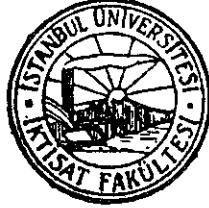


İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN: No.: 758
İKTİSAT FAKÜLTESİ: No.: 98
MALİYE ENSTİTÜSÜ: No.: 4

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

(İkinci Seri - Sene 1956)



SERMET MATBAASI
Şemsettin Arkadaş
İSTANBUL — 1958

МАЛЫЕ БИЗНЕСЫ
КОММУНАЛЬНО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО
КОМПЛЕКСА

Содержание



Министерство экономического
развития Российской Федерации



Ö N S Ö Z

Maliye Enstitüsü, birinci «Konferanslar» kitabının önsözünde vad edilmiş olduğu veçhile, bunların ikinci serisini de neşretmiş bulunmaktadır. Üçüncü seri konferanslar tamamlanmak üzeredir. Bunlar da ayrı bir cilt halinde bastırılacaktır.

Muhtelif malî mevzulara taallük eden ve herbiri hususî bir etüd mahiyetinde oniki konferans - makaleyi ihtiva eden bu kitapların, bir müddet sonra zengin bir kaynak haline geleceği hususundaki ümidimiz, bu suretle biraz daha kuvvet kazanmış olmaktadır.

Kitabın tetkikinden anlaşılacağı gibi, konferanslar çeşitli malî mevzularda verilmiş olup, herhangi bir sistemleştirmeye tâbi tutulmuş değildir. Böyle hareket edilmekle, hem konferansçıların bilhassa tercih ettikleri mevzularda konuşup yazmalarına, hem de muhtelif sahaların tetkik edilmesine imkân vermek maksadı güdülmüştür.

Bununla beraber, ileride bazı konferans seri ve ciltlerinin muayyen bir meselenin muhtelif zaviyelerden veya muhtelif kısımlar halinde, sistematik bir şekilde tetkikine tahsis edilmesi imkânı üzerinde durmakta olduğumuzu da şimdiden kaydetmek isteriz.

Bize, bu ikinci cildi neşretmek imkânını bahşeden kıymetli konferansçılara ve seçkin dinleyici ve okuyucularına olan teşekkür borcumuzu burada zevkli bir vazife olarak tekrar ederiz.

Ayrıca, bu cildin baskı işini ehliyetle deruhte etmiş olan Sermet Matbaası sahibi Şemsi Arkadaş ve kıymetli mürettepleriyle, provalarının tashihini büyük bir dikkatle yapmış olan asistan Ahmet Z. Işıl ve asistan Dr. Kenan Bulutoğlu'na da teşekkürü bir borç biliriz.

Divanyolu, 30/1/1958

Maliye Enstitüsü Müdürü
Prof. M. Orhan DİKMEN

1950

The first part of the report is devoted to a general survey of the work done during the year. It is followed by a detailed account of the various projects undertaken, and a summary of the results obtained. The report concludes with a list of references and a statement of the author's acknowledgments.

The work was carried out in the Department of Physics, University of Cambridge, during the period from January to December 1950. The author is indebted to the following persons for their assistance and advice: Mr. J. H. ... and Mr. ...

The results of the experiments are discussed in detail in the following sections. It is shown that the ... of the ... is ... and that the ... of the ... is ...

The author wishes to express his appreciation to the ... for their generous support of this work.

Cambridge, England, 1950.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
<i>M. Orhan DİKMEN</i> : Önsöz	V
	VII
<i>Tahsin YILDIRAN</i> : Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	1 - 12
<i>Recep TURGAY</i> : Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları	13 - 39
<i>M. Orhan DİKMEN</i> : Asgarî Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler .	41 - 64
<i>A. Memduh YAŞA</i> : Muamele Vergilerinde Teklif Safhası . .	65 - 80
<i>Talip GÜRAN</i> : 5815 sayılı Kanunun 2 nci Maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	81 - 100
<i>Bedi N. FEYZİOĞLU</i> : Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	101 - 116
<i>Mübin BAŞAR</i> : Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	117 - 128
<i>Esat TEKELİ</i> : Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele	129 - 142
<i>Suat KESKİNOĞLU</i> : İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	143 - 158
<i>Mustafa Nuri ANIL</i> : Müttekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	159 - 186
<i>Hikmet SAĞCI</i> : Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	187 - 202
<i>Mehmet AKMANSU</i> : Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	203 - 213

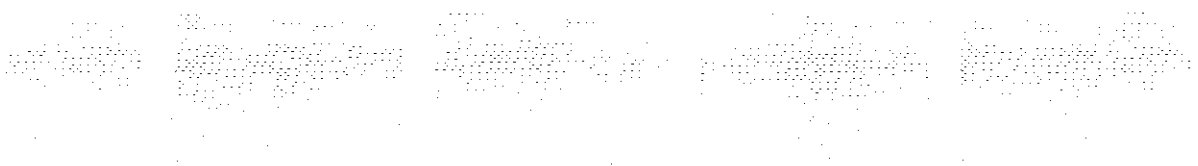
MEMORANDUM

TO : [Illegible]

FROM : [Illegible]

SUBJECT: [Illegible]

[Illegible text follows, appearing to be a memorandum format with several paragraphs of text that is mostly unreadable due to the quality of the scan.]



TÜRK GÜMRÜK VERGİSİNİN MATRAHI

Tahsin YILDIRAN
Ticaret Odası U. Kâtip Mv.

6 Mart 1954 tarihinde neşredilmiş bulunan ve 6 Haziran 1954 tarihinden beri yürürlükte olan 6290 sayılı kanunla yeni bir Noman-klatür (Eşya Tasnif Cetveli) ve yeni kıymet anlamı kabul edilmiş, Nomanklatürün (9) pozisyonu sıklet esasından, diğer pozisyonları da kıymet esasından vergiye tâbi kılınmıştır.

Yeni tarifemizin (1301) pozisyonu ihtiva ettiği kaydedilecek olursa, Ad Valorem (yani kıymet esasına müstenit) bir tarife olduğu anlaşılır. Zira sıklet esasına göre vergiye tâbi pozisyonlar tarifinin umumî hey'etinin takriben 1/130 dir.

Konuşmamızın mevzuu gümrük vergisi matrahi olduğu ve tarifemizde sıkletleri üzerinden gümrük resmine tâbi eşya bulunduğu halde, sıklet esasını tanzim eden hükümlerden bahsetmiyeceğiz, arzettiği ehemmiyet dolayısıyla sadece kıymet esasını ile Gümrük kıymetini tanzim eden hükümleri izah etmiye çalışacağız.

Bu arada şu hususu açıklamada fayda mülâhaza etmekteyiz :

Bilindiği gibi, Gümrük İdarelerince çeşitli vergi ve resimler tahsil edilmektedir. Bunların her biri, ayrı bir kanunun kabul ettiği esaslara göre tahakkuk ettirilir ve tahsil olunur. Bunların hey'eti umumiyesine gümrük vergileri diyoruz. Bu vergilerden birinin adı konuşmamıza mevzu teşkil eden gümrük vergisidir. Gümrük vergisini kendi anlamımıza göre şöyle tarif etmekteyiz :

«Gümrük vergisi, Gümrük Kanunu ve bu kanuna ekli «Gümrük Giriş Tarife Cetveli» nde ve muhtelif memleketlerle akdettiğimiz iki veya çok taraflı anlaşmalarla tanıdığımız tâviz veya konsolidasyonları ihtiva eden Ahdi Tarifede yazılı esas ve nisbetler üzerinden tahakkuk ettirilen ve tahsil olunan vergidir».

Bu kısa açıklama ile konuşmamızın mevzuuna; Giriş Muamele Vergisi, Belediyeler Hissesi, Rıhtım Resmî Akaryakıt yol Vergisi,

Akaryakıt İstihlâk Vergisi, Kahve İstihlâk Vergisi, Kibrit İstihlâk Vergisi, Tayyare Resmi ve çeşitli İnhisar Vergileri matrahlarının dahil bulunmadığını belirtmek istiyoruz.

Konuşmamızda aşağıdaki sualleri cevaplandırmaya çalışacağız :

a) Gümrük giriş tarifemizin hemen tamamına yakını neden kıymet esasına göre vergiye tâbi kılındı?

b) Gümrük Kanununun 68 inci maddesindeki kıymet tarifi ve bu mevzu ile ilgili diğer hükümlerin bu şekli ile mevzuatımızda yer almasının sebebi nedir?

c) Gümrük Kanununda gümrük kıymeti nasıl tarif edilmiştir? Tarifin unsurları nelerdir? Tarif, tatbikatta mahzurlar veya aksaklıklar tevliid edecek mahiyette boşlukları ihtiva etmekte midir?

d) Tatbikatta müşahede edilen ihtilâflar nasıl asgarî hadde indirilebilir?

e) Ad Valorem sistem ve gümrük vergisinin matrahını tanzim eden esaslar arzulanan neticeyi temin etmiş midir?

a) Gümrük giriş tarifemizin hemen tamamına yakını neden, kıymet esasına göre vergiye tâbi kılındı?

b) Gümrük Kanununun 68 inci maddesindeki kıymet tarifi ve bu mevzu ile ilgili diğer hükümlerin bu şekli ile mevzuatımızda yer almasının sebebi nedir?

Yeni tarifemizin tamamına yakınının kıymet esasına müsteniden vergiye tâbi kılınmasının sebebi, spesifik esasa müstenit tarifenin gayesini tahakkuk ettirmekten çok uzak kalmış olmasıdır.

6290 sayılı kanunun Esbabı Mucibe Lâyihasındaki izahattan, 1936 yılında, Gümrük Vergisinin, ithal edilen eşyanın kıymetine nisbeti % 48 iken - 7 Eylül 1946 tarihinde yapılan ayarlamaya ve tarifenin bir çok pozisyonlarının vergi nisbetinin yükseltilmesine rağmen 1952 yılında bu nisbetin % 12 ye düşmüş olduğu anlaşılmaktadır.

Bu şekilde yapılan bir incelemede bazı hataların mevcut olması mümkün olmakla beraber, varılan netice spesifik tarifenin dünya fiyatlarının yükseldiği devrelerde gayeyi tahakkuk ettirmekten uzak olduğunu göstermektedir.

Yalnız bu arada gaye tâbiri ile ifade edilmek istenen hususu da belirtmeyi faydeli mülâhaza etmekteyiz : «Gaye» tâbiri ile ifadesini bulan, hakikati halde VERGİ VERİMİ olmak icab eder.

Muhtemelen bu şekilde ifademize itiraz olunabilir ve denilebilir ki ;

«Gümrük vergisinin iki ana gayesi vardır : Bunlardan biri malî, diğeri de hamidir. Burada hamî gayeden bahsetmeden sadece birincisi üzerinde durulmaktadır».

Bu yoldaki itiraza şöyle cevap verilebileceğini zannediyorum : Memleketimizde gümrük vergisi bilhassa hamî gayeyi tahakkuk ettiren bir vasıta olmaktan çıkmıştır. Zira bir taraftan Dış Ticaret Rejimini tanzim eden karar ve bu karara müsteniden vazedilen idarî tedbirler, diğeri taraftan — hini hacette tahsis verilmemesi gibi — sübjektif tedbirler, hâmi gayeyi tahakkuk ettirmek için hemen yeğâne tedbir olarak düşünölmektedir.

Bu kısa açıklama ile tarifemizin kıymet esasına bağlanması sebebini izah etmiş bulunuyoruz. Şimdi Gümrük Kanunumuzun 68 inci maddesindeki kıymet tarifi ile bu mevzu ile ilgili diğeri hükümlerin bu şekli ile mevzuatımızda yer almasının sebebini izah etmiye çalışalım.

1947 senesinin Eylül ayında Pariste kurulan ve aynı senenin Aralık ayında Brükselde ilk toplantısını yapan «Avrupa Gümrük Birliği İnceleme Gurubu» arzulanan Gümrük Birliğinin tahakkuku için iptida Birliğe dahil olacak memleketlerde tatbik edilecek bir tip Nomanklotür ile, bir tip kıymet tarifi ve buna müteferri esasların hazırlanmasını faydalı ve zarurî mütalâa etmiş, yapılan uzun çalışmalar neticesinde bir tip Nomanklatür ile bir tip kıymet tarifi hazırlamış ve birer anlaşmaya bağlanmıştır.

Her iki anlaşmaya memleketimiz iltihak etmiştir. Bu anlaşmalar (6449) sayılı kanunla tasdik olunmuştur.

Mevzuumuzu ilgilendiren kıymet anlaşması, âza memleketlere, târifelerini kıymet esasına istinat ettirmeleri yolunda bir mecburiyet tahmil etmemektedir.

Anlaşmaya göre, âza memleketlerin mükellefiyeti, kıymet esasına müsteniden vergiye tâbi kıldıkları tarife pozisyonlarına dahil bulunan eşyanın vergi matrahını anlaşmaya ekli kıymet tarifine ve tarifi tatbikatı ile ilgili sair hükümlere müsteniden çerçevelemek ve hesap etmektedir. Daha açık bir ifade ile âza devletler tarifelerinde kıymet esasından vergiye tâbi kıldıkları eşyanın kıymetini Brüksel tarifine göre hesaplayacaklardır.

