik ele-



manları sözü geçen hernevi ipotekli ve teminat mektuplu muameleleri kesin bir faizli ikraz olarak vergi mevzuu yapmaları, ortaya bazı önemli problemler çıkarmaktadır.

#### IV — İdarî kaza mercilerinin hâdise hakkında görüş ve kararları:

Sözü geçen mahiyetteki ihtilâflar hakkında itiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay dâva dairelerinin ittihaz ettikleri çeşitli karakterdeki kararlardan sonra, tebellür etmeye başlayan içtihadlara göre;

— Bir kimsenin ikrazatçılıkla teklif edilebilmesi için:

- A) Bir yıl içinde muhtelif şahıslara veya aynı şahsa bir çok yıllar para ikraz etmiş bulunması,
- B) İkraz ettiği para karşılığında menfaat ve faiz elde ettiğinin idarece tespit ve tevsik olunması,
- C) Faiz elde edebilmiş sayılması için iktisaden tasarruf edebileceği kıymetlere sahip olabilmesi,
- D) Yukarıda A bölümünde sayılan şekilde işi mutad meslek haline getirmiş olduğu takdirde;

— İlk yıl için elde ettiği faizlerin menkûl sermaye iradı olarak,

— Müteakip yıllara ait gelirlerin ise gelir vergisi yönünden Ticarî Kazanç olarak vergilendirilmesi,

- E) Bu gibi faaliyetlerden faiz elde ettiği anlaşılan bir kimsenin tesbit edilmiş ve edilememiş faiz nisbetleri bulunursa; bunlardan nisbeti bilinmeyenlere, aynı yılda elde ettiği ispat edilmiş en düşük faiz nisbetinin uygulanması gerekmektedir.

Görülüyor ki, içtihadlarda bir olgunlaşma belirmiştir. Ancak, bu nevi karar ve içtihadların, yeniden yapılmakta ve devam etmekte olan tesbit ve vergilemelerde nazara alındığını iddia etmek maalesef kolay değildir.

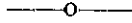
#### NETİCE :

Para ve kredi sahasının gereği gibi düzenlenemediği memleketimizde ödünç para verme ve bulma işleri, normal olarak el altından ekseriya gizli şekilde cereyan etmektedir.

Dinî yönden yasaklanan, kanunlarla cezalara konu teşkil etmesine rağmen bu gibi faaliyetler yaygın bir tatbikat konusudur. Ancak, ihtiyaç saikiyle tarafların tam rıza ve muvafakatına dayanan, fahiş nisbetlere müstenid bulunmayan bir kısım faizli ödünç vermelerde ilgililer, bu nevi gelirlerinden Devlet hissesi vermeyi isteseler ve düşünseler dahi, mevzuatın mani hükümleri, suçluluk durumları sebebiyle buna tevessül edememektedirler.

Bu sahada yapılan vergi murakabesi, teessüs eden içtihadları pek nazara almadan da, ilgilileri haksız ve fuzulî şekilde vergi kaçakçısı durumuna getirme istidadı gösterebilmektedir.

Gerçek tefecilik hâdiselerini teklif edici murakabenin lüzum ve isabeti yanınbaşında, işaret edilen tarzda sun'î ve zorlayıcı tatbikat, normal hukukî münasebetleri dahi tahdid ve tehdid edici, dolayısıyla ihtiyaç sahiplerini hakikî tefecilerle, daha ağır şartlarla karşılaştırmayı intaç etmektedir, kanaatındayız.



## X — VERGİ MÜKELLEFLERİNİN AKTİF KIYMETLERİNİ YENİDEN DEĞERLEME EMSALLERİNİN TESBİTİ

Vergi Usûl Kanunumuza 1963 yılında 205 sayılı kanunla eklenen geçici 11 inci maddeye göre; Bilânço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (Kollektif, Adî Komandit ve Adî Şirketler dahil) bilânçolarına dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin ve bunlar üzerinden ayrılan ve pasiflerinde gösterilen amortismanları Maliye Bakanlığınca tesbit olunacak emsallerle yeniden değerlendirme imkânını elde etmişlerdir. Ancak, aradan üçbuçuk yıla yakın bir süre geçmesine rağmen, Maliye Bakanlığı sözü edilen emsalleri henüz tesbit ve ilân edememiştir.

Bu münasebetle yeniden değerlendirme emsallerinin tesbiti hususundaki çalışmalara ve neticelerine temas etmek istiyoruz.

### I — Emsâlleri Tesbit Çalışmaları :

Maliye Bakanlığı söz konusu emsâlleri tesbit hususunda yetkili gördüğü bir kısım meslek teşekkülleri, Bakanlıklar ve ilim müesse-

selerinden fikir ve mütalâalarını talep etmiştir. Bunlardan başlıcalarını aşağıda işaret ediyoruz.

*A — Sanayî Bakanlığın Mütalâası :*

Sanayî Bakanlığının konu hakkındaki görüşü, 1938 ilâ 1963 yılları arasında fiat hareketlerini takip eden servislerin (Ticaret Bakanlığı Konjonktür Dairesi ile İstanbul Ticaret Odası'nın) endeksleri ortalamalarının alınması esasına dayanmakta ve bu yoldan yapılan mukayeseler sonunda 1938 ve daha önceki yıllardaki fiat seviyesi 100 ve esas kabul edilmek suretiyle, 1963 yılında 1371 emsaline varılmaktadır. Ayrıca, zikrolunan yılların herbirisinde uygulanacak emsaller bir tablo halinde gösterildikten sonra 1962 veya 1963 yıllarının, uygulamaya ve amortismanların tefrikine esas kabul edilmesi teklif edilmektedir.

*B — Ticaret, Sanayî ve Borsalar Birliği Mütalâası :*

Odalar Birliği de 1938 yılından hareketle bilhassa, Türk parasında yapılan muhtelif devalüasyonlar neticesi Amerikan Dolarının Türk Lirası karşılıklarını esas alarak, 1.30 - 2.80 ve 9 emsallerine işaret etmekte, ayrıca arsa fiatlarında husule gelen arızî ve anormal yükselişler sebebiyle gayrimenkullerin bu emsaller dışında özel durumlara göre değerlendirilmesi fikrini savunmakta ve kıymetlerin muhasebeye giriş tarihlerine tekabül eden sene emsalleriyle aktif değerlerin ve pasif karşılıkların değerlendirilmesini teklif etmektedir.

*C — Karma (Vergi Reformu) Komisyon Görüşleri:*

Maliye Bakanlığı, Sanayî Bakanlığı, Odalar Birliği temsilcilerinden teşekkül eden bir komisyon;

a) Kıymet cinslerine göre gruplar tesbitine iltifat etmeyip, bütün iktisadî kıymetler için tek bir emsal tesbitini,

b) Emsal tâyininde muayyen endekslerden (Geçinme, Toptan eşya, Konjonktür ve Ticaret Odası endekslerini) 1938 ilâ 1963 itibariyle gözönünde tutmayı,

c) Sözü edilen endekslerde 1938 in 1'ine karşılık 1963 ün 13,7 veya 14 emsallerini gözönünde tutmayı,

d) Yeniden değerlendirme zamanı olarak 1963 veya 1964 yıllarını esas almayı teklif etmiştir.