Vazı Kanun bu tarifi mevzuatımıza aynen almış bulunmaktadır.

c) *Gümrük Kanununda gümrük kıymeti nasıl tarif edilmiştir? Tarifin unsurları nelerdir? Tarif tatbikatta mahzurlar veya aksaklıklar tevhit edecek mahiyette boşlukları ihtiva etmekte midir?*

d) *Tatbikatta müşahede edilen ihtilâflar nasıl asgarî hadde indirilebilir?*

Gümrük Kanunumuzun (68) inci maddesinde ifadesini bulduğunu söylediğimiz gümrük kıymeti aynen şöyle tarif edilmiştir :

İthal edilecek eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymeti, Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki *normal fiyatıdır*.

Bir tarif yapılmış bulunmasına rağmen, yine karşımızda tarifi icap ettiren iki ifade bulunmaktadır.

Gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarih :

Normal Fiyat.

Gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihi Gümrük Kanununun (4) üncü maddesi tanzim etmektedir. Mevzuu fazlaca dağıtmamak için sadece kat'î ithali itibare alabiliriz. Kat'î halde gümrük ödeme mükellefiyeti, beyannamenin Gümrük İdare-since tescil edilmesi ile başlar.

Şu halde kat'î ithalde, eşyanın Gümrük Vergisine esas olan kıymeti, beyannamenin tescil edildiği tarihteki normal fiyatıdır.

Normal fiyat, *biribirinden müstakil* bir alıcı ile bir satıcı arasında *serbest rekabet şartları* altında hasıl olan fiyattır.

Normal fiyatın tarifi de karşımıza, yine tarifi icap ettiren iki yeni unsur çıkarmaktadır ki, bunlardan biri, birbirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcı, diğeri de serbest rekabet şartlarıdır.

Bahsini ettiğimiz unsurların tahliline geçmeden önce bu tarifi eksik olduğuna dikkatinizi çekmeyi faideli görmekteyim.

Hakikaten tarifte şahıslar var, zaman var, şartlar var, fakat malın teslim yeri yok.

Eşyanın teslim yeri ve teslim yerinden önce veya sonra yapılması gereken masrafların kime ait olması lâzım geldiği hakkında aynı fıkranın muhtelif bendlerinde sarahat vardır. Mezkûr bendlerde şöyle denilmektedir :

— Eşyanın alıcıya Türkiyedeki giriş liman veya mevkiinde teslim ettiği ;

— Satıcının eşya bedeline navlun, sigorta, satış komisyonu ve ithal yerinde teslimine kadar yapılan bilmum masraf ve ücretleri ilâve ettiği ;

— İthal liman ve mevkiinde ödenmesi gereken bütün vergi ve resimlerin alıcıya ait olduğu farzolunur.

Gözden geçirdiğimiz tarif ve tabirlerin ışığı altında gümrük kıymetini vuzuhlu bir şekilde ortaya koyabiliriz :

Birbirinden müstakil bir alıcı ve bir satıcı bir eşyanın satışı mevzuunda bir anlaşma yapıyorlar :

— Anlaşmanın yapıldığı tarih, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihtir.

— Eşyanın teslim edileceği yer, memlekete giriş yeri veya limanıdır.

— Bu anlaşma tam ve serbest rekabet şartları içinde yapılmıştır.

«Giriş yeri veya limanında ödenmesi gereken bütün vergi ve resimler alıcıya aittir.

İşte böyle bir anlaşmada uyusulan fiyat normal fiyattır. Yâni kıymeti üzerinden gümrük vergisine tâbi eşyanın gümrük vergisi matrahıdır.»

Birbirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcı ve tam ve serbest rekabet şartları maddede tarif edilmemiş, sadece birbirinden müstakil bir alıcı ile satıcı arasında tam ve serbest rekabet şartları içinde yapılan satış anlaşmasının nasıl bir anlaşma olduğu belirtilmiştir.

Birbirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcı arasında tam ve serbest rekabet şartları altında yapılan bir anlaşmada : Alıcı, uyusulan bedeli ödedikten sonra bütün borçlarından kurtulmaktadır. Uyuşulan fiyat, bizzat satıştan tevellüt edecek münasebetlerin dışında akde müstenit olsun veya olmasın ticarî, malî veya diğer münasebetlerin tesiri altında kalmamış bulunmaktadır. Anlaşmada eşyanın ileride satışından, temlikinden, devrinden hasıl olabilecek nemanın her hangi bir kısmının doğrudan doğruya veya dolayısıyla satıcıya intikalini icap ettiren herhangi bir şart mevcut değildir.

Alıcı ile satıcı arasında fiyatın daha dün seviyede teşekkül etmesini icap ettiren (meselâ ithalâtçının, ihracatçının acentası, yeğâne distribütörü, ortağı, şubesi olduğu hallerde) bir münasebet mevcut olduğu veya alıcının, bidayeten ödediği fiyattan ayrı olarak sonradan bir tediye yapılmasını gerektiren bir şartın bulunduğu va-

ziyetlerde bu gibi münasebetlerin tesiri altında yapılan veya kaydedilen şartı ihtiva eden anlaşmanın, kıymet tarifi ile ortaya konulan anlaşmaya yabancı düştüğü neticesine ulaşırız.

Görüldüğü üzere, tamamen nazarı ve farazî bir mukavele ile karşı karşıya bulunuyoruz. Bu öyle bir mukaveledir ki; realite ile hemen hemen bir ilgisi yoktur.

Yine kat'î satışı itibare alırsak, realitedeki anlaşma mutlaka gümrük beyannamesinin tescilinden önce yapılmıştır. Halbuki tarif; fiyatın beyannamenin tescil edildiği tarihte takarrür ettiğini farzetmektedir. Saniyen malın mefruz teslim yeri memleketin giriş yeri veya limanıdır. Hakikî hayatta yapılan mukavelede teslim yeri bu mefruz teslim yerinin berisinde veya ötesindedir. Tarifteki mukaveleyi imzalayanlar birbirinden tamamen müstakildirler. Halbuki bilhassa garp memleketlerinde dış ticarete mübadeleler aralarında bir münasebet bulunan firmalar arasında yapılmaktadır ve ihracatçı firmalar bu münasebet dolayısıyla eşyayı daha ucuz bir fiyat üzerinden fatura etmektedirler.

Şu halde karşımızda reel bir mukavele değil, hakikî hayattaki mukavelenin intibak ettirileceği bir model mevcuttur. Bu modeli bir elbiseye benzetecek olursak, karşımızda hiç kimse itibare alınmadan hazırlanan bir elbise belirecektir. Biz bu elbiseyi bir insanın üzerine uydurmak için gerekli tashihati yapmaya çalışmayacağız. Bilâkis bunun içine girecek insanı elbiseyi giyebilecek bir hale getireceğiz. Şişmansa zayıflatacağız, zayıfsa şişmanlatacağız, kısa boylu ise boyunu uzatacak, uzun boylu ise boyunu kısaltacağız.

Tarife göre şöyle hareket edeceğiz :

Uyuşulan fiyat beyannamenin tescil edildiği günün fiyatından farklı ise; uyuşulan fiyatı günün fiyatına uyduracağız.

Meselâ mal Borsa mevzuu bir maldır. Borsa mevzuu bir malın fiyatı kolayca takip edilebileceği için, anlaşmanın yapıldığı tarihteki Borsa bülteni ile beyannamenin tescil edildiği tarihteki Borsa bültenini inceleyeceğiz. Ve ikisi arasında fark varsa; beyannamenin tescil edildiği günün fiyatını itibare alacağız.

Anlaşmada kararlaştırılan teslim yeri, tarifteki teslim yerinden farklı ise; satıcı meselâ eşyayı F.O.B. olarak satmışsa, F.O.B satıştaki teslim yeri ile mefruz teslim yeri arasında yapılan masrafları fatura fiyatına ilâve edeceğiz.

Aksine bir durum mevcutsa; meselâ Çekoslovakya'dan demiryolu ile gönderilen eşya için yapılan anlaşmada İstanbul teslim şartı

mevcut ise, Sivilingrat ile İstanbul arasında yapılan navlun ve sigorta masraflarını fatura fiyatından tenzil edeceğiz.

Mukavele birbirinden müstakil olmayan iki firma arasında yapılmışsa ve ihracatçı firma bu münasebet dolayısıyla ithalâtçı firmaya müstakil bir alıcıya satacağı fiyattan daha düşük bir fiyat vermişse, faturada ifadesini bulan fiyatı müstakil bir alıcıya verilecek fiyat seviyesine yükselteceğiz.

Fakat bu kadar basit bir şekilde ifade edilenler, realitede bazan imkânsız bir hal alırlar.

Borsa mevzuu bir malın fiyatını kontrol kolaydır. Fakat bir mamulün fiyat kontrolü çok zordur. Zira menşe memleketi farklılığı, eşyanın muhtelif müesseselerinin mamulü oluşu; vasıf farkları fiyata tesir icra etmektedir.

Diğer taraftan alıcı ile satıcının birbirinden müstakil olup olmadığını tesbit etmek, aralarında bir münasebet varsa bu münasebetin fiyata ne dereceye kadar tesir icra ettiğini kestirmek, pek zordur.

Bu iki müşkül meseleden biri kanunla, diğeri de idarî bir tasarrufla halledilmeye çalışılmıştır.

Mükelleften, beyannamenin sütunu mahsusuna, ihracatçı firma ile aralarında fiyata müessir olabilecek bir münasebetin bulunup bulunmadığının beyanı istenmekle kısmen de olsa bidayette bir emniyet sübabı konulmaktadır. Bu mevzu idarî bir tasarrufla halledilmiştir.

İkinci mevzu ise, kanunla halledilmeye çalışılmıştır. Hakikaten ithalât hacminin ziyadesiyle kabarık olduğu memleketlerde, hele bu memleket daha ziyade mamûl eşya ithal eden bir memleket ise, anlaşmanın yapıldığı günün fiyatı ile beyannamenin tescil edildiği günün fiyatını mukayese etmek ziyadesile güçtür. Böyle bir yola gidilmesi, bir taraftan mükellef bakımından, diğer taraftan da idare bakımından üzücüdür.

Bu mahzurlu duruma bir hal şekli bulmak için, bahsini ettiğimiz anlaşmaya ekli kıymet tarifinin (5) sayılı tefsiri notundan ilham alınarak 68 inci maddenin 1 inci paragrafının 6 ncı maddesi vazedilmiş bulunmaktadır.

Bu maddeye göre kat'î satış akdine uygun olarak yurda getirilen eşyanın gümrük vergisi, bu akde uygun olarak beyan edilen ve gümrükçe ilk nazarda şüpheli görülmiyerek kabul edilen fiyat üzerinden tahakkuk ettirilir.

Şayet bu satış akdi, birbirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcı arasında ve tam ve serbest rekabet şartları altında yapılmamışsa veya mukavelede derpiş olunan teslim yeri tarifdeki mefruz teslim yerine uymuyorsa gereken tashihat yapılabilecektir. (Bu hükmü maddenin ikinci fıkrasından çıkartıyoruz.)

Yani beyan edilen kıymeti kontrol etmekle vazifeli memur gerekli incelemeyi yapacak, yapılmış bulunan anlaşmada varılan esasları gümrük kıymetini tanzim eden hükümlerle karşılaştıracak, gerekli ayarlamaları yapacak ve bu şekilde vergi nisbetinin tatbik edileceği matrah bulunacaktır.

Bu izahattan sonra şöyle bir sual sorulabilir :

«Kıymeti üzerinden gümrük vergisine tâbi eşyanın matrahını tanzim eden hükümler neden bu kadar işlenmiş bulunmaktadır?

Neden tamamen nazarı ve farazî bir anlam kabul edilmiştir?»

Bugün gümrük idarelerince tahsil edilmekte olan ve tahsilât tutarı itibariyle gümrük vergisi ile, hemen eşit bir durumda olan Gümrük Giriş Muamele Vergisi kıymet esasına müstenittir. Bu verginin matrahi gayet basit bir şekilde ifadesini bulmuştur.

Eşyanın F.O.B. kıymetine; navlun sigorta, gümrükte tahsil edilen bilûmum vergiler ve gümrük kapısından çıkıncaya kadar yapılan bütün masraflar katılacak, yekûn muamele vergisinin matrahi olacaktır.

Kanun, kıymeti kontrol etmekle vazifeli memura sadece şu imkânı sağlamaktadır. Fatura ile menşe şahadetnamesi arasında bir fark mevcut olduğu takdirde, memur vergi matrahına yüksek olanı alacaktır.

Görüldüğü üzere, son derece basit bir sistem karşısında bulunmaktadır. Böyle bir sistem mevcutken neden ilk nazarda bir hayli müdil görülen bir sisteme doğru gidilmiştir? Daha doğru bir ifade ile Brükselde böyle bir sistem neden kabul edilmiştir?

Kıymeti tanzim eden hükümlerin bir çok şartları birlikte haiz olması lâzımdır. Hakikaten kıymeti tanzim eden hükümler gümrük idarelerine hile teşebbüslerine karşı teminat arzeden, namuslu taciri gayri meşru rekabet şartlarına ve gümrük idaresinin keyfi tasarruflarına karşı koruyan bir mahiyet arzetmelidir.

Bütün bu noktalardan hareket edilerek iptida kıymeti tanzim eden hükümlerin müstenit bulunacağı prensipler tesbit edilmiştir :

9 nokta etrafında toplanması mümkün olan işbu prensipler şu şekilde ifadesini bulmaktadır :

— Gümrük kıymeti sade ve âdil prensiplere müstenit bulunmalı ve ticarî tatbikata aykırı düğmemelidir.

— Gümrük kıymeti anlamı hem mükellef ve hem de Gümrük İdaresi bakımından anlaşılması kolay olmalıdır.

— Kıymet takdiri sistemi eşyanın çabuk gümrüklenmesine engel olmamalıdır.

— Kıymet takdiri sistemi ithalâtçıya gümrük kıymetini önceden ve kâfi derecede bir kat'iyetle tayin etme imkânını vermelidir.

— Kıymet takdiri sistemi namuslu taciri bu sahadaki gayri meşru rekabete karşı korumalıdır.

— Gümrük İdaresi kıymetin yanlış beyan olunduğunu zannettiği ahvalde, kıymetin takdirine müteallik ana unsurlar seri ve doğru bir şekilde tesbit olunmalıdır.

— Kıymet takdiri imkân nisbetinde ticarî vesikalara müstenit bulunmalıdır.

— Kıymet takdiri sistemi formaliteleri asgariye indirilmelidir.

— İthalâtçı ile idare arasında zuhur eden ihtilâflar sade, seri ve taraflara teminat arzeden bir usulle halledilebilmelidir.

İzahına çalıştığımız hükümlerin bu prensiplerden ilham alınarak tanzim edildiğini söyleyebiliriz.

Kanaatimize göre kıymete müteallik hükümler bu sahayı arzulan bir şekilde tanzim edebilecek bir mahiyet arz etmektedir.

Bununla beraber, 6290 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği zamanlarda kıymeti tanzim eden hükümler adeta bir bilmece gibi mütalâa edilmekteydi. Hakikaten, Gümrük Vergisi sahasında spesifik sistemin Giriş Muamele Vergisi sahasında da son derece basit bir esasa müstenit Ad Valorem sisteminin tatbik edildiği memleketimizde, her hangi bir hazırlık ve aydınlatıcı bir neşriyat yapılmadan, mahiyeti öğrenildiği zaman tatbiki kolay ve fakat satıhta kalındığı zaman bilmece manzarası arzeden bir sistemin anlaşılması ve tatbiki kolay olamazdı.

Bu şekilde bir çok yadırgamalar oldu. Mükellefler ile Gümrük İdaresi arasında çeşitli ihtilâflar meydana geldi. Cezaî hükümlerin ziyadesile ağır oluşu bu sahayı nazik bir hale getirdi.

Bu ihtilâfların merkezi sıkleti şu noktalarda toplanmaktaydı :

— Faturalar üzerinde muhtelif ifadelerle ve muhtelif maksatlarla yapılan tenzilâtın kabul edilmek istenmemesi;

— İthalâtçı firma ile ihracatçı firma arasında yegâne mümesillik, satıcılık, ditsribütörlük, ortaklık gibi münasebetler bulunması

halinde fatura fiyatına, normal fiyata iblâğ edilmesi mülâhazası ile bazı ilâveler yapılmak istenmesi;

— Malın ithaline tavassut eden firmalara memleket dahiliinde, giriş beyannamesinin tescilinden evvel veya sonra bir komisyon öden-
diği hallerde, bunun vergi matrahına alınmak istenmesi;

— Kat'î faturaya uygun bir beyan yapılması halinde, günün fiyatından, yâni beyannamenin tescil edildiği günün fiyatından da-
ha dîn olduğu noktasından hareket edilerek ,günün fiyatının kıy-
metin tesbitine esas olarak kabul edilmek istenmesi;

— Mükellef tarafından normal kıymetin fevkinde bir beyan ya-
pıldığı hallerde, Gümrük İdaresinin vergiyi beyan üzerinden hesap
etmek istemesi.

Bunların bir kısmı mükelleflerin ve gümrük komisyoncularının, bir kısmı da Gümrük İdaresinin bu sahayı tanzim eden hükümleri yanlış tefsir etmesinden tevellüt etmekte idi.

Gümrük İdaresi ile mükellefler arasında gümrük kıymetine mü-
teallik ihtilâfların bir tekinde dahi kıymeti tanzim eden hükümlerin
kifayetsiz olduğunu müşahede etmedim.

Müşahedeleri, bu sahada yetkili mercilerin ilgilileri olması lâ-
zım geldiği şekilde tenvir etmediği yolundadır.

Bu saha, Vekâletçe veya ilgililerce yapılacak neşriyatla aydın-
lığa kavuşturulabilir.

Bu mevzuda mensubu olduğum teşekkülün kendisine düşen va-
zifeleri yerine getirdiğini kaydetmeme müsaadelerinizi rica ederim.

Hakikaten İstanbul Ticaret Odası 6290 sayılı Kanunun yürür-
lüğe girmesine tekaddüm eden günlerde, yeni Gümrük Mevzuatı
hakkında kurslar tertip etti, «Yeni Gümrük Mevzuatına Umumî Bir
Bakış» adını taşıyan bir broşür neşretti. Yeni mevzuatın tatbik dev-
resinde kıymeti tanzim eden hükümlerin tatbikatını müşahede al-
tında bulundurarak ihtilâf yaratan mevzuları tetkike tâbi kıldı ve
kendi görüşüne göre bunların ne şekilde halledilmesi gerekeceğini
gösterir bir rapor hazırlıyarak Gümrük ve İnhisarlar Vekâletine
takdim etti. Bu rapor bir broşür halinde bastırılarak alâkalıların
istifadelerine arz edilmiştir.

e) *Ad Valorem sistemi ve gümrük matrahını tanzim eden esas-
lar arzulanan neticeyi temin etmiş midir?*

Konuşmamızı bitirmeden önce, kıymet esasının kabul edilme-
sinin, arzulanan gayeyi tahakkuk ettirip ettirmediğine temas etme-
yi ve kıymet tanzim eden esasların, Ad Valorem sistemin mahi-

yetinde mevcut mahzurları bertaraf edip etmediğini belirtmeyi faydalı mülâhaza etmekteyiz.

6290 sayılı kanunun esbabı mucibe lâyihasında kaydedilen metotla bir neticeye ulaşılmak istenirse, yani muayyen bir devrede yapılan ithalâtın umumî kıymet tutarı ile bu devrede tahsil edilen gümrük vergisinin umumî kıymet tutarı karşılaştırılırsa şöyle bir neticeye varılır.

Ad Valorem sisteme müstenit yeni tarife 6 Haziran 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1 Haziran 1954 ten 30 Mayıs 1955 e kadar yapılan Gümrük Vergisi tahsilâtı (229 milyon) lira, bu devrede ithal edilen eşyanın kıymeti ise (1.339.594) liradır. Şu halde bu devrede gümrük vergisinin umumî ithalât tutarına nisbeti (% 17.09) dur.

Esbabı mucibe lâyihasında mukayese yılı olarak alınan 1936 yılının nisbeti % 48 ve 1952 yılında % 12 idi. 1952 yılı hesap devremizin mutlak rakam olarak mukayesesi şöyledir :

1952 yılında : (190 milyon lira), hesap devremizde (229 milyon lira).

Bununla beraber, şu hususların neticeye müessir olduğuna işaret etmeyi faydalı ve hatta zarurî görmekteyiz :

Hesap devremizde kredili ithalât, ithalâtımızın içinde büyük bir yekûn teşkil etmektedir. Bu nevi ithalâta fatura fiyatına yüksek faiz miktarları dahildir. Fatura fiyatından faizi ayırmak mümkün olmadığı ve mükellef de faizin dahil bulunduğu fiyatı beyan ettiği için, gümrük vergisi, lâzım gelenden daha fazla tahsil edilmiştir.

Yine hesap devremizde Dış Ticaretimiz E.P.U. memleketleri dışına teveccüh ettiği için, sun'î fiyat kabarıklığı fazla vergi tahsil edilmesini intaç etmiştir.

Bu arada 1952 yılında Liberasyon sisteminin işlediğini ve kâr hadleri rejiminin fiilen tatbik edilmemekte olduğunu da gözönünde bulundurmakta isabet vardır. Bu devrede mükellef daha az muamele vergisi ödemek ve dolayısıyla rekabet sahasına daha müsait imkânla çıkmak için eşyanın kıymetini düşük göstermiş olabilir.

Halbuki hesap devremizde talep fazla, arz azdır. Dahilde fiyat kontrolü şiddetlenmiştir. Birinci derecede ehemmiyet arzeden eşya tevzie tâbi kılınmıştır. Rekabet şartlarının mevcut olmaması, eşyanın fiyat kontrolüne ve tevzie tâbi kılınması ve nihayet dış

memleketlerde döviz terak m n n sağladığı menfaatler, hesap devremizde fiyatların yüksek gösterilmesini intaç etmiştir.

Kanaatimizce yeni kıymet sistemi ve bunu tanzim eden esaslar bünyede mevcut, yani sistemin mahiyetinde m ndemiğ mahzurları bertaraf edemiyecektir.

Bugün, biraz önce de izahına alıştığımız üzere, bir taraftan kredili ithalât sisteminin işleyişi, diğer taraftan k r hadleri ve tevzi sistemi ve nihayet dış memleketlerde para terak m ettirmek arzusu, eşyanın kıymetinin lâzım gelenden daha fazla beyan edilmesini icap ettirecek bir mahiyet taşımaktadır.

Fakat normal ticarî şartlar avdet edince kıymet kontrolü ziya-desiyle g nlecektir. Daha ziyade ham madde ithal eden garp memleketlerinde iyi neticeler veren bu sistemin, büyük apta mamul madde ithal eden memleketimizde arzulanan neticeyi sağlayacağı ş p-helidir. Bununla beraber sistemin esasları iyi işlemiştir ve sağlam temellere müstenittir.

İstanbul, 23 Kasım 1955

GELİR VERGİSİNDE ESNAF MUAFLIĞININ GENEL VE ÖZEL ŞARTLARI

Recep TURGAY
Eminönü Vergi Dairesi Müdürü

Gelir vergisinde esnaf muaflığının genel ve özel şartlarını yeni baştan bir tetkike tâbi tutarak burada bir görüşme mevzuu yapmamız, mevzuun bu günlerde çok aktüel bir mahiyet taşımasındandır.

Memleketimizin arzettiği hususiyetler icabı olarak kabul edilen esnaf muaflığı geçen altı yıllık tatbikatta, sistemi engelleyen âmillerden biri olmuş, bu mahzuru bertaraf etmek gayesile içinde bulunduğumuz Ocak ayının başında mer'iyete giren 6582 sayılı tadil kanunu ile eskiden bir mükellefiyet muaflığı, başka bir ifade ile diğer bir vergiye tâbi tutulma manasını ifade eden bir muaflık; şimdi hakikî manada Gelir Vergisi dışında kalmayı icabettiren bir muaflık şekline girmiştir.

Biz tatbik seyrine uygun olarak

A — Gelir Vergisinde esnaf muaflığının yerini, ihdası sebeplerini, tasarının geçirdiği safhaları ve vergiden muaf tutulmak istenilen esnafın kim olduğunu;

B — Esnaf muaflığının genel ve özel şartları esaslarını, evvelâ eski hükümleri, kanun maddelerile gerekçe arasındaki tezdaları, umumî ve hususî şartların altı yıllık tatbikatını, 1 Ocak 1956 tarihinden beri mer'î bulunan yeni hükümlere göre umumî ve hususî şartları;

C — Takvim yılı içinde bu şartlarda vukua gelecek değişikliklerin esnaf muaflığına tesir derecesini; göreceğiz.

D — En nihayet bu mevzudaki dilek ve temennilerimizi açıklayacağız.

A —

1 — Gelir Vergisinde esnaf muaflığının yeri :

Gelir Vergisi Kanunu 5 kısım halinde tertiplenmiş olup, bu kısımlardan birisi muafiyet ve istisnalara tahsis edilmiş bulunmaktadır. Kanunun ikinci kısmını teşkil eden muafiyet ve istisnalar da kendi içinde bir tasnife tâbi tutularak beş bölümde mütalâa edilmiştir.

Muafiyetlere ait ilk iki bölümü «Esnaf Muaflığı» ile «Diğer muaflıklar» teşkil etmekte, istisnalar ise müteakip bölümlerde yer almaktadır.

2 — Gelir Vergisinde esnaf muaflığının ihdas sebepleri nelerdir?

a) Memleketimizin iktisadî ve içtimâî durumu :

Gelir Vergisi hakikî kazancın tesbitini esas alan bir sistemdir. Bu sistemin icabı olarak mükellefler bazı formaliteleri yerine getirmeğe ve hesap ve kayıt tutmağa mecburdurlar. Memleketimizde küçük sanat ve ticaret erbabı muntazam bir hesap tutacak seviyede değildirler. Bu işleri yapanların bir kısmı bilhassa Anadoluda okuma yazma dahi bilmemektedirler.

Durum böyle olunca bu mükelleflere defter tutturmak, esasen kazançları mahdud olduğundan Muhasebeci tutmalarını istemek doğru görülmemiştir [1].

b) Gelir Vergisinin en mühim karakterlerinden birisi umumî oluşudur. Bu vasfı iledir ki, Gelir Vergisi bu gün bütün modern memleketlerde muvaffakiyetle tatbik edilmektedir. Ancak ileri memleketlerde dahi her mükellefi vergi beyanına tâbi tutmak imkân-sızdır.