**D — İstanbul İktisat Fakültesi Mütalâası :**

Mezkûr fakülteye bağı İşletme İktisadî Enstitüsünce teşkil olunan bir komisyon da konuyu inceleyerek;

a) Bütün iktisadî değerler için tek emsal yerine binalara, makina, tesisat ve motorlu nakil vasıtalarına, mefruşat ve diğer sabit kıymetlere üç seri emsalin uygulanmasını,

b) Bina ve benzeri kıymetler için yapı malzemesi ile geçim endeksi ortalamalarından,

c) Makinalı tesislerle motorlu vasıtalar için, ithal malları toptan fiyat endeksini nazara almayı,

d) Tesbit edilecek emsaller için azamî bir had tâyinini ve bunun 5 veya 6 olmasını, bu görüşe iltifat edilmediği takdirde azamînin üstünde emsalleri tesbitde mükellefi serbest bırakmayı,

e) Aktife dahil olduğu halde istihsalde kullanılmayan kıymetlerin değerlendirme dışı tutulmasını ve nihayet,

f) Yıpranmaya tâbi olmayan arsa, bahçe v.s. gibi kıymetlerin değerlendirme dışı tutulmasını ve

g) Uygulamanın 1962 emsallerine göre 1964 yılında yapılmasını kabul ve teklif etmiştir.

**II — Yeniden Değerlemenin Önemini Kaybettiren Hüküm :**

Memleketimizde İkinci Cihan Harbi ve sonrası dönemde husule gelen büyük değer değişiklikleri şüphesiz, muhtelif yıllarda faaliyete geçen teşebbüslerin bilânço değerlerini ayrıca, aynı işletmenin aktifine muhtelif yıllarda giren benzerî kıymetlerin değer mukayeselerine elvermediği gibi amortisman yoluyla yenilenmesini inkânsızlaştırmış ve nihayet sıhhatli maliyet tesbitlerini de fiilen son derece güçleştirmiştir.

Bu sebeplerle aktif revalüasyona kanunen, sözde, imkân verildiği halde Vergi Usûl Kanununun geçici 11 inci maddesindeki 4 numaralı bendin 2 nci fıkrasında aynen «Değer artışlarının tamamı fon hesabında aynen muhafaza edildiği taktirde yeni değer üzerinden ayrılan amortismanın tamamı yine gider kaydedilmekle beraber bunun değerlendirilmeden mütevellit kıymet artışına tekabül eden kısmı ay-

nı yılın kâr ve zarar hesabına alacak yazılır.» hükmü vazedilmiştir. Bu hükmün gerçek mânası, mükelleflerin yeniden değerlemelerden maliyet tesbitinde, matrah hesabında faydalanmalarına müsaade olunmamıştır.

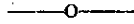
Keyfiyet böyle olunca bilânçoları yeniden değerlemek pratikte istatistik bilgi olmadan ibaret bir fantazi durumuna girmektedir. Böyle olunca da çok hayatî önemdeki bir konu gerçek anlamını kaybetmektedir.

#### NETİCE :

Son 25 - 30 yıllık ekonomik olaylar millî paramızın değerinde önemli değişiklikler yapmış ayrıca, işletmelerin aktiflerine kayıtlı çeşitli değerlerin mukayesesini, amortisman yoluyla yenilemesini, emsali ile kıyaslanmasını imkânsız duruma getirmiştir.

Bu zaruretle Vergi Usûl Kanununda yeniden değerlemeye imkân verilen âmir hükümlere rağmen müşahhas emsaller dört yıla yaklaşan süre içerisinde kesin şeklini alıp resmen ilân olunamamıştır.

Ekonomik ve malî yönden bir zaruretle ihdas edilen kanun hükmünün aksaklığının giderilmesi ve yeniden değerlemeye hukukî, malî değer kazandıracak şekle acele sokulması ve nihayet uygulanacak emsallerin artık ilânı zamanının geldiği ve hattâ çoktan geçtiği görüşündeyiz.



### XI — TASARRUF BONOSU TEVDİATININ KURUMLARCA STOPAJ MATRAHINA İLAVE EDİLİP EDİLMİYECEĞİ

Bilindiği gibi yatırımlar finansman fonu teşkiline ait 223 sayılı kanun hükümlerine göre; kurumların vergi matrahı üzerinden % 3 nisbetinden tasarruf bonusu tevdiatında bulunmaları gerekmektedir.

Gerek bu kanunî mecburiyete dayanılarak yapılan tevdiat mukabili alınan tasarruf bonoları, gerekse, kanunen nama yazılı olarak çıkarıldıkları halde, serbestçe alınıp satılan tasarruf bonolarından ihtiyarî olarak satın alınanlar kurumların bilânçolarında aktif

bir unsur olarak yer almakta, bu bonolardan tahsil olunan yıllık % 6 faizlerde bir gelir unsuru mahiyetinde kurum kazancına dahil olmaktadır.

Sözü edilen bono faizlerinin 223 sayılı kanuna göre her türlü vergi ve resimlerin muaf tutulmaları gerektiği halde aynı mahiyet-  
teki devlet tahvili faizinin, Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinde kurumların menkûl sermaye iradı mahiyetindeki tevziatında stopaj matrahından indirilmeyişi ve bilâkis açıkça stopaj matrahına dahil edilmesi sebebiyle vergi tatbikatında bazı tereddütler doğmakta ve idare ile mükellefler arasında malî ihtilâflar meydana gelmektedirler.

Bu sebeple hâdise hakkında görüşlerimizi belirtmek istiyoruz.

#### 1 — Kurumların Tasarruf Bonosu İktisabları :

Yukarıda kısaca temas edildiği üzere vergi mükellefi bulunan kurumlar başlıca şu şekillerde tasarruf bonosuna da sahip olmaktadırlar.

##### A — Mecburî İktisablar :

223 sayılı kanunun 5 inci maddesine göre kurumlar yıllık vergi matrahı üzerinden % 3 nisbetinde tevdiat yaparak tasarruf bonosu almaya mecburdurlar.

Ayrıca 223 sayılı kanunun 6 ncı maddesine göre ivaz mukabili satılan gayri menkullerde tapu harcına esas olan kıymet üzerinden satıcı durumundaki kurumlar aynı nisbet ve miktarda bono alma zorundadırlar.

Bunun dışında 223 sayılı kanunun mevzuuna giren bir kısım ödemeler yoluyla kanunî ve mecburî bono iktisab olunmaktadır.

##### B — İhtiyarî İktisablar :

Sayılan haller dışında kurumlar kanunî bir mecburiyete dayanmaksızın da bonoları iktisab edebilirler. Netekim serbest piyasada değerinin çok altında kıymetlerle serbestçe tedavül eden bonolar ilgililer iyi bir yatırım ve gelir olarak mütalâa edebilirler, kanunen nama yazılı olmaları gerektiği halde serbestçe satın alabilirler.

## 2 — Tasarruf Bonusu Alışlarının Kaynakları ve Kayıt Şekilleri:

Yukarıda muhtelif şekillerde sahip olunduklarına işaret ettiğimiz tasarruf bonolarından ihtiyarî iktisablar, mahiyeti itibariyle, herhangi bir mal alınışından farksız olduğu cihetle, kaynakları müessesenin aktif değerleridir. Kayıt şekilleri ise, «esham tahvilât» «tasarruf bonoları» «kıymetli kâğıtlar» ilh... gibi isimlendirilecek bir portföy hesabına alınacağı tabiidir.

Mecburî ve kanunî bono iktisablarında ise durum tamamen farklı olup bunlar için mükellefler çeşitli şekillerde hareket edebilirler şöyle ki;

A — Kanunî bir mecburiyete dayandığı, kâr üzerinden hesaplanıp kurumun tüzel kişiliği adına bünyede muhafaza olunacağı için bunları kanunî, mecburî bir ihtiyat şeklinde mütalâa etmek ve temettü dağıtımında bonolara tekabül eden miktarı dağıtılacak kârdan düşmek mümkündür. Bu takdirde kâr zarar hesabından evvelâ bir «tasarruf bonusu ihtiyatı ayırmak, bilâhare nakti fonlardan tevdiat yaparak bonoları iktisab etmek gerekir.

B — Bono tevdiatı mecburî bir ikrazat gibi mütalâa edilir, kârdan karşılığını ayırmaksızın tevdiat yapılabilir. Bunları kurumun dönen kıymetleriyle iktisab etmekle beraber bono miktarının safi kâr veya matrah üzerinden hesaplanması, sadece bir ölçü irtibatı olarak düşünülebilir.

C — Kanaatimizce tamamen yanlış olmakla beraber bir kısım kurumlarca tatbik edildiği gibi, kurum matrahı üzerinden alınan bonolar hissedarlara temettü karşılığı, nakdî bir değer gibi taksim ve tevzi edilebilir.

## 3 — Kanunî Hükümler :

Açıklanan şekillerle temin olunan tasarruf bonoları, sahiplerine yılda % 6 hesabiyle bir faiz sağlamak ve bunlar birbirleriyle karışarak ilgili kurumun kârlarına dahil olmaktadır.

İhraç kanunlarına göre bu gelirler her nevi vergi ve resimden muaf olmakta ise de kurum kazancının neticede bir küll olarak mütalâa olunması ve hissedarına temettü adıyla yani başka bir namla intikâl etmekte oluşu vergicilerin bu nevi gelirleri vergileme isteklerine mevzu kılmaktadır. Bu nevi mükellefiyetlerden kurtulmak için

açık seçkin bir muafiyet veya istisnaiyet hükmüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bu itibarla hâdisemizle ilgili kanun hükümlerini gözden geçirmek icabeder.

A — 223 sayılı kanunun 17 nci maddesine göre «fon muameleleri ile fon ve bonolara ilişkin her türlü muameleler bilcümle resim ve harçtan müstesnadır».

B — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kurumlar vergisinden istisnaları tâyin eden 8 inci maddesinin 3 üncü bendi «İhraç kanunlarına veya devletle akdolunan mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyeleri» de söz konusu faizler vergiden istisna edilmiştir.

C — Kurumların hissedarlarına dağıttıkları veya dağıtacakları menkûl sermaye iratlarının vergi tevkifatını gösteren, 193 sayılı kanunun 96 ncı maddesinin (2) dağıtılabılır sayılan iratlarda matrahın hesabında yapılacak ilâveleri gösteren B/a fıkrasında «kurumlar vergisinden istisna edilmiş menkûl kıymet ve faiz temettülerini» vergi matrahına alınması emredilmektedir.

D — (C) bölümünde sözü edilen matrah hesabında kurumların malî bilânçolarına göre tahassül eden safi kazançlarından hareketle bir kısım indirimleri tâyin eden 193 sayılı kanunun 96 ncı maddesinin 2 - A/b fıkrasında «ticaret kanunu ve özel kanunlardaki mecburiyete dayanılarak o yıl kazancından ayrılmış olan her çeşit ihtiyat akçeleri ve provizyonlar» zikrolunmuştur.

#### 4 — Tatbikat Problemleri :

Yukarıda izaha çalışılan gelirlerin, yine açıklanan kanun hükümleri karşısında kurumlarca, kanunî sarahata dayanılarak kurumlar vergisi matrahından rahatlıkla tenzil edilebilen tasarruf bonosu faizlerinin G.V.K. 96 ncı maddesine göre gelir vergisi tevkifatına ait matraha ilâvesi gerekip gerekmiyeceği tereddüt yaratmakta ve çeşitli tatbikata yol açtığı gibi vergi ihtilâflarına da sebep olmaktadır.

#### 5 — Kazâî İctihâtlar :

Sözü geçen kanunların uygulama şekline dair Maliye Bakanlığının genel talimatında konumuza cevap teşkil edebilecek bir sara-



hata raslıyamıyoruz. Ancak emsali hâdiseler dolayısıyla İstanbul İtiraz Komisyonlarından biri de incelenen hâdisede «Yatırımlar finansman fonu teşkil ve tasarruf bonusu ibaresi hakkındaki sayılı kanunun 111 inci bölümü geçitli hükümler başlığı altında muafiyetlere ait 11 inci maddesi ile fon muameleleri ile tasarruf bonoları faizleri ve bonolara ilişkin her türlü muameleler bilcümle resim ve harçtan müstesna tutulmuştur.

Binaenaleyh, tasarruf bonoları faizlerinin, vergiden muafiyeti kabul edildiği cihetle G.V.K. nun 96 ncı maddesinin B ilâveler bendi (a) fıkrası hükmüne göre tasarruf bonoları faizlerini de stopaj vergi matrahına ilâve etmeye imkân olmadığından varit görülen itirazın kabulü ile tarh edilen cezaları verginin TERKİNİNE 24.3.1966 tarihinde oy birliği ile karar verildi.» kararına varılmış ve Vergiler Temyiz Komisyonu 1 inci dairesi bu kararı «Gerçekten 223 sayılı kanunla bilcümle vergi resim ve harçtan müstesna tutulan tasarruf bonusu faizlerinin, stopaj matrahına ilâve edilerek vergilendirilmesi mümkün bulunmadığından, itiraz komisyonunca, tasarruf bonoları faizlerinin stopaj matrahına eklenmesi suretiyle aslının cezalı verginin yazılı şekilde terkinini doğrudur.

Bu itibarla, mesnedi bulunmayan vergi dairesi iddialarının reddiyle usule ve kanuna uygun bularak ayrıca TASDİK ETMİŞTİR.