Bahusus gelirleri ancak maişetini temine kifayet edebilen ve bu suretle geçim indirimi civarında veya altında bulunan mükellefleri beyan esasında vergiye tâbi tutmanın formaliteleri çoğaltmaktan başka ameli bir faidesi de yoktur.

Memleketimizde hakikî mânada esnaf adı verilen kimseler bu vaziyettedirler. Zira umumiyetle esnaf yaptığı işi sermayeden zi-

[1] Gelir Vergisi gerekçe, sahife 52.

yade bedenî mesaisiyle çalışan ve kazancı ancak geçimine yeter de-
recede olan kimse olarak tarif edilmektedir.

İşte Kanun Vazı bu noktadan hareket ederek tarhiyat forma-
litesini çoğaltmamak ve esnaf durumunda olan kimseleri vergi for-
maliteleriyle tazyik etmemek gayesile bazı şartları esas almak sure-
tiyle Gelir Vergisinden istisna etmiş, bunları ayrı, reel bir vergiye
tâbi tutmuştur.

c) Esnaf miktar itibarile geniş bir zümreyi teşkil etmektedir.
Bunları deftere ve beyannameye tâbi tutmak sistemin geniş şe-
kilde ademi muvaffakiyetine sebep olur. İşte bu müşküller sebeble
esnafın sâfi ve hakikî kazancının tesbiti cihetine gidilmemiştir. Esa-
sen ileri bir vergi sistemine erişilmiş memleketlerde dahi, küçük
sanat ve ticaret erbabının vergilendirilmesinde bir takım götürü usul-
lere; tahmin ve takdir usullerine baş vurulmuştur. Bizde ise mem-
leket realiteleri gözönüne alınarak yeni verginin memlekete intiba-
kını temin maksadile esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuş, sabit
işyeri olanlar karine esasına, gezici olanlar takdir esasına dayanan
basit ve reel bir vergi ile teklif edilmiştir.

3 — Tasarının geçirdiği safhalar :

Esnaf Vergisi adı verilen bu vergi, vergi reformu yapılırken ev-
velâ «İşletme Vergisi» ve «Gezginci İşler Vergisi» olarak «İşletme
ve Gezginci İşler Vergisi» namı altında bir tasarı ile realize edilmek
istenilmiştir.

İşletme Vergisi Gelir Vergisine tâbi olan tüccarlarla, Gelir Ver-
gisinden muaf bulunan esnaflardan sabit bir iş yerinde çalışanlar-
dan karine üzerinden alınacak bir vergi olarak hazırlanmıştır. Bu
vergi ile bir taraftan Gelir Vergisinden muaf olan esnaf basit ve reel
vergi ile teklif edilmek suretile kalkan kazanç vergisinden hasıl olan
boşluk doldurulmak, *diğer taraftan da Gelir Vergisine tâbi tüccarlar
için emek gelirlerle, emek ile sermayenin memzucu olan diğer gelir-
ler arasında ayırmayı sağlayacak bir nevi tamamlayıcı vergi fonk-
siyonu ifa ettirilmek istenmiştir* [2].

İşletme Vergisinde mükellefin iş kudreti ve takatile alâkalı bu-
lunan işletmenin sermayesi, işletmede ödenen ücretler, iş yerinin
kirası gibi karineler esas alınıyordu. Bu suretle tıpkı kazanç vergisi
zamanındaki asgarî mükellefiyet değişik bir şekilde tatbik konu-
luyordu.

[2] İşletme ve Gezginci İşler Vergisi Kanunu Tasarısı, sahife 2.

Verginin aynı zamanda bir işle uğraşılması münasebetiyle alınan bir ruhsat harcı mahiyetinde olması dolayısıyla aynı zümreye dahil mükelleflerin ödeyecekleri vergiler arasında büyük farklar olmaması için karinelere göre hesaplanacak vergiler bazı miktarlarla «En az vergi» ile tahdid edilmişti. Yani karinelere göre bulunacak verginin miktarı en az vergiden aşağı miktarlara düştüğü takdirde mükellefler kanunda kendileri için tesbit edilen en az miktarları ödemeğe mecbur tutulmuştu.

«Gezginci İşler Vergisi» ile daha ziyade Gelir Vergisinden muaf olan esnafın vergilendirilmesi arzu edilmişti. Gezginci esnafın sabit bir iş yeri olmaması sebebiyle kira ölçüsü esas alınmadığından kazanç vergisi rejiminde olduğu gibi «Gündelik Kazancın» matrah itihazı mecburiyeti hasıl olmuştu.

Vergi Usul Kanunu ile bu kazançların takdiri «Takdir Komisyonlarına» tevdi edildiği gibi, gezginci işleri yapanlara ayrıca bir de karne almak almak mecburiyeti yükletilmişti.

Hükümetce bu esaslarda hazırlanan «İşletme ve Gezginci İşler Vergisi Tasarısı» 1949 yılında Büyük Millet Meclisinde teşekkül eden geçici komisyon tarafından yapılan tetkikler neticesinde, bilhassa işletme vergisini teşkil eden kısmı esaslı bir tadile tâbi tutulmuş, Gezgincilere ait kısmı hemen aynen kabul edilmiştir.

Geçici Komisyon Gelir Vergisine tâbi ticarî kazançlardan alınacak, işletme vergisinin matrahtan değil de, gelir vergisinden mahsubunu bu kanunu tatbik maksadile kabili telif bulmamış, *bu verginin dayandığı karinelere icabı ticarete daha fazla sermaye yatırmak ve ücret ödemek mevkiinde olan sanayi aleyhine netice vereceğini ve psikolojik bakımdan da beyanname veren mükellefler üzerinde menfi bir netice doğuracağını düşünerek* «Ayırma prensibinden» fedakârlık ederek işletme vergisini «Esnaf Vergisi» adile tamamen esnaf muaflığından istifade eden küçük sanat ve ticaret erbabına hasretmiştir.

4 — Kanunun vergiden muaf tutmak istediği esnaf kimdir?

Esnaf mefhumu bir takım küçük sanat ve hırfet erbabını ifade etmektedir. Yabancı dillerde tam karşılığı yoktur. Fransızcada daha fazla küçük sanat erbabı için Artisan kelimesi vardır. Almanca ve İngilizce dillerinde Esnaf tabirini tam olarak ifade etmemekle beraber *Klein hândler Peacegood Marchand* kelimeleri mevcuttur.

Esnaf tâbiri türkçemize has bir kelimedir. Bununla küçük imalatçılık, tamircilik, köy sanatları, berberlik, seyyar satıcılık, pazar-

cılık gibi işler kastedilmektedir. Bu faaliyetlerin hepsindeki müşterek vasıf, yapılan işin sermayeden ziyade bedeni kuvvete dayanması ve aynı zamanda kazancın, ancak maiyetlerini temine kâfi gelmesidir. Kanunun vergiden muaf tutmak istediği kimseler bu mahiyette ve miktarda kazanç sağlayan kimselerdir.

B — Esnaf muaflığının genel ve özel şartları esasları :

1945 - 1949 yılları arasında yapılan çalışmalar neticesinde kazanç vergisi kanununun ilgası ve yerine yep yeni bir sistemin ikamesi düşünülmürken memleket realiteleri gözönünde tutularak esnafın reel bir vergiye tâbi tutulmak istenildiğini açıklamıştık.

Hükümet tasarısında belirtildiği üzere [3] bu muafiyet sadece küçük esnafa, yani kazancı gerçekten dar olan küçük sanat ve hırfet erbabına inhisar ettirilmek istenmiş ve bunu temin için esnafın umumî bir tarifi yapılarak karışıklıklara meydan verilmek istenmemiş ve bir takım müşahhas ölçülerle hareket edilmiştir.

Kanundaki ölçüler biri umumî, diğeri hususî olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Bu şekilde tek kıstas yerine muhtelif şartların aranması daha âdil bir neticeye varılmak istenmiştir.

Umumî şartlar işin nev'i ve mahiyetine bakılmaksızın gelir vergisi bakımından esnaf sayılan herkes için kabul edilen bir kıstastır. Diğeri bir ifade ile umumî şartlardan her hangi birini haiz olmayan bir kimse esnaf muaflığından istifade edememektedir.

Hususî şartlar ise, esnafın yaptığı işlerin nev'ine ve mahiyetine göre değişmektedir. Yani umumî şartları haiz olan bir kimse esnaf muaflığından faydalanabilmek için ayrıca işin nev'i ve mahiyetine göre kanunda yazılı hususî şartları da haiz olmalıdır.

Son tadile kadar tatbik edilen şekle göre esnaf muaflığı için aranan umumî şartlar üç esasta toplanmıştır.

1 — İşinde bilfiil çalışmak veya bulunmak : Bu şart esnafın umumî tarifi ile alâkalıdır. Esnafın sermayeden ziyade bedeni mesaiye dayandığını göstermektedir.

2 — İş yerinin gerçek kirası 720 lirayı aşmamak : Bu şart esnaflık işlerinde sermaye unsurunu, iş yerinin büyüklük derecesine tahdit etmek için vazedilmiştir.

3 — Ticarî kazanç bakımından gelir vergisine tâbi olmamak :

[3] Hükümet Tasarısı, sahife 20.

Bu şart diğer ticarî kazançları dolayısıyla esasen esnaflık dışına çıkan ve beyanname vermek mecburiyetinde olan kimselere ayrıca bir muaflık bahşetmenin yersiz olacağı düşüncesiyle konulmuştur.

Hususî şartlarda ise esnaflığı hudutlandırmak için kazancın iktisadî faaliyetin ve bunun maddî bir tezahürü olan iş hacmi neticesi olduğu düşünülerek «İş hacmi» esasından gidilmiştir. Bu esasın muntazam defter ve kayıt tutmak külfetlerini yükleyen satış cephesi bir tarafa bırakılmış, modern vergicilikte alım cirosunun gittikçe ehemmiyet kazandığı nazara alınarak daha basit ve kavranması kolay ve çok daha emin olan alım cirosu esas tutulmuştur.

Bu sebeple esnaf muaflığından faydalanacaklar sadece mahdut mübayaa faturalarını muhafaza etmek gibi çok basit olan bir formaliteye tâbi bulunmuşlardır.

Nakliye işleri gibi muaflığın mübayaa edilen emtea mikdarile tayinine imkân bulunmayan hallerde, iş hacmi yerine iş vasıtaları esası kabul edilmiştir [4].

Bu şartlar kanunda kısaca şu şekilde formüle edilmiştir :

1 — Alım ve satım işleriyle uğraşanlar için toptancı olmamak (Toptancılar doğrudan doğruya perakendecilere mal satan kimselerdir).

2 — Perakendecilik yapanlar da (yani müstehlike satış yapanlar da) bir takvim yılında satın aldıkları emteanın tutarı 60.000 lirayı geçmemek;

3 — Kendi hesabına inşaat ve imalât yapanlarda bir yıl içinde satın aldıkları madde ve malzemelerin bedeli 40.000 lirayı geçmemek;

4 — Gelir vergisine tâbi olanlara ücretle yapılan işler karşılığında bir yıl içinde alınan ücretlerin tutarı 20.000 lirayı aşmamak;

5 — Ulaştırma işlerinde vasıta adedinden başka, tüccardan ve kurumlardan bir takvim yılında alınan nakliye bedelleri 40.000 lirayı geçmemek;

6 — Tavassut işlerinde alınan ücretlerin bir takvim yılındaki miktarı 5.000 lirayı aşmamak;

[4] Hükümet Tasarısı, sahife 26.

7 — Maden işletmelerile taş ve kireç ocaklarında, tuğla harmanlarında, kum ve çakıl istihsal işlerinde yapılan satış tutarı 60 bin lirayı aşmamak; dir.

Kanun maddelerile gerekçe arasındaki tezatlar :

Ancak gerekçede esnaf olarak vergilendirilmesi düşünülen mükellef ile kanunda umumî ve hususî şartları saydığımız şekilde belli edilen esnaf mükellefi arasında çok mühim ve bariz bir tezad husule getirilmiştir.

1 — Umumî şartlardan 720 lira iş yeri kirası Millî Korunma Kanunu ile vazedilen tahditler nazara alınacak olursa, bu gün için oldukça geniş bir miktardır. Zira gerekçede esnaf olarak kabul edilen ve bedenî mesaisile ancak geçimini temin eden mükelleflerin çalıştıkları iş yerinin aylık kirası mikdarı 10 - 15 lirayı tecavüz etmektedir. Hele küçük şehirlerde kiralar umumiyetle büyük şehirlerdekine nazaran düşük olduğundan bilhassa buralar için kabul edilen bu had çok yüksektir.

2 — Keza gerekçede ileri sürülen mütalâa ile kanundaki hususî şartları tayin eden iş hacmi ölçüleri arasındaki tezad daha barizdir. Nitekim gerekçede esnaf için (Sermayeden ziyade bedenî çalışmadan meydana gelen ve sahibinin geçimini sağlamağa ancak kâfi gelen) bir kazanç kastedilmiştir. Halbuki kanunda kabul edilen alım ciro hadlerine göre sağlanan kâr mikdarı bu kazancın çok üstündedir.