#### 6 — Olayın ve Kararın Tahlili ve Sonuç :

Yukarıda 3 üncü bölümde metinlerini verdiğimiz kanun hükümleri karşısında iktisab şekillerine ayrıca işaret ettiğimiz bonolardan Kanunî bir mecburiyete dayanılarak iktisab olunanların 223 sayılı kanunun mecburiyetine dayanılarak kârdan ayrılmış bir provizyon (tasarruf bonusu ihtiyatı) şeklinde mütalâasının ve bu haliyle stopaj matrahı dışında kalmasının makûl ve kanunî olduğu aşikârdır.

Ayrıca, 223 Sayılı Kanunun 11 inci maddesinin, vergi kanunlarından daha yeni bir kanun olması ve «bonolara ilişkin her türlü muameleleri bilcümle vergilerden müstesna kılması» gibi gayet şumullü bir muafiyet vermesi sebebiyle, teessüs etmeye başlıyan kazâî içtihadın isabetli olduğunu kabul etmek gerekir.

## XII — VERGİ TAHSİLÂTIYLA İLGİLİ ÖNEMLİ KARARLAR

Maliye Bakanlığı son zamanlarda bilhassa Af Kanunu rivayetleri çıktığından bu yana vergi tahsilâtında husule gelen menfi tesirleri telâfi etmek üzere bazı idarî tedbirlere yönelmiş bulunmaktadır.

Bu cümleden olmak üzere bir yandan taksitlendirilen vergi borçlarına uygulanacak faiz nisbetinin arttırılışı diğer taraftan mahcuz menkûl malların muhafaza ve satış şartları değiştirilmiştir. Bunlarla ilgili karardan bahsetmek istiyoruz.

### 1 — Tecil Edilen Vergi Borçlarına Uygulanan % 5 Yıllık Faizin % 10 na Çıkarılması :

Bilindiği gibi, âmme alacaklarının tahsili, mükellefi çok zor duruma soktuğu takdirde Maliye Bakanlığının idarî kademeleri (Vergi Dairesi, Defterdarlık ve Bakanlık) kendilerine tanınan limitler dahilinde ilgililere 2 yılı geçmemek üzere ödeme kolaylığı göstermek, âmme alacağını, kanunî teminatı alınmak şartıyla, tecil etmek ve belli şartlarla taksite bağlamak yetkisine haizdirler.

Şimdiye kadar bu nevi taksitlendirme muamelelerinde uygulanan faiz nisbeti % 5 olarak hesaplanmakta iken bu kere Gelirler Genel Müdürlüğü, 319 sayılı tahsilât genel tebliğiyle, sözü edilen taksitlendirme muamelelerine bundan böyle % 10 faiz haddi tatbik edilmesini emretmiştir.

Ancak bu nevi nisbet arttırmaları yeniden kabul edilecek tecil muamelelerine uygulanacak, tebliğin yayımından evvelki hâdiselere teşmil edilmeyecektir.

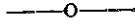
### 2 — Mahcuz Menkûl Malların Muhafaza ve Satışı Şartlarında Değişiklik :

6183 sayılı kanununun 82. maddesi gereğince, idarece haczedilen menkûl malların muhafazası hususunda şimdiye kadar ilgililer bir

kolaylık olmak ve biraz da idarenin bu nevi malları teslim alması, nakil ve emniyet altında korunması külfetlerini üstlenmemek için, ekseriya mezkûr hacizli mallar yed'diemin olarak yine mükellefin kendisine teslim edilmekte idi.

Bu kere Bakanlık, 317 Sayılı Tahsilât Genel Tebliğiyle bu nevi tatbikatı değiştirerek, sözü geçen hacizli menkûl malların prensip olarak, tahsil dairesince münasip yerlere nakledilmesine, güvenilir başka bir şahsa teslimini, çok ciddi bir sebeple borçlusuna teslim edilen mallar için de güvenilir bir şahsın kefil alınmasını talep etmekte, ayrıca aynı malların, haczin yapıldığı tarihin 3 üncü gününden itibaren en geç 3 ay içerisinde satılmasını emretmektedir.

Bu kararların; piyasa kredi faiz hadlerine nazaran çok düşük kalan taksit borç faizlerinin ayarlanması, mahcuz menkûl mallar muhafaza ve satışında idarece rastlanılan bazı suiistimallerin önlenmesi gayesiyle alındığı anlaşılmakta ise de âmme alacaklarının tahsili hakkındaki kanun hükümlerinin yeni kararlara göre uygulanmasından ve sert tatbikatından yeni bir takım mahzurların doğabileceği ve gerçekten zor durumu bulunan iyiniyetli bir kısım mükelleflerin kanunun öngördüğü imkânlardan mahrum kalabileceği görüşündeyiz.



### XIII — VERGİ USUL KANUNUMUZUN ALACAKLARDA AMORTİSMANA AİT HÜKÜMLERİ ISLAHA MUHTAÇTIR

Memleketimizde, iktisadî ve ticarî hayatın gelişmesi nisbetinde, işletmeler ve her nevi teşebbüs erbabı, gittikçe artan miktar ve ölçüde, kredi ve borç münasebetlerine girmektedirler. Bilhassa, sermaye terakümünün yeteri kadar mevcut olmayışı ve özel tasarrufların, normal bir sermaye piyasası düzeni içinde, makul şartlarla, ciddi teşebbüslere kanalize edilemeyişi işletmeleri, çok değişik kombinezonlarla yabancı malî kaynaklara başvurmak zorunda bırakmaktadır.

Diğer taraftan müesseseseleşmenin her nevi teşvikten uzak kalması, müesseselerin sadece mükellefiyetler yönünden hatırlanması,

buna mukabil kapkaç teşebbüslerin daima avantajlı durumda bulunuşu, (Tekel durumları ile müstehlik maddeler ticareti dışında) ticarî münasebetlerde büyük ölçüde alıcıyı söz sahibi kılmakta, dolayısıyla, satış şartlarında gittikçe genişleyen kredi ve vâde talepleri ile karşılaşmaktadır. Nitekim, son 7 - 8 yıl içinde ticarî alım satım işlerinde bonolu muameleler ile açık kredili satışların çok geniş ölçüde artmış olduğu, herkesçe bilinmektedir. Ancak, bu gelişmeye paralel olarak, satıcıların veresiye muamelelerden doğma alacakları büyük risklerle karşılaşmakta ve borçluların çeşitli yollarla ödemede nazlı davranmaları, hattâ tamamen ödememek için akla gelebilen ve gelmeyen her türlü tedbire başvurmaları, sözü edilen riskleri çok arttırmış bulunmaktadır. Bilhassa, İcra ve İflâs Kanunumuzun yetersiz hükümleriyle boşluklarını alabildiğine suiistimal eden borçluların yanı başında, Adlî cihazının ve icra teşkilâtının çok ağır işleyişi, bu konuda borçluları alabildiğine cesaretlendirmiştir. Piyasada açıklanan şekillerde muhtelif firmaları borçlanma yoluyla dolandıran bilâhare birtakım muvazaalı tertiplerle varlığını ve sermayesini başkaları ve yakınları üzerine kaydırıp sun'î aciz durumları yaratılarak alacaklıları ağır şartlı konkordatolara mecbur eden zahiri iflâs tehditleri, hattâ yurtdışına kaçmalar ortaya çıkmış ve çıkmaktadır.