Meselâ zamanımızda perakende ticarete kâr yüzdesi bazı emtealar için az olmakla beraber umumiyetle % 30 ve % 40 civarındadır. Meselâ Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesi gereğince perakende ticaret erbabı için tesbit edilen ortalama kâr haddi yenilecek ve içilecek maddeler için % 20, kullanılacak ev eşyaları için % 40 - 45 nisbetine yaklaşmaktadır. Bunun içindir ki, 60.000 liralık mübayaa haddi perakende ticarete 20 - 25.000 lira bir kâr ifade etmektedir. Hele biraz sonra açıklayacağımız gibi 60.000 liralık had yalnız tüccardan ve kurumlardan yapılan mübayaalara hasretilerek esnaftan ve müstahsilden yapılan alımların bu haddin hesabına ithal edilmemiş olması hakikatte bu kâr mikdarının çok üstüne çıkabilmesine imkân vermektedir.

Bundan başka satın aldıkları mallardan tüccara, kurumlara, esnafa, kamu idare ve müesseselerine bir takvim yılı içinde yaptık-

ları satışların miktarı 30.000 lirayı geçmeyenlerin toptancı sayılmayacağı hakkındaki hüküm bu imkânı büsbütün arttırmıştır. Öyle ki, muamelelerini kanuna uydurabilen bir esnaf yılda 100.000 liralık mübayaaya yapabilir ve bundan dolayı muaflık şartlarını da kaybetmeyebilir. Bu şekilde faaliyette bulunan bir kimseyi sermayeden ziyade bedeni çalışmasıyla geçimini ancak sağlamağa yeter derecede kazanç elde eden bir şahıs olarak kabul etmeğe imkân yoktur.

Küçük sanat ve inşaat, küçük ulaştırma ve maden işlerinde de durum aynıdır.

Esnaf muaflığının umumî ve hususî şartlarının altı senelik tatbikatı nasıl cereyan etmiştir?

Esnaf muaflığının umumî şartları kanunun 10 uncu maddesinde tesbit edilmiştir. Bu maddeye göre bir kimsenin esnaf muaflığından istifade edebilmesi için «Kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması, iş yerinin yıllık kirasının 720 lirayı aşmaması, ayrıca ticarî kazancı dolayısıyla Gelir Vergisine tâbi tutulmaması» lâzımdır.

Bu şartlar mutlak ve umumîdir. Yani bu şartlardan her hangi birini haiz olmayan bir kimse esnaf muaflığından istifade edemez.

I — İşinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartı : (Hükümet tasarısında yalnız işinde çalışmak kaydı mevcut iken geçici komisyon tarafından dükkânda alış verişe nezaret etmek, kasada para almak gibi hizmetler için işinde bulunmak kaydı ilâve edilerek genişletilmiştir [5])

Bir kimsenin işinin başında bulunması sevk ve idareyi kendi uhdesinde bulundurması demektir. Bir şahsın işinin başında bulunmadığı halde bulunuyormuş gibi telâkki edilebileceği halleri madde zarurî ayrılmalar ve ölüm hali olarak iki grupta mütalâa etmiştir.

a) Zarurî ayrılmalar ; muvakkaten bilfiil işin başında bulunmama halleridir. Bunlar kanun metninde seyahat, hastalık, askerlik, ihtiyarlık, mevküflük ve mahkûmiyet olarak sayılmış ve «gibi» edatı ile de zarurî ayrılma hallerinin taaddüdüne imkân verilmiştir.

b) Ölüm hali, ıhtımaif düşüncelerle muaflık şartını ihlâl etmeyen bir vaziyet olarak mütalâa edilmiştir. Ölüm halinde iş sahibi-

[5] Geçici komisyon raporu, sahife 5.

nin dul eşi veya küçük çocukları namına iş devam olunduğu takdirde bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmalarına bakılmamaktadır.

İş başında bulunmak ve zarurî ayrılmalar hakkındaki hüküm tatbikatta bir çok güçlükler doğurduğu gibi, bu şartın işlenmesine mani olmuştur. Zira bir yerde bulunma hali müphem olup vuzuh ifade etmemektedir.

Aynı zamanda muayyen bir müddetle takyid edilmediği gibi bu husustaki muhtelif haller tesbit edilmemiştir. Bu nokta kanunun mer'iyete girdiği günlerde çok enteresan hadiselerin cereyanına sebep olmuştur.

İdare pek zayıf olan bu şartı dar mânada tatbik ederek bir netice almak istemiş ise de muvaffak olamamıştır.

Meselâ :

1 — Bir mükellefin İstanbulda Şişlide ve Beşiktaşa 2 adet fotoğrafçı dükkânı vardır. Mükellef vaktinin çoğunu Şişlideki dükkânında geçirmekte ve akşam üzeri müstahdemleri tarafından idare olunan Beşiktaştaki dükkânına gelerek bir iki saat meşgul olmaktadır.

2 — Otomobil sahibi bulunan bir kimse şoför tutarak kilometre esasından hesap almak suretilerile taksi işletmekte ve kendisi aynı zamanda bir bankada memur bulunmaktadır.

Bir kaç gün ara ile şoförü ile buluşarak hesap almakta, taksisinin müteakip günlere ait mesaisini tanzim etmektedir. Mükellef bir müessesede müstahdem olduğuna ve günlük mesaisinin çoğunu burada geçirdiğine ve üç beş günde bir taksi işi ile meşgul olduğuna göre işinin başında bulunmuş sayılacak mıdır ?

Açıkladığımız bu haller bidayette iş başında bulunmama addedilerek gelir vergisine tâbi tutulmak istenilmiş, bilâhare terimin vuzuhsuzluğu ve genişliği yüzünden bu istikametteki tatbikattan vaz geçilmiştir.

Bu gün ayrı ayrı sokak ve caddelerde birden fazla iş yerine sahip olan mükelleflerin işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartını ihlâl etmiş sayılıp sayılmayacağını tayini için işin nevi ve mahiyetine; muhtelif işyerlerinin veya işlerinin sevk ve idaresine mani olup olmadığına ve muhtelif mahaller arasında gidip gelme işinin bariz bir zorluk arzeditmediğine bakılmaktadır.

Fakat bu da tesbiti güç ve kat'iyet ifade etmeyen bir durum arz etmektedir. Bu bakımdan bu şart tatbikatta esnaf muaflığının tayinine medar olacak bir kıstas mahiyetinde bulunmamaktadır.

Bu yıl başında mer'iyete giren ve esnaf muaflığını bir mükellefiyet şeklinden çıkararak mutlak bir muafiyet şekline sokan 6582 sayılı kanunla bu şart değiştirilmiş değildir.

Bundan sonra da idare ticaret ve sanat erbabının işinde bilfiil çalışıp çalışmadığını arayacak, bilfiil çalışmıyorsa bu takdirde işin idaresile uğraşp uğraşmadığına bakacak, işinde bilfiil çalışmadığı gibi sevk ve idaresile de meşgul bulunmuyorsa esnaf muaflığının diğer umumî ve hususî şartlarının mevcudiyetini araştırmadan bu kimseyi muafiyetten faydalandırmayacaktır.

Fakat yukarda açıkladığımız gibi bu şart kat'iyet ifade etmediğinden esnaf muaflığının tesisinde ehemmiyetli bir rolü bulunmayacak ve yalnız esnaflığın sermayeden ziyade bedenî kuvvetle çalışanlara has bir muafiyet olduğunu temsil eden bir sembol olarak kanundaki yerini muhafaza etmeğe devam edecektir.

Şimdi esnaf muaflığının umumî şartlarından ikincisinin tatbik şeklinin izahına gelmiş bulunuyoruz.

II — Esnaf muaflığının umumî şartlarından en ehemmiyetlisi ve ilk şartın aksine olarak tatbik kabiliyeti bulunan ikinci şart kira veya gayrisâfi irad karinesidir.

Kanunun ilk şekline göre iş yerinin yıllık kirası 720 lirayı aşanlar gelir vergisine, aşmayanlar esnaf vergisine tâbi tutulmuştur. İş yeri kısa bir ifade ile mükellefin iş yaptığı mahaldir. Vergi Usul Kanunu 146 nci maddede iş yerini tarif etmiştir. Bu tarife nazaran iş yeri «Mağaza, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri; maden ve taş ocakları, inşaat şantiyeleri gibi, ticarî veya sınaî veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen ve bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.»

Kanunun 6582 sayılı tadil kanunundan evvelki şekline göre iş yerlerinin yıllık kirasının 720 lirayı aşmaması muafiyet için şart kılınmış, ayrıca kiranın bu yerlerin yıllık gayrisâfi iratlarından aşağı olamayacağı, iş yerlerinin iş sahibine ait bulunması veya bedelsiz olarak kullanılması hallerinde kira yerine gayrisâfi irada itibar olunacağı hükme bağlanmıştı.

Kira ile irad ölçülerinin birlikte nazara alınması tatbikatta bir çok haksızlıklar ve karışıklıklar tevliid etmiştir. Bu hususda pek çok misaller vermek mümkündür.

Meselâ, imalât işi ile uğraşan mükelleflerin ekserisi iş yerini başkalarından kiralayarak kendilerine ait makine ve âletlerle bu iş yerlerinde sabit tesisat vücuda getirmektedirler.

1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu hükümlerine göre alâti sabite denilen makineler, bina vergisine tâbi bulunmakta ve bunlara tıpkı binalar ve mütemmim cüzüleri gibi irad takdir edilmektedir. Yukarıda açıkladığımız durumda olduğu gibi mükellef tarafından iş yerinin kiralanarak kendi malı olan alâti sabitenin iş yerine tesis edilmesi halinde kira ile alâti sabite iradı mukayesesi nasıl yapılacaktır?

İdarece umumiyetle miktar itibarıyla yüksek olmaları dolayısıyla iş yerleri kirasile alâti sabite iradı cemedilmiş ve yekûnunun 720 lirayı aşmadığına bakılmıştır.

Bazı mükellefler aynı mahiyette olmayan kira ve gayrisâfi ölçüsünün cemedilemeyeceğini, bu kabîl ahvalde hem iş yerine, hem de alâti sabiteye ait gayrisâfi iratların cemedilerek iş yerine ödenen kira ile mukayese edilmesi lâzımgeldiği iddiasında bulunmuşlardır.

İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Devlet Şûrasına intikal eden ihtilâflarda bilhassa Devlet Şûrası ilk kararlarında iş yeri kirasile alâti sabite gayrisâfi iradının cemedilmesinin mümkün olduğu içtihadında bulunmuşlardır [6]. Bilâhare (Kanunda kira ile iradın birleştirilmesini istihdaf eden her hangi bir hüküm bulunmadığından, sabit alât iradının iş yerine ait iratla birleştirilerek elde edilecek irat yekûnunun kira bedeli ile mukayese edilmesi kanun hükümlerine uygun olur) [7] denilerek bu içtihad değiştirilmiştir.

Fakat halen durum tebellür etmemiştir. Temyiz Komisyonu bu gün dahi birinci noktai nazarda ısrar etmekte devam etmektedir [8]. İdarenin evvelâ birinci içtihadı göre muamele yapmakta devam etmesi bir çok ihtilâflar doğurmuş ve itiraz mercileri kararlarına göre bir kısım mükelleflerin gelir vergisinden esnaf vergisine dönmelerine ve bir çok düzeltme ve terkin muamelelerinin husulüne sebep olmuştur. Buna benzer misalleri çoğaltmak mümkündür.

6582 sayılı kanun bu gibi karışıklıkları önlemek ve bu yüzden husule gelen haksızlıkları bertaraf etmek maksadile her iki ölçünün birlikte istimalinden sarfınazar ederek kiraya nazaran daha müs-

[6] Devlet Şûrası 4 üncü Daire 23.11.1953 gün ve 53/3490 sayılı kararı.

[7] Devlet Şûrası 4 üncü Daire 26.1.1955 gün ve 55/146 sayılı kararı.

[8] Temyiz Komisyonu 1 inci Dairesinin 30.11.1955 tarih ve 5961 s. kararı.

takar ve tesbiti kolay olan gayrisâfi irad ölçüsünü esas almakla iktifa etmiştir. Bu şekildeki hareketi ile Kanun Vazı memleketimizin iktisadî ve içtimâî durumuna göre isabetli bir harekette bulunmuştur. Zira :

1 — Gayrisâfi iratlar da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yerin kirasına göre takdir edilmektedir. (Madde : 282).

Gayrisâfi irad tabirinden ne kastedildiği aynı kanunun 281 ve müteakip maddelerinde izah edilmiştir. Bu açıklamaya göre gayrisâfi irad 1837 sayılı kanunun mevzuuna giren binaların vergi değerlerine esas tutulmak üzere tahrir ve tadilât komisyonlarınca tahmin edilen kira bedelleridir.

Şu hale göre Takdir Komisyonları tarafından binanın kirasına takdir edilen gayrisâfi iratla, kiracı ve mal sahibi anlaşmalarına göre tayin edilen kira mukayese edilmekle fuzulî bir muamele yapılmaktadır.