1965 yılında icra ve iflâs kanununda yapılan tesirsiz değişikliğe rağmen devam eden bu ağır durumun ciddî iş sahipleri için ne derecede tehlike teşkil ettiğini anlamak güç olmasa gerektir.

Memleket ekonomisi için bu nevi güven sarsıcı, ticarî müesseselere ve muamelelere itimat azaltıcı ödemeden kaçınmaların üçüncü şahıs hukuku ve bu meyanda devlet alacağını (Vergileri tehdit edici vasfı da aşıkârdır).

#### **Vergi Usûl Kanunumuzun Mevzu ile Hükümleri :**

Yukarıda genel olarak açıkladığımız, sınaî ve ticarî müesseselerin şüpheli ve batık alacakları ile ilgili olarak V.U.K. da bir takım hükümler mevcuttur, bunlar;

#### **A — Değersiz alacaklar :**

MADDE 322 : «Kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar, değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleri ile zarar geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.»

B — *Şüpheli alacaklar* :

MADDE 323 : «Şüpheli alacaklar şunlardır :

- 1 — Dâva veya icra safhasında bulunan ihtilâflı alacaklar;
- 2 — Vâdesi 3 defa uzatıldığı halde tahsil edilememiş olan senede bağlı alacaklar;
- 3 — Yapılan protestoyu veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen senetsiz alacaklar;
- 4 — Veresiye üzerine geniş müşteri kütlesiyle muamelede bulunan tüccarların şüpheli alacak ortalamasını, son hesap döneminde aynı mahiyetteki alacaklara uygulamak suretiyle ayıracakları miktarlar (Bu fıkradaki şüpheli alacak ortalaması, geçmiş son iki yıl içinde tahsil edilememiş bulunan, veresiye muamelelere müteallik, alacakların aynı süreye ait ve aynı mahiyetteki muameleler toplamına nispet edilmesi suretiyle bulunur.)

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için, değerlendirme gününün (Tasarruf değeri) ne göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu ve 4 üncü fıkraya göre ayrılmış ise hangi yıla ait olduğu karşılık hesabında gösterilir.

Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri zaman, karşılık hesabından indirilir.»

**C — Vazgeçilen alacaklar :**

**MADDE 324 :** «Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlarla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunur.»

**Kanunun Uygulanmasından Doğan Problemler :**

İlk bölümde mahiyeti açıklanmaya çalışılan gerçeklerin vergi incelemelerinde ve uygulamalarında yarattığı birtakım problemler mevcuttur, şöyle ki;

1 — Senetli alacaklarda protestoya rağmen alacağın sıhhatli sayılması ve bilânço gününde nominal değeri ile değerlendirilmesi, mükellefler için sun'î ve gerçek olmıyan matrahlar üzerinden vergi ödenmesini intaç etmektedir. Filhakika, bir tüccar için bütün itibarını zedeliyecek, kredi münasebetlerini bozacak «protesto edilmek» gibi çok ağır bir hukukî muameleyi, senetli alacağın «şüpheli» vasfını alması için yeterli saymamak normal ve makul olamaz. Bilhassa, aşağıda açıklandığı üzere senetsiz muamelelerde protestoyu muteber sayan kanun koyucunun senetli muamelede bunu kabul etmemesini anlamak güç olmaktadır.

2 — Senetsiz alacaklarda yazı ile birden fazla istenmesini, borçlu alacaklı münasebetlerini nazara almadan, alacağı şüpheli saymak için kâfi sebep kabul etmek te anormaldir. Nitekim tatbikatta alacaklı, kendi hukukunu korumak yönünden muhtelif tedbirlere (telefon, şahsen müracaat, iş muhitinden tanıdıklar vasıtasıyla telkin ve baskı, alış veriş hacmini daraltıcı tedbirler ilh...) rağmen uzun süre alınamıyan ve fakat, her zaman yapılması mümkün bir formalite noksanı (iki tane taahhütlü mektup yollanması) yüzünden yıllardır alınamıyan bir senetsiz alacağı şüpheli alacak kabul etmeyen, idare ve tetkik elemanları, aynı yıl içinde doğmuş, hiç bir anormallik arzettiymiş sıhhatli bir alacağın sırf, sözü geçen formalitesi tamamdır diye şüpheli alacak kabul etmekte ve bu alacaklar için zarar kaydı suretiyle karşılık ayrılmasını kanunen muteber bir matrah indirimi addetmektedirler.

3 — Veresiye üzerine genişmuamelâtı olan mükelleflerin veresiye riskleri hesaplanırken sırf formalite noksanı yüzünden hiçbir kar-

şılık kabul edilmemesi, tetkik ve tesbit külfetinden kaçınmaktan doğmaktadır.

4 — Değersiz alacaklarda tahsil imkânsızlığını belirten «kanaat verici bir vesika» tâbiri çok dar anlamda ve sadece (aciz vesikası) için kabul edilmektedir. Oysaki bir çok hallerde alacaklı kaybettiği bir kısım varlığını kurtarmak için elbetteki bütün yollara baş vurduğu halde, ümidi kalmayınca üstelik dâva ve icra masraflarını fazladan üstlenmemek için bu yolları fuzulî addedebilir, kanun maddesinin tetkik elemanına haklı olarak verdiği takdir hakkı, çeşitli ihtimalleri kavrayabilmek içindir.

#### NETİCE :

İstikrarsız ve iyi düzenlenmemiş piyasa şartlarımız ticarî ve sınaî muamelelerde veresiye ve kredili muameleleri arttırmakta bono muamelâtını çoğaltmakta ve genel olarak veresiye satışların vâdelelerini uzatma istikametindedir.

İşaret edilen ekonomik şartlarımız ve icra iflâs kanununun kifayetsiz hükümleri ile Adlî ve icra mercilerinin ağır ve formaliteli çalışmaları, ticarî borçların ödenmesinde borçlulara, ödemedi çikinme ve nazlı imkânları yaratmaktadır. Zaman zaman beliren siyasî ve iktisadî buhranlara paralel olarak senetli muamelelerin protestoları artmakta, konkordato, iflâs halleri çoğalmakta, hattâ yurt dışına kaçma şeklindeki hileli ve kasıtlı muamelelere raslanılmaktadır. Bu nevi riskler altında öz veya yabancı kaynaktan sağladığı sermayenin bir parçasını tamamen kaybeden veya tehlikeye sokan mükellefin bu nevi zararını kanun hükümleri veya tatbikat islâha muhtaçtır.

Vergi usul kanunumuzun senetli vergi indiriminde nazara alınan ve senetsiz alacaklarda kabul ettiği şüpheli olma vasfı yetersiz, düzeltilmeye lâyık ve hattâ mülga kazanç vergisi kanununun objektif kıstaslarından daha yetersiz bulunduğu vergi incelemelerinde meşkûk bir alacağın gerçek vasfının tesbiti gerektiği ve bunun mümkün olduğu inancındayız.

#### XIV — VERGİ İTİRAZ KOMİSYONLARINDA TETKİK ELEMANLARININ DİNLENMESİ

Bilindiği gibi, mükellefler ve sorumlular adına tarh ve tebliğ olunan vergilere ilgililerin, 1 ay içersinde, yetkili itiraz komisyonuna baş vurarak, V.U.K. nunda belirtilen esaslar dairesinde, itiraz etmeye kanunî hakları mevcuttur.

Bu nevi itirazların yetkili itiraz komisyonlarında incelenmesi mezkûr kanununun 383 ilâ 388 inci maddelerinde belirtilen usul ve kaideler dahilinde yapılmakta ve varılan neticeye göre ya itiraz sahibi mükellefe hak verilerek sözü edilen tarhiyat kısmen veya tamamen silinmekte (terkin edilmekte) veya itiraz haksız bulunarak yapılan tarhiyat aynen muhafaza (tasdik) edilmekte ve bu neticeyi gösteren yazılı kararlar taraflara tebliğ olunmaktadır.

Kısaca açıklanan bu itiraz incelemeleri sırasında esas itibariyle tarafların yazılı beyan ve talepleriyle bağlı bulunan itiraz komisyonu ihtilâf hakkındaki dosyayı incelemeye, lüzum görürse veya taraflardan herhangi birisi talepte bulunursa incelemeyi derinleştirmeye, ihtilâfın hususî teknik bilgi veya ihtisasa taallûk eden yönlerini tarafsız bilirkişilere tetkik ettirmeğe, ayrıca ya kendisinin göstereceği zarurete veya tarafların bu konudaki isteklerine uyararak, uyumsuzlukta ilgili bulunan taraflarla duruşma yaparak özel celsede dinlemeye yetkili ve mecbur bulunmaktadır.

Tarafların dinlenmesiyle ilgili olarak tatbikatta bazı itiraz komisyonlarının, ihtilâfı yaratan tetkik elemanlarını, umumî ve mükellefin de talep ettiği şekilde müsterek bir seansta açık duruşma şeklinde yapmayı mezkûr elemanları mükelleften ayrı olarak özel seanslarda dinledikleri görülmektedir.

Bu tarzda hareketi normal ve kanun hükümlerine uygun bulmadığımız cihetle mevzuun gözden geçirilmesini faydalı bulmaktayız.

##### I — Tarafların Dinlenilmesini Gerektiren Sebepler :

Vergi ihtilâfının incelenmesinde tarafsız bulunan ve olması gereken itiraz komisyonları mevcut ihtilâfın hakikî veçhesini görebil-



meleri elbetteki zaruridir. Bu maksatlardır ki V.U.K. 383 üncü maddesi bu komisyonlara, resmî ve özel bilumum idare, müessese ve teşekküllerden bilgi isteme, 384 üncü madde ise mükellefin defter ve vesikalarını incelemek, her türlü tetkikatı yaptırmak, lüzumlu kişileri çağırıp izahat almak, hattâ 3 üncü şahıslar nezdinde incelemeyi derinleştirmek yetkilerini tanımıştır.

Ancak bütün bu yetkilere rağmen aleyhine bir vergi tarhiyatı yapılan mükellefe, haiz olduğu bütün bilgi ve delilleri vermek üzere komisyon önünde izahat verme hakkı da tanınması, Anayasamızın 61 inci maddesine göre kanunssuz herhangi bir vergi alınmayı önlemek içindir.

Diğer taraftan tetkik elemanı da tahrik ettiği vergi tarhiyatını savunacaktır. Bu suretle, ortaya koyduğu raporu mütemmim teknik açıklamalarla izah için dinlenmeği istiyebilmektedir.

## II — Kanunî Hükümler :

Vergi ihtilâflarında tarafların dinlenilmesi evvelâ 5432 sayılı kanunun 362 nci maddesiyle ihdas edilmiş, ancak bu maddede taraf olarak «idare» kabul edildiği halde, 193 sayılı kanunun 385 inci maddesiyle, izahat verme yetki ve isteği 4/1/966 tarihinden itibaren «Tarhiyata mesnet olan incelemeyi yapmış olana» da teşmil edilmiştir.

Ancak kanun vazı taraflara tanıdığı dinlenme hakkının işleyişini de tarafların veya komisyonun inisiyatifine bırakmayıp aşağıdaki şekilde düzenlemiş bulunmaktadır. Buna ait 385 inci maddeye göre;

- 1 — Tarafların dinlenmesi komisyonun göreceği lüzuma veya taraflardan birinin isteğine göre yapılır.
- 2 — Dinlenmeyi talep eden tetkik elemanı bu isteğini vergi dairesi vasıtasıyla komisyona bildirir.
- 3 — İncelemeyi yapanın yazı ile vereceği izahat, dinlenme yerine geçer.
- 4 — Komisyon tarafından belli edilecek dinlenme günü her iki tarafa bildirilir. Bildirilen günde makbul bir mazeret göstermeksizin hazır bulunmayanların gıyabında duruşma yapılır.

- 5 — Vergi dairesince dinlenilmesi istenilen tetkik elemanının duruşmada bulunmaması veya yazılı izahatını o güne kadar göndermemiş olması incelemenin yapılmasına mani olmaz.
- 6 — Dinlenenlerin verdikleri izahat tutanağa geçirilir ve imza edilir.

### III — Tatbikatın Münakaşası :

Gerek yukarıda açıkça belirtilen kanunî amîr hükümler, gerekse adli kaza ve bilhassa idarî kaza mercilerinde Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştayda murafaa icrasına dahil kanunî hükümler ile yerleşmiş tatbikat ve içtihat nazara alınırca tarafsız bir itiraz komisyonunun duruşmalı olarak yapacağı incelemede duruşma gününü ilgili taraflara önceden duyurmasına bu duruşmaya dinlenme talep eden her iki tarafı birlikte davet etmeye ve alenî olarak izahatı dinlemeye, tarafların iddia ve müdafaalarının huzurda açıkça ortaya konularak zapta geçirilmesine mutlak bir zaruret bulunduğu, taraflardan herhangi birinin kanunen makbul bir mazeretle duruşmaya gelemeyecekleri ahvalde durumdan karşı tarafı da haberdar ederek celsenin münasip güne tehirine ihtiyaç bulunduğu, buna aykırı bir tatbikatın kanun hükümlerine aykırı, üst mahkemece bir bozma sebebi teşkil edeceğine ayrıca bu yolda hareketin itiraz komisyonlarının, idarenin tesirinde kaldığı intibamı yaratması yönünden mahsurlu bulunacağı düşüncesindeyiz.