2 — Kira miktarı mülk sahibi ile kiracıların anlaşmalarına göre her zaman değişebileceğinden kira ölçüsü daima mütehavvildir. Halbuki gayrisâfi irad ancak ferdî tadille veyahud umumî tahrirle değişeceğinden müstakar bir mahiyette bulunmaktadır.

3 — Gayrisâfi iradın tek bir mahzuru vardır. O da gayrisâfi irad konjonktüre ve rayice uymaz. Daima statiktir. Ancak yeni bir tahrirle değişebileceği için uzun zaman sabit kalır. Fakat bu gün kiralar da Millî Korunma Kanunu ile dondurulmuş bulunduğu için bu keyfiyet gayrisâfi irad karinesi için mühim bir mahzur teşkil etmez.

Esnaf muaflığını tayin ederken gayrisâfi irad miktarı nasıl hesaplanacaktır?

a) Alâti sabite iradın iş yeri iradına ilâvesi :

1837 sayılı Bina Vergisi Kanununun 11 inci maddesi hükmüne göre iş yerine konulan alâti sabiteler de binadan maduttur. Bu bakımdan bunların iradı da iş yeri iradına ilâve edilerek esnaf muaflığı haddi tayin edilecektir.

b) 6582 sayılı kanun hükümlerile, Gelir Vergisi Kanununun muvakkat 6 ncı maddesine göre :

1 — İş yerlerinin gayrisâfi iradı 1 Ocak 1940 tarihinden evvel takdir edilmiş ise % 50 fazlasile (yani 180 lira yerine 120 lira olarak);

2 — 1 Ocak 1940 tarihi ile 5020 sayılı kanunun mer'iyete girdiği 28 Şubat 1947 tarihleri arasında takdir edilmiş ise olduğu gibi (yani 180 lira olarak);

3 — 5020 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 28 Şubat 1947 tarihinden sonra serbest bırakılan kiralara göre takdir edilmiş olan iş yerlerine ait kiralar % 35 noksanile (yani 276.92 lira olarak) nazara alınacaktır.

Esnaf durumunda bulunan kimselerin işgal ettikleri iş yerlerinin mecmuu iradı yukarıki mikdarları aşmadığı takdirde esnaf muaflığı tatbik olunacaktır.

Biraz evvel bina içerisine konulan alâti sabitelerin binadan maddud bulunduğunu ve gayrisâfi iratlarının da muaflığın tesbitinde esas alındığını bildirmiştik.

Acaba alâti sabite iratları da yukarıki hükümlere tâbi olacak mıdır? Başka bir ifade ile alâti sabite iratlarından da zam ve tenzil yapılacak mıdır?

Gelir Vergisi Kanununun geçici 6 ncı maddesinde sadece gayrisâfi irattan bahsedilmiş ve bunun alâti sabiteye veya iş yerine aidiyetinden bahsedilmemiştir. Bina Vergisi Kanunu hükümlerine göre alâti sabite de binadan sayıldığından tatbikatta alâti sabitenin iratlarına da zam veya tenzil tatbik edilmektedir.

Esasen Millî Korunma kanunu ile gayrimenkul irat ve kiralari üzerine konulan takyitler binanın içine konulan sabit istihsal vasıtalarına da teşmil edilmektedir. Böyle olunca mezkûr vasıtalar için takdir edilen iratların da Gelir Vergisi Kanununun geçici maddesi gereğince % 50 zam veya % 35 tenzile tâbi olması icab eder. Bu cihet malî kaza mercileri ve Devlet Şûrası kararlarile de müstakar bir içtihad halini almıştır.

Geçici madde hükmüne göre bu durum Millî Korunma Kanunu ile kiralar üzerine konulan takyidlerin kaldırıldığı yılı takiben ikinci yıl sonuna kadar devam edecektir. Ondan sonra bittabi serbest kiralara göre takdir edilecek iratlar carî olacaktır. Ancak burada bir sual aklımıza gelmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu geçici 6 ncı maddesinin b fıkrasında 5020 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 28 Şubat 1947 tarihinden sonra serbest bırakılan kiralara göre takdir edilmiş olan iratların % 35

noksanile nazara alınacağı tasrih edilmiştir. Bilindiği gibi 28 Şubat 1947 tarihinden sonra yeni inşa edilen binalarda kiralar serbest bırakılmıştır. Bu hüküm de o zamanki kira rejimine göre kanuna konulmuştur. Halbuki bundan bir kaç ay evvel kabul edilen 6570 sayılı kanunla 1947 yılında serbest bırakılan bir kısım kiralar 1953 yılı rayicine göre tekrar dondurulmuştur. Şimdi memleketimizde halen serbest kira mevcut olmadığına göre 180 lira gayrisâfi iradın yeni kira rejimine göre kaderini tayin etmek icabederdi. Fikrimizce bu kanunda bir boşluk olarak bırakılmıştır.

Bu mevzuda tatbikatta teşkilâtı meşgul eden olaylardan biri de kullanım tarzı kısmen veya tamamen değişen mahallerle, muhdes mahallere ait gayrisâfi iradın hesabıdır.

Bir binanın kullanım tarzının kısmen veya tamamen değiştirilmesi Vergi Usul Kanununun 58 inci maddesinin 5 inci fıkrasile tadilat sebebi olarak kabul edilmiştir. Bunun içindir ki, ikametgâh olarak kullanılan bir binanın tamamının veya bir kısmının mağaza, depo, dükkân, fabrika ve imalâthane gibi ticaret ve sanat işlerine tahsis olunması tadilat sebebi olarak nazara alınmakta ve binaya yeniden gayrisâfi irat takdir edilmektedir.

Bu şekilde takdir edilen iratlardan da zam veya tenziller yapılacaktır.

1 — Millî Korunma Kanununun yürürlüğe girmesinden evvel inşa edilmiş olup da muhtelif sebeplere binaen gayrisâfi iratları bu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra takdir edilen iş yerlerinin iratları ya 1939 yılı rayici esas alınmak suretile takdir edilmiştir. Bu takdirde Gelir Vergisi Kanununun muvakkat 6 ncı maddesi gereğince % 50 zamma tâbi tutulmak lâzımdır. Veyahut da Tadilat Komisyonu kararlarında iş yeri iradına yapılması derpiş edilen % 50 zammın nazara alındığı açıklanmıştır.

Bu halde takdir edilen iratlara ayrıca % 50 zam yapılmamaktadır.

2 — Millî Korunma Kanunu tatbik konulduğu tarihten sonra inşa edilmiş bulunan veya aslı heyeti tevsî veya tadil edilerek esaslı surette değişiklik görmüş olan iş yerlerinin iratları emsalleri nazara alınarak mahallî örfe göre belediye encümenlerince o zamanki rayice uygun olarak tayin edilen kiralara nazaran takdir edilmektedir.

Takdir 1.1.1940 - 28.2.1947 tarihleri arasında yapılmış ise bir zam veya tenzilat icrasına mahal yoktur.

3 — Takdir 28.2.1947 tarihinden sonra serbest kira esasına göre yapılmış ise % 35 tenzilat yapmak suretile nazari itibara alınması lâzım gelir. Bu şekildeki tatbikat malî kaza mercileri ve Devlet Şûrası kararlarile de tasvip edilmektedir [9].

Bir sanat ve ticaret erbabının birden fazla iş yeri bulunması hali :

Bazı ahvalde iş ve teşebbüs erbabının birden fazla iş yeri bulunabilir. Ve bu iş yerlerinin iratlarının takdir tarihleri değişebilir. Bu halde bu iratlardan gerekli zam ve tenziller yapılır, bulunacak mikdarın yekûnunun esnaf muaflığını tayin eden gayrisâfi irat ölçüsünü aşıp aşmadığına bakılır.

Muafiyetin tayininde hangi günlük iratlar esas alınmaktadır? Kanununun 10 uncu maddesinin son fıkrasında öteden beri işine devam edenlerden takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda işe başlama tarihindeki iratların esas alınacağı yazılıdır. Şu halde 1956 yılında yeniden mükellefiyete gireceklerin tayini için 1.1.1956 tarihinde işgal ettikleri mahallerin iratlarının 180 lirayı geçip geçmediğine bakmak lâzımdır.

Burada şu noktayı tehartiz ettirmek yerinde olur. Bir mükellefin bir senelik mükellefiyet şeklinin tayininde senenin ancak bir günündeki iradının esas alınması fikrimizce yanlış bir harekettir. Zira tatbikatta bazı mükelleflerin sene sonu yaklaşırken iş yerlerinden bir veya ikisini terk etmek suretile iş yeri iradını düşürdükleri, yıl başından sonra da tekrar aynı mahalde işe başladıkları ve bu suretle esnaf durumunu muhafaza etmeğe çalıştıkları görülmüştür.

Diğer taraftan aynı kanununun 13 üncü maddesinde esnaf muaflığının genel şartlarından birinin takvim yılı içinde kaybedilmesi halinde esnaf muaflığının yıl sonuna kadar devam edeceği hakkında bir hüküm mevcuttur. Bu hüküm de bazı mükelleflerin açıkladığımız hareketlerini teşvik edecek mahiyettedir. Fikrimizce bu hükümün tadili yani yılın her hangi bir gününde genel şartı ihlâl eden bir mükellefin o günden itibaren Gelir Vergisine tâbi tutulması yerinde olacaktır.

Meselâ 1956 yılının birinci günü işgal ettiği mahallin iradı 180 lirayı geçmeyen fakat ertesi günü buraya vazedilen alâti sabite iradile bu mikdarı kat kat tecavüz eden bir mükellef sene sonuna ka-

[9] Devlet Şûrası 4 üncü Dairesinin 3.11.1955 gün ve 955/4747 s. kararı.

dar esnaf olarak hiç vergi ödemeyeceği halde bu mükellefin iş yerine nisbetle daha küçük bir mahalde çalışan ve daha az kazanç temin eden diğer bir kimse kanunun bu hükmüne göre vergi ödeyecektir. Bu suretle Vergideki umumilik ve adalet prensibi zedelenmiş olacaktır. Aynı haksız durum yeniden işe başlayanlarda işe başladıkları tarihte 180 liradan noksan fakat bir kaç gün sonra işini büyütülerek bu miktar iradın fevkindeki iratlı mahallerde iş yapanlar için de mevzuubahis olabilecektir.

III — Esnaf muaflığının genel şartlarından üçüncüsü (6582 sayılı kanuna göre) yıllık beyanname esasından Gelir Vergisine tâbi olmamaktır.

Bilindiği gibi gelir vergisi beyan esasına dayanmakta; mükellefler bir takvim yılında muhtelif kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları bir beyannameye birleştirmektedirler.

Bu kazanç ve iratlar gelirin mahiyetine göre değişmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 71 inci maddesinde yıllık beyanname verilmeyecek gelirler, 72 nci maddede de ihtiyarî olarak beyanname verilecek haller tadadî olarak zikredilmiştir.

6582 sayılı kanuna nazaran; Gelir Vergisi Kanununun 71 ve 72 nci maddeleri hükümlerine göre kazanç ve iratlarını yıllık veya münferid beyannameye toplamayacak kazanç ve irat sahipleriyle, yıllık beyanname verilmesini gerektiren kazançları 66 nci maddenin 1 ilâ 4 No. lu bentlerinde ve 67 nci maddede yazılı olanlardan ibaret bulunanların aynı zamanda ticarî veya sınaî kazançları mevcut bulunduğu takdirde esnaf muaflığı şartını haiz addedilmeleri lâzım gelmektedir.

Bunların haricinde beyan esasında gelir vergisine tâbi bir geliri mevcut olanlar diğer şartları haiz olsalar bile ticarî ve sınaî kazançları üzerinden Gelir Vergisine tâbi tutulacaklardır.

Tadilden evvel 5421 sayılı kanundaki şart (ayrıca ticarî kazancı dolayısıyla Gelir Vergisine tâbi olmamak) şeklinde idi. Bu esasa göre ticarî kazancı dolayısıyla Esnaf Vergisine tâbi olanlar menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dolayısıyla Gelir Vergisine tâbi bulunuyorlardı. Bu suretle bir kimse muhtelif gelir kaynakları itibarile aynı yılda hem şahsî bir vergi ödüyor, hem de reel bir vergi ile teklif ediliyordu. Bu ise Gelir Vergisinin esas prensiplerile kabili telif olmayan bir durumdur.

Son tadil ile bu şartın şümülü genişletilmiş, sadece ticarî kazancı dolayısıyla değil, Gelir Vergisi mevzuuna giren her türlü ka-

zang ve iratlardan (Kanunun 66 ncı maddesinin 1 ilâ 4 No. lu bentleriyle, 67 nci maddesinde yazılı kazanç ve iratlar hariç) her hangi birisi dolayısıyla yıllık beyan esasında Gelir Vergisine tâbi bulunmak şartı konulmuştur. Bu suretle kanunun esas prensiplerile telif edilemeyen durum kısmen bertaraf edilmiştir. Halen yıllık beyan esasına tâbi olmakla beraber esnaflık şartına tesiri olmayan kazanç ve iratlar 66 ncı maddede dört bent halinde sayılan «Gayrimenkul hakların, menkul kıymetlerin satışından, hisselerin devir ve temlikinden doğan kazançlarla» 67 nci maddede yazılı arızî kazançlardan ibarettir.

O halde sair kazanç ve iratlar meyanında yer alan 64 ve 65 inci maddelerde sayılan özel hastahane, okul ve buna benzer ticarî olmayan müesseselerin işletilmesinden elde edilen kazançlarla 66 ncı maddenin son fıkrasında yazılı ve ticarî kazançlar gibi tesbit olunan kazançlar için yıllık beyanname verilmesi halinde esnaf muaflığı mevzu bahis olamayacaktır.

Gayrisâfi irat miktarına göre tayin edilen umumî şartta olduğu gibi üçüncü şart da takvim yılı başındaki veya işe başlama tarihindeki duruma göre tatbik edilir. Bu sebeple takvim yılı başında veya işe başlama tarihinde yıllık beyan esasında Gelir Vergisine tâbi bir geliri mevcut olan kimse ticarî kazancından dolayı da Gelir Vergisine tâbi olur. Bu tarihlerde böyle bir gelirin mevcut olmaması halinde esnaf muaflığı devam eder. Şayet bu tarihlerden sonra yıllık beyanname verilmesini icab ettirecek bir gelir elde edilirse bu yılın sonuna kadar esnaf muaflığına halel gelmez. Bu vaziyette bulunan bir kimse ancak o yılı takibeden yıl başından itibaren ticarî ve esnaf kazancı üzerinden Gelir Vergisine tâbi olur.

II No. lu şartta anlattığımız gibi bu şartın da yıl başındaki ve işe başlama tarihindeki duruma göre tatbiki mahzurludur. Bu tarihte bu durumda bulunmayan ve müteakip günlerde bu vaziyeti iktisab eden kimseler esnaf muaflığından faydalanırlarken öte taraftan bu tarihlerde muafiyetten faydalanamayan hüsnüniyet sahibi mükellefler adaletsiz şekilde vergi ödemiş olurlar.

Şimdi, esnaf muaflığının özel şartlarının tatbik şeklinin izahına gelmiş bulunuyoruz.

Esnaf muaflığının özel şartları :

Kanunda esnaf muaflığından istifade imkânları ayrıca işin nevi ve mahiyetine göre değişen başka şartların tahakkukuna da bağlan-

mıştır. Yani bu şartlar umumî şartlarda olduğu gibi esnaf olacakların hepsinde mutlak olarak aranacak değildir. Her işin mahiyet ve hususiyetine göre ayrı ayrı tesbit olunmuş bir takım şartlar muafiyetin tatbikinde esas olmaktadır.

Bir kimsenin esnaf muaflığından istifade edip etmediğinin tesbiti için evvelâ umumî şartlara bakılacak bu şartlara göre esnaf sayılıyorsa ayrıca yaptığı işin mahiyetine göre hususî şartlar araştırılacaktır. Mükellef kanunda yazılı iş nevelerinden biri ile iştigal ediyor ve buradaki şartları da haiz bulunuyorsa bu takdirde esnaf olarak muafiyetten istifade edecektir.

5421 sayılı kanunla kabul edilen ilk özel şartlar gayet geniş tutulduğundan iş hacmi bakımından Gelir Vergisine girmesi icabeden bir çok kimseler esnaf olarak cüz'î bir vergi ödemek imkânını bulmuşlar ve sistemin tatbikine engel olmuşlardır.

Meselâ küçük ticaret işleri için perakendecilikle kabul edilen 60.000 liralık mübayaâ haddini esnaflık durumu ile telif etmeğe imkân yoktur. Bahusus 60.000 liralık had kanuna göre yalnız tüccardan ve kurumlardan yapılan mübayaalara hasredilerek esnaftan ve müstahsilden yapılan mübayaaların bu haddin hesabına ithal edilmiş olması fiiliyatta bir senedeki alış haddinin bu mikdarın çok fevkine çıkabilmesine imkân vermiş ve elde edilen kazanç mikdarı da o nisbette artmıştır.

Bundan başka kanunun toptancılık tarifi de esnaf ve tüccarı tefrik edecek kat'î bir ölçü kudretini kazanmamış, Vazn Kanununun toptancı olarak vergilendirmek istediği pek çok ticaret erbabını toptancı olarak teklif etmeğe imkân hasıl olamamıştır.

Mezkûr kanunda toptancı, müstahsilden, tüccardan, kurumlardan satın aldıkları veya ithal eyledikleri mahsullerle emteayı tüccara, esnafa, kurumlara, kamu idare ve müesseselerine satanlar veya ihraç edenler ifadesile tarif edilmiştir. Bu tarife göre cereyan eden muameleler için hacmi, alış ve satış tutarlarının mikdarı nazarı itibara alınmaksızın toptancılık muamelesi sayılmıştır. Bunu takiben perakendecilik de tarif edilmiştir. Kanuna göre perakendeci doğrudan doğruya müstehlike satış yapanlardır. Muhtelif hadiseler dolayısıyla Devlet Şûrasınca verilen kararlarda bu maddeye göre mükellefiyet şeklinin tayini için evvelâ mükellefin perakendeci olup olmadığı araştırılacak, perakendeci olmadığı anlaşılırsa toptancı olarak teklif edilecekti.

Ancak müstahsilden, tüccardan ve kurumlardan mal satın alan bir çok kimseler bu malları olduğu gibi satmayıp imâl ederek sat-

tıklarından tatbikatta bu imâlciler mezkûr malların müstahliki sayılmışlar ve Gelir Vergisine tâbi tutulamamışlardır. Meselâ, Kundura veya terzi levazımatı ticaretile uğraşanlar veya benzin bayiliği yapanlar bunları esnaf durumunda bulunan kunduracılara, terzilere veya şoförlere sattıkları ve bu kimseler de bu maddeleri olduğu gibi değil, kendi işlerinde kullanarak kıymetlendirdikleri için müstehlik addedilerek perakendeci sayılmışlar ve gelir vergisi dışında kalmışlardır.

İdarenin bu gibileri Gelir Vergisi mükellefi addetmesi malî ve idarî kaza mercilerinin yukarki mütalâa ile bu şekildeki tatbikatı reddetmeleri yüzünden idare ile mükellefler arasında namütenahi ihtilâflar zuhur etmiş ve bu gibi ihtilâflar halen de devam edip gitmekte bulunmuştur.

Kaza Mercilerinin yukarki görüşlerinde ısrarları üzerine bir çok mükellefleri toptancılıktan dolayı Gelir Vergisine tâbi tutmak mümkün olamamış, adeta bu madde işlemez bir hale gelmiştir.

Perakendecilerde ise mübayaa haddi ölçüsünün geniş tutulması ve 60.000 liralık mübayaa haddinin yalnız tüccardan ve kurumlardan yapılan mübayaalara hasredilerek esnaftan ve müstahsilden yapılan mübayaaların bu haddin hesabına ithâl edilmemiş olması fiihliyyatta yıllık mübayaa haddinin bu mikdarı çok üstüne çıkabilmesine imkân vermiş ve bittâbi yüksek kazanç elde edenleri de esnaf vergisile teklif etmek zarurî olmuştur. Küçük sanat ve inşaat, küçük ulaştırma ve maden işlerinde de durum aynı olmuştur.

Yeni kanunda alım satım işlerine ait özel şartlar bakımından mükellefler arasında toptancı ve perakendeci diye bir tefrik yapılmamış, mübayaa ve satışların nereye ve kimlere yapılacağı da gösterilmemiştir.

Bundan başka kendi nam ve hesabına sanat ve inşaat işi yapanlara ait hususî ölçüde emtea alımına ait umumî ölçü meyanına alınmış, bu gibi işler için ayrı muaflik şartı tayini cihetine gidilmiştir.

Yeni kanunda bir takvim yılı içinde satın alınan veya ithal olunan emteanın iptidaf madde ve yardımcı malzemenin alış bedeli tutarının 20.000 lirayı geçip geçmediği, esnaf muaflığı haddinin tayininde esas tutulmaktadır.

Bu haddi aşan kimse Gelir Vergisi mükellefi addedilmekte, mübayaa bu miktarda veya bunun altında olduğu takdirde bu şart noktasından muaflığı haiz olduğu kabul edilmektedir.

Burada bir noktayı tebarüz ettirmek yerinde olur.

Satın alınan emtea, iptidai madde ve malzemenin hesabında acaba maliyet bedeli mi yoksa mübayaa bedeli mi esas alınacaktır?

6582 sayılı kanunun 2 nci maddesinde satın alınan iptidai madde, emtea ve malzemededen bahsedilmiştir. Şu halde 20.000 liralık haddin hesabında mücerret olarak mübayaa haddini esas almak, maliyet bedeline dahil olan masrafları ithal etmemek lâzımdır.

Satış ölçüsü :

6582 sayılı kanunla hususî ölçülerde esaslı bir değişiklik yapıldığını görüyoruz. 5421 sayılı kanunla iş hacmi esasları tesbit edilirken bu esasın muntazam defter ve kayıt tutulması külfetlerini yükleyen satış cephesi bir tarafa bırakılmış ve alım cirosu nazara alınmıştı. Halbuki yeni kanunla alım cirosunun yalnız başına maksadı temin etmediği nazara alınmış, bunun yanında satış cirosu ölçüsüne de yer verilmiştir.

Kanunun 2 nci maddesinin 2 nci bendine göre esnaf muaflığından faydalanmak için bir takvim yılı içinde satılan veya ihraç edilen emteanın, iptidai maddenin ve malzemenin satış bedeli tutarının 23.000 lirayı aşmaması, diğer bir ifade ile 23.000 lira veya onun altında olması lâzımdır.

Satışın nereye yapılacağı hakkında bir kayıt mevcut olmadığından kimlere yapılırsa yapılsın ancak satış bedeli miktarı esas alınacaktır. Bunda da mücerret olarak satış bedeli hesaba alınacak, satış bedeline ilâve edilen muamele vergisi, ambalaj vesair masraflar ithal edilmeyecektir.

Muaflık haddinin tayininde her şart ayrı ayrı nazara alındığından bir kimsenin alış bedeli miktarı 20.000 liradan noksan dahi olsa bir yıllık satışı 23.000 lirayı aşarsa esnaf muaflığı kaybedilecektir.

Ancak burada bir noksanlığa işaret etmek lâzımdır. Alım cirosunun faturalarla tesbit edileceği hakkında Vergi Usul Kanununda hüküm mevcut olduğu halde Esnafın bu haddi tecavüz edip etmediğini öğrenmek için satışını ne şekilde tesbit edeceği hakkında yeni kanunla bir hüküm sevkedilmemiştir. Fikrimizce bu bir noksanlıktır.

Ücretle yapılan işlerde esnaf muaflığının tâyini :

Iptidai madde ve yardımcı malzemesi müşteri tarafından temin edilen imalât, inşaat ve tamir işlerinde bir takvim yılı içinde alınan ücretlerin tutarı 3000 lirayı geçen esnaf gelir vergisine tâbi olacaktır.

Meselâ : Seyyar şekilde kundura boyacılığı yapan bir kimsenin, bir takvim yılında müşterilerden aldığı boya ücreti miktarı bürüt olarak 3000 lirayı geçerse o kimse esnaf muafliğından faydalanamayacaktır.

Hem kendi namına mal satılması veya hem de başkaları hesabına imalât, inşaat yapılması halinde muaflik haddinin tayini :

Satın aldığı malları aynen veya nev'ini, vasfını, terkiğini ve hassasını değiştirdikten sonra satan bir mükellef aynı zamanda ücretle imalât, inşaat ve tamir işleri yapıyorsa bu kimsenin esnaf muafliğından istifade edebilmesi için, satın aldığı emtea, iptidaî madde ve yardımcı malzemenin yıllık tutarı ile aldığı ücretlerin yıllık tutarının yedi katının 21.000 lirayı aşmaması lâzımdır.

Meselâ gömlek terziliği ile iştigal eden bir kimse bir taraftan müşterilerin getirdikleri kumaşları ücret mukabilinde dikerek gömlek imâl ederken, diğer taraftan mağazasında kendinin maliki olduğu kumaşlarla da gömlek yapıp satarsa bu kimsenin aldığı kumaşların mübayaa bedelile, temin ettiği ücretin yedi katı 21.000 lirayı tecavüz ettiği takdirde bu kimse esnaf muafliğından istifade edemez.

Bilfarz bir yılda 5000 lira kumaş mübayaa eden, 2000 lira ücret alan bir kimse esnaf muafliğından istifade eder. Ücret miktarı 2500 lira olursa istifade edemez.

Burada tavzihi lâzım gelen bir hususa işaret etmek isterim.

Memleketimizde terzilik ve kasketçilik gibi işleri yapan sanat-kârlar müşterinin getirdiği kumaşlara kendilerinin satın aldıkları malzemeleri de ilâve ederek imalde bulunurlar. Ve müşteriden malzeme ve imal ücretini birlikte tahsil ederler. Alınan ücret içinde hem malzeme ve hem de işçilik dahildir. Burada malzeme bedeli ve ücret birbiri içine girmiş memzuç bir vaziyettedir. Bu halde 21.000 liralık had nasıl hesaplanacaktır. Kanun bu noktada meskûttur. Bu gibi hallerin kanunda açıkça zikri daha muvafık olurdu kanaatindeyiz :

Tavassut işlerinde :

Sabit veya gezici olarak ticaret tellâllığı, komisyonculuk, emlâk tellâllığı, nakliyat komisyonculuğu gibi tavassut işlerle uğraşanların bir sene içinde aldıkları ücret miktarı 3000 lirayı aşarsa o kimsenin gelir vergisine tâbi tutulması icabeder.

Maden işletmelerile taş ve kireç ocaklarında, tuğla harmanlarında kum ve çakıl istihracı işlerinde :

Bu işlerde sadece 23.000 liralık satış haddi esas alınmıştır. Bir yılda bu miktar satışı tecavüz eden mükellefler esnaf muaflığını kaybederler. Bittabi bu haddin hesabında yalnız satış miktarı itibara alınacaktır.

Taşıma işlerinde :

a) Birden fazla motörlü kara nakil vasıtası (Otomobil, kamyon, otobüs vesair) işletenler ;

b) Beşten fazla araba işletenler ;

c) Su üzerinde müteharrik 5 rüsum tonilatosundan fazla makinelili, 50 rüsum tonilatosundan fazla makinesiz nakil vasıtası işletenler ;

d) Makinelili ve makinesiz vasıtaların birlikte işletilmesi halinde makinelilerin 10 katı ile, makinesizlerin tonilatoları toplamı 50 tonu geçenler ;

e) a, b, c, d fıkralarında yazılı hadlerin aşağısında kalsa bile taşıma işleri dolayısıyla bir yılda alınan ücretlerin tutarı 6000 lirayı aşanlar ;

esnaf muaflığından faydalanmazlar.

Bu hükümlere göre tek bir kamyon işleten kimse yahud da işlettiği kamyonun sahibi olan şoför bile yılda aldığı nakliye ücreti 6.000 lirayı aştığı takdirde esnaf muaflığından faydalanamayacaktır.

Bittabi bu miktar bürüt miktardır. Halihazır iş hacimleri nazara alınırca bütün nakil vasıtaları Gelir Vergisine tabi olacaktır.

Şu halde kanunda motörlü kara nakil vasıtaları için özel şart olarak adet esas alınmış, arabalar dışında motörsüz kara taşıma vasıtaları için bir hüküm konmamıştır. Bunlar için bittabi hasılat ölçüsü tatbik edilecektir.

Kara nakil vasıtalarile deniz nakil vasıtalarının memzucen işletilmesi halinde müşterek özel bir hüküm vazolunmadığından her ölçüyü ayrı ayrı mütalâa etmek lâzımdır. Ancak bütün bu vasıtaların işletilmesinden elde edilen yıllık ücretin 6.000 lirayı geçip geçmediğine bakılacaktır.

Kâr hadleri düşük olan emteada alım ve satım hadleri :

İnhisara tâbi maddelerle, damga pulu, millî piyango bileti, akar yakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz

şekilde düşük olan emteanın alım ve satım hadleri alâkalı Vekâletlerin mütalâası alınarak Maliye Vekâletince tayin olunacaktır.

Ortak olarak çalışanların esnaf muafılığı nasıl tayin edilecektir :

Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, aynı işte ortak olanlarda genel ve özel şartların ne şekilde tatbik edileceği açıklanmıştır.

Bu fıkraya göre genel şartlardan iş yeri kirası ile özel şartlardan iş hacmi ölçüleri toplu olarak nazara alınacak, diğer şartlar her ortakta ayrı ayrı aranacaktır. Ancak hususî ortaklıklarda âkid şerikler dışında kalan hususî şerikler yıl sonunda menkul sermaye iradî için Gelir Vergisi beyannamesi vermeğe mecbur olduklarından diğer âkid şerik de Gelir Vergisine tâbi olacaktır. Şu halde 9 uncu madde hükmü sadece âdi ortaklıklar hakkında tatbik olunacaktır.

C — Takvim yılı içinde bu şartlarda vukua gelen değişikliklerin esnaf muafılığına tesir derecesi :

Gelir Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde şartların kaybedilmesi halinde yapılacak muamelenin mahiyeti umumî şartlar ve hususî şartlar bakımından ayrı ayrı tayin edilmiştir [10].

1 — Esnaf muafılığının umumî şartlarının yıl içinde kaybedilmesi :

Madde hükmüne göre esnaf muafılığının umumî şartlarını yıl içinde kaybedenler, müteakip takvim yılı başından itibaren Gelir Vergisine tâbi bulunacaklardır. Bunun içindir ki, işe başladığı tarihte veya Ocak ayı başında esnaf muafılığı umumî şartlarını haiz olan bir kimse, bir müddet sonra muafiyetini kaybederse, ertesi takvim yılı başına kadar, muafiyetten istifade eder.

Burada bir sual akla gelir. İşe başladığı tarihte muafiyet şartlarını haiz olan bir kimse, bir müddet sonra muafiyetini kaybetse ve müteakip yıl başında muafiyet şartlarını tekrar iktisab etmiş bulursa, ertesi yıl için muafiyetten istifade edebilecek midir?

Kanunda bu hususta bir hüküm mevcut değildir. Kanundaki hüküm mutlak olduğundan muafiyet yıl içinde kaybedildikten sonra

[10] 13 üncü maddenin son fıkrası hükmü 6582 sayılı kanundaki esaslara uymadığından kaldırılmıştır.

ertesi takvim yılı başında tekrar iktisab edilse dahi bir daha esnaf muaflığından istifade etmemenin kanunun ruhuna uygun düşeceği fikrindeyiz.

2 — Muaflığın özel şartlarının yıl içinde kaybedilmesi :

a) Özel şartlardaki iş hacmi ölçüleri % 50 ye (% 50 dahil) kadar bir artış vuku bulmuş ise muafiyet ertesi takvim yılı başında kalkar.

b) Ölçülerdeki artış % 50 yi aşmakta ise, muafiyet artışın vukua geldiği takvim yılı başından itibaren kalkar. Her iki şekilde muafiyeti kalkanlar muafiyeti kaybettiklerini bir ay içinde bağlı oldukları vergi dairesine bildirirler. (a) bölümünde açıklanan durumda bulunanlar müteakip yılın Ocak ayında defterlerini tasdik ettirerek muamelelerini kaydetmeğe başlarlar.

(b) Bölümünde yazılı olduğu şekilde muafiyetini kaybedenler muaflığı kaybettikleri tarihten itibaren bir ay içinde defterlerini tasdik ettirip muamelelerini yazmağa mecburdurlar. Bu gibiler aynı zamanda yıl başından muafiyetin kalktığı tarihe kadarki kazançlarını muhafaza ettikleri vesikalara dayanarak tesbit ederler.

Meselâ bakkalık yapan bir kimse alım veya satım hadlerinden birini (% 50 den fazla bir mikdarı) 1 Temmuz 1956 tarihinde kaybetse 1.1.1956 - 1.7.1956 tarihleri arasındaki kazancını saklamak mecburiyetinde olduğu faturalara göre her maddenin normal olarak kâr hadleri yüzdelerine göre hesaplayabilir. Bu suretle bir tesbit yapamayanlar bu devreye ait kazançlarını tahmin ederler. Her iki şekilde bulunan kazançların noksan olduğunun tetkik elemanlarınca tesbiti halinde matrah farkına ait vergilerin asılları alınır, cezası alınmaz.

Burada kanunda mevcut bir noksanlığa işaret etmek yerinde olur. Tadilden evvel kanunun 13 üncü maddesinin son fıkrasında esnaf muaflığı şartlarını haiz olanlardan muaflıktan faydalanmak istemediklerini yazı ile bildirenler taleplerini takibeden takvim yılı başından itibaren, yeni işe başlayanlarda işe başlama tarihinden itibaren Gelir Vergisine tâbi tutulacağı hakkında bir hüküm mevcut idi.

Yeni kanunla bu hüküm kaldırılmıştır.

6582 sayılı kanuna göre Gelir Vergisinden tamamen muaf olan bir kimsenin Gelir Vergisine tâbi olmayı istemeyeceği bedihi ise de,

tatbikatta bazı mükellefler yıl içinde bilhassa özel şartlardaki iş hacimlerini % 50 nisbetinde tecavüz edeceklerini kat'î olarak tahmin ettiklerinden işlerinin selâmeti bakımından işe başlama tarihinden veya takvim yılı başından itibaren defter ve kayıt tutmayı arzu etmektedirler. Kanunda bu ciheti tedvin eden bir hüküm bulunmamaktadır. Buna rağmen tatbikatta bunu arzu eden mükelleflere defter tutmaları tavsiyesinde bulunmaktadır. Fikrimizce kanunda bu hususun formüle edilmesi yerinde olacaktır.

Burada mükelleflerin yanlış anladıkları ve hatta yanlış tatbik ettikleri bir cihetin aydınlatılması yerinde olur.

Esnaf muaflığının özel şartlarını % 50 nisbetinde tecavüz etmeleri sebebiyle muafiyeti kaybedenlerden bazılarının tahmin ettikleri kârları defterlerinin başına yazdıkları görülmüştür. Kanunda defterlerin muafiyetin kalktığı tarihten itibaren tutulacağı sarahaten yazılı olduğundan mükelleflerin böyle bir kayıt yapmalarını ve tahmin ettikleri kârları Mart ayında verecekleri yıllık beyannamede göstermeleri icabeder.

Muafiyet şartlarının yıl içinde kazanılması :

Takvim yılı başında veya işe başladığı tarihte esnaf muaflığı şartlarını haiz olmayan ve fakat yıl içinde bu şartları iktisab eden bir kimsenin hangi tarihten itibaren vergiden muaf olacağı hakkında kanunda bir hüküm yoktur. Gelir vergisinde yıl içinde muafiyetin kaybedilmesi halinde mükellefiyet ertesi yılda başladığından muafiyetin yıl içinde kazanılması halinde de mükellefiyetin ertesi yıl başına kadar devam etmesi Gelir Vergisi prensiplerine ve yukarıda izahını yaptığımız hükümlere daha uygun olur.

D — Bu mevzudaki dilek ve temennilerimiz :

Esnafın tamamen gelir vergisinden muaf tutulmasına ilmi prensipler, vergi tekniği ve memleketimizin özel şartları bakımından bir zaruret olup olmadığını incelersek şu neticeye varılır :

1 — Fertlerin vergi karşısında müsavatını sağlayacak prensiplerin başında umumîlik kaidesi gelir. Gelir vergisinin âdil bir vergi olabilmesi için malî külfet bakımından vatandaşlar arasında bir umumîlik teessüs etmesi lâzım gelir. Bu günkü esnaf muaflığı bu zaviyeden ele alınacak olursa bu prensiple telifine imkân görülemez. Çünkü memleketimizde çok geniş bir vatandaş külesini mükellefi-

yet dışı bırakan yeni kanunla Gelir Vergisindeki umumilik prensibi temelinden sarsılmıştır.

Nitekim memleketimizde 1954 yılında verilen Gelir Vergisi beyannamesi adedi 82 111 dir [11].

Aynı yıl sabit esnafın verdiği beyanname adedi 300.000 den fazladır. Gezici esnafın mükellef adedi ise 150 000 civarındadır. 6582 sayılı kanuna göre gayrisâfi irad haddi altında bir ciro hadleri de üçte bir - yedide bir nisbetinde daraldığı nazara alınacak olursa adedi 450 000 civarında bulunan esnaftan asgarî 150 000 kişinin vergi dışı kalacağı tahmin edilebilir.

2 — Gelir vergisi beyan esasına dayanmaktadır. Bunun muvaffakiyetle tatbiki mükelleflerin hesap ve kayıt tutmalarile ve bu kayıtların neticelerini vergi dairesine tafsilâtlı şekilde beyan etmelerile mümkündür. Gerçi hakikî mânada esnafın faaliyetlerini böyle bir muhasebe ile tesbit etmelerine imkân yoksa da, kanunun kabul ettiği ölçülere göre esnaf sayılan bütün mükelleflerin defter ve hesap tutmaya muktedir olamayacakları iddiası pek varid değildir.

Bahusus, Vergi Usul Kanunu bilânço esasını yanında hasılat ve masrafların kaydına istinad eden basit, işletme esasına göre defter tutmaya da müsaade etmiştir. Bu gün muafiyetten faydalanan ve yıllık mübayaası 20.000 lira civarında olan bir esnafın bu basit hesabı tutamayacağını iddia etmek pek güçtür. Esasen bu gibi kişiler alım ve satımlarını basit bir deftere yazarak işlerini yürütmektedirler. Bu bakımdan kayıtlarını biraz daha muntazam tutarak sene sonu kârlarını her zaman beyan edebilirler.

3 — Yeni lâyiha ile Gelir Vergisi Kanunu hükümleri arasında şu noktadan esaslı bir tezahtan müşahede edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre yıllık kazancı en az geçim indirimi dâvurunda kalacak mükelleflerden hiç vergi alınmamakta ve indirimin en yüksek haddi dörtten fazla çocuklu evli mükellefler için 1440 lira olarak kabul edilmektedir.

Bu hadde göre yeni kanunla kabul edilen iş hacmi ölçüleri tetkik edilecek olursa bilhassa alım ve satım ciro hadlerinin çok yüksek olduğu neticesine varılır. Zira esnafın senelik kârının en az geçim indirimi altında kaldığı mütalâa edildiği takdirde yıllık mübaya haddinin 7000 ve satış haddinin 10000 lira olması gerekirdi.

[11] 1955 yılı Bütçe Gerekçesi, sahife 66.

4 — Bu mahzurlarına