—o—

## XV — KABUL EDİLEN AF KANUNUNUN VERGİ CEZALARINA VE GECİKME ZAMLARINA AİT HÜKÜMLERİ

Af konusu basında, kamu oyunda ve parlâmentonun çeşitli safhalarında yapılan tartışma ve tenkidler sonunda son şeklini alarak, 9/8/966 tarihli *RESMÎ GAZETENİN Ek nüshasında 780 sayılı kanun* olarak yayınlanmış ve aynı gün yürürlüğe girmiştir.

Mezkûr kanunun malî konularla ilgili (8 inci maddesi) parlâmentonun müzakereleri sonunda aşağıdaki son şeklini almış bulunmaktadır.

Geniş bir mükellef zümresini yakinen ilgilendiren bu konuyu, incelemek istiyorum.

#### I — Kabul Edilen Malî Affın Metni :

**MADDE 8 :** Mükellefler veya sorumlular adına 31/12/1965 tarihine kadar kesilmiş olup bu kanun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları (mülga vergi kanunlarına göre tahakkuk edenler dahil) ile uygulanan gecikme zamları, vergi asılları bu kanunun mer'iyetinden itibaren 6 ay içinde ödendiği takdirde, kanunun mer'iyetinde vergi asılları ödenmiş olanlar dahil affedilir.

İhtilâflı vergilerde tarafların malî veya idarî kaza mercilerine müracaatları veya ihtilâfı devam ettirmeleri, mükellefler veya sorumluların ihtilâfın sonunda vergi aslını ödemeleri kaydıyla aftan istifadelerine engel olmaz. Ancak ihtilâf halinde tamamen veya kısmen haksız çıkan mükellef veya sorumlulardan, haksız çıktıkları vergi aslının % 10 fazlasıyla tahsil olunur.

Bu kanun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 31/12/1965 tarihine kadarki dönemlere ait olarak kesilecek vergi cezaları hakkında da vergi aslı süresinde ödenmek kaydıyla yukarıdaki hükümler uygulanır.

#### II — Kabul Edilen Affın Mahiyet ve Şumulü :

Yukarıda açıklanan malî af hükümlerine göre prensip olarak 31/12/1965 tarihine kadar işlenmiş olan malî suçlara ait bilumum vergilerin asılları ödenmek şartıyla, bunlara ilişkin kaçakçılık, kusur, usulsüzlük, hileli vergi suçu ve buna teşebbüs ile özel cezalar, gecikme zamları af edilmektedir.

Ancak kanun metnine göre zikrolunan cezalı durumları 3 safhada mütalâa etmek gerekmektedir.

#### A — 31/12/1965 tarihine kadar kesinleşmiş vergi ve cezalar :

Maddenin ilk bendine göre bu guruba giren hâdiselerde cezanın affından istifade edebilmek için vergi asıllarını ya kısmen veya tamamen ödemiş olmak yahut ta af kanununun yürüdüğü tarihinden itibaren 6 ay içinde ödemiş olmak lâzımdır.

Bu gurupta, bilhassa tahsilât müşkülleri dolayısıyla kesinleşmiş ceza ve zamlardan Hazine feragat etmektedir.

*B — İhtilâflı hâdiseler :*

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte tarh olunmuş ve fakat henüz kesinleşmemiş veya çeşitli ihtilâf ve müracaat safhalarında bulunan ihtilâflı vergilerde kanun ilgilileri ihtilâfa devamda serbest bırakmakla beraber yine asıllarını ödemek kaydıyla cezadan dolayı afftan faydalandırmaktadır. Şu kadar ki ihtilâfa devam edip, sonunda haksız çıkan mükellef ve sorumlulardan haksız çıktığı vergi aşının % 10 u kadar ceza alınacaktır.

Kanunun kabul ettiği bu ceza ile V.U.K. nunda derpiş edilmiş vergi cezaları ve malî cezaların dışında, mülga «Tahsilî Envâl» Kanununu andıran yeni bir ceza nevî ihdas edilmektedir.

Malî kaza mercilerinde incelenmekte olan sayısı 100.000 leri aşan malî ihtilâflarda bu madde gereğince bir azalma, Hazine için ise; bir türlü tahsil imkânı bulamadığı bu nevî ihtilâflardan hiç değilse vergi asıllarını almak imkânı doğacaktır.

*C — Yeni Hâdiseler :*

Kanunun son fıkrasında kabul edilen hükme göre yeniden yapılacak tarhiyatta vergi asılları V.U.K. nunun kabul ettiği süreler içersinde ödenmek şartıyla, 31/12/965 tarihine kadarki dönemlere ait vergi cezaları da af edilecektir. Hükümetçe hazırlanan tasarı metninde bulunmayan bu hüküm sebebiyle, aynı tarihlerde, aynı suç işleyen mükellefler arasında adaletsiz farklılıklar yaratacağı endişesiyle «İstanbul Ticaret Odası» (17/6/966 tarihli, 409 sayılı), «Ankara Ticaret Postası» (24/6/966 tarihli) gazetelerindeki yazılarımızla vakî uyarmalarımız T.B.M.M. since nazarı itibare alınmış olmaktadır. İlâve olunan son fıkranın teknik yönden bir zaruret olduğu inancındayız. Affın millet için hayırlı olmasını, huzur getirmesini, temenni ediyoruz.

## XVI — İŞLETMELERE AİT KASA HAREKETLERİNİN MÜTEŞEBBİSE AİT MUAMELELERLE KARŞILAŞTIRILMASININ MALİ SONUÇLARI

Muhasebe tekniğinin ve ciddi tatbikatının henüz arzulanan seviyeye ulaşmadığı memleketimizde, şahsî teşebbüslerimiz ve hattâ şahıs şirketlerimizde dahi, işletmeye ait olup kayda geçmesi gereken muameleler sıhhat ve dikkatle tespit ve tefrik edilemediği cihetle, çok defa müteşebbisin şahsına ait nakit hareketleri ile karıştırılmakta ve yine aynı şekilde teşebbüse ait bir kısım kasa muameleleri, müessesenin normal muhasebesine intikal edememektedir. Bu gibi hareketlerin tabii neticesi olarak, sözü edilen mükelleflerin muhasebelerinde kayda tâbi tutulan nakit hareketleri teşebbüsün gerçek nakit durumunu gösteremiyen, bir nevî (teşebbüs kasası - müteşebbis cüzdanı) karması bir mahiyet alarak muhtelif tarihlerde bu yüzden kasa hesabının anormal bakiyeleri ortaya çıkmaktadır. (Kasanın alacak bakiye vermesi veya kasa mevcutlarının mübalâğalı rakamlara ulaşması gibi).

İşte bu gibi hallerde müessese muhasebesinin, «güvenilir ve itimat edilir» vasfının tehlikeye düştüğü ve ispat hukuku bakımından tutulan kanunî defter ve belgelerin delil olma niteliği kaybolma durumuna girmeğe başladığı cihetle, meseleyi ele almak ve incelemek istiyoruz.

### I — Kasa hesabının anormal bakiye vermesini tevlid eden âmiller:

En basit mantık icabı herhangi bir kasaya peşinen konulan ve sonradan ilâve edilen miktardan fazla bir parayı aynı kasadan çıkartmaya ve elde etmeye fiilî imkân olmayacağı gibi, muhasebe tatbikatında da bir kasa hesabının alacaklı bakiyesi vermesi normal olarak imkânsızdır. Bu itibarla herhangi bir müessesenin kayıt düzeni içersinde kasa hesabının işaret edildiği şekilde anormal bakiye vermesi, şüphesiz, o müessesenin kasa muamelâtında bir takım anormalliklerin bulunduğunu önceden ortaya çıkaran bir emaredir.

Yapılan vergi kontrollerinde raslanan bu gibi anormallikler ilk bakışta bu nevî kontrollerin hedefi olan vergi ziyayı şeklinde mütalâa

edilmekte, yani tek taraflı tefsire tâbi tutularak anormal bakiyeyi izah etmek üzere kasaya girmemiş bir kısım hasılatın mevcudiyetinin delili olarak muameleye tâbi tutulmaktadır. Ancak bu tarz tefsiri ve teessüs etmeye başlıyan içtihatları aşağıda ayrıca nazarı itibare almadan önce meslekî tecrübe ve müşahedelerimize dayanarak memleketimizdeki teşebbüslerin kayıtlarında husule gelen anormal hesap bakiyelerini doğuran sebep ve âmillere temas etmeği faydalı buluyoruz.

Gerçekte bir kasa hesabının alacaklı bakiyesini aşağıdaki hâdiselerden bir veya birkaçı ortaya koyabilir.

A — Ekseriya kayıtlar günügününe yapılmayıp, kayıttan tasarruf gayesiyle, V.U.K. kayıt nizamı süresi olarak kabul edilen 10 günlük süre içindeki muameleler bir kaç günlüğü bir arada kayda geçirilmektedir. Meselâ ayın 1 inden 10 una kadar olan ödemeler aynı tarihte, buna karşılık, 1 inden 7 sine kadar olan tahsilât kezâ tek kayıt şeklinde yazılmaktadır. Bu gibi haller meselâ ayın 5 inde kayıt ve defterikebir üzerinde ters bir bakiyeyi doğurabilir.

B — Çok defa tüccar, esnaf ve eşdost arasında ödünç alıp vermeler karşılıklı olarak kayıt dışında, yürütülmekte, dolayısıyla, kasaya giriş yapılmamaktadır. Acil ihtiyaç sebebiyle komşudan alınan ödünçle yapılan ödeme, elbetteki kasanın bakiyesini bozacaktır.

C — Vesikaya ve faturaya müstenit disiplinli bir alış veriş düzeni henüz tesis etmediği cihetle, birçok masraf ve mal alış muameleleri için istihkâk sahibinin faturası gelmeden alelhesap ödemeler olabildiği gibi, yapılan satışların, ifa edilen hizmetlerin karşılığında alelhesap alınan, henüz faturası kesilmemiş paralarla kasaya anormal bakiyeler verdirebilir.

D — Bilhassa ekseri müesseselerimizde müessese kasası ile müteşebbisin cüzdanı sıhhatle ayrılmamıştır. Nitekim veznedarın ödemediği bir istihkâk, patronun cebinden ve portföyünden ödenebilmektedir. Bu gibi haller aynı günde telâfi edilemezse, o günlük kayıt bakiyesi, elbette sıhhatli olmayacaktır.

E — Hemen hemen birçok işletmelerde hatır senetlerinin kayıt dışı muamele görmesi bu kaynaktan elde edilen nakitlerin kasaya kayıt dışı girmesini gerektirmektedir.

F — Hernevi mübayaatı düzgün ve usulüne uygun fatura ile yapma imkânı bulamıyan bir kısım iş erbabı, bu nevi alış ve giderlerini açıktan yapma durumunda kaldığı gibi bazen aynı ödemeleri telâfi etmek üzere bir kısım tahsilât veya hasılatı bilerek bilmeyeerek vesikaya, dolayısıyla resmî kasa kaydına sokmamakta, bu suretle kasa düzenini bozmaktadır.

G — Nihayet bir kısım kapkaç ve avantüriye mükellef, kasten vergi ziyana sebebiyet vermek üzere, hasılat gizlemesi mahiyetinde faturasız satış yapmakta ve dolayısıyla muhasebeyi sadece bir def'i belâ hüviyetinde mütalâa etmektedir.

İşte sayılan ve daha akla gelebilecek diğer sebep ve şekillerle muhasebe kayıtlarında tipik kasa anormallikleri doğmaktadır. Diğer taraftan muayyen dönemler sonunda kasa kayıtlarını fiilî sayımlarla kontrol ve tahkik ihtiyacı duymayan bu gibi teşebbüsler, hatalarını kendi muhasebeleriyle tescil ve tevsik eder duruma girmektedirler.

## II — Malî kaza organlarının hâdiseyi tevsir edişleri :

Yapılmakta olan vergi incelemeleri sırasında raslanan anormal kasa bakiyeleri çok defa tetkik elemanlarınca tarafsız ve yukarıda açıklanan ihtimalleri titizlikle araştırmacı olamadığı cihetle, ekseriya tek ve en kötü ihtimalle tespit ve tevsik olunarak malî ihtilâfları doğurmaktadır. Bu yüzden çıkan anlaşmazlıklarda itiraz ve temyiz komisyonlarıyla, danıştay daireleri kararlarının idarenin tefsirine paralel hüküm ve içtihatlarla doğru geliştiği görülmektedir. Nitekim aşağıdaki misaller bu görüşümüzü teyit etmektedir.

<i>Karar Mercii</i>	<i>Karar Tarih, Numarası</i>	
Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu	17/4/1963	1963/79
Vergiler Temyiz Komisyonu Umumi Heyeti	6/4/1960	960/29

Bütün bu kararlarda mükelleflerin muhasebelerinde kasa hesabının anormal bakiye göstermesi, bir taraftan takdir sebebi, diğer taraftan hileli muamelenin işareti, dolayısıyla cezalı tarhiyatı haklı gösteren sebep ve delil şeklinde kabul edilmektedir.

## NETİCE :

Memleketimizde muhasebeye gereken önemin henüz verileme-yişi, muhasipliğin ciddî ve disiplinli bir meslek düzenine ulaştırıl-mayışı neticesi, muhasebe kayıtlarında işletmelere ait kasa hareket-lerinin sıhhatli bir şekilde yürütülmesine engel olmaktadır.

Çeşitli ihmâl, bilgisizlik neticesi olabilecek bu gibi haller ver-gi tatbikatımıza mükellefler için cezalı tarhiyatı gerektiren sebep-ler şeklinde gelişmektedir. Bu konuda tetkik elemanlarının olayları çeşitli ihtimalleriyle incelemesi, ilgililerin ise konuya gereken itina-yı göstermesi uygun olacağı kanaatindeyiz.

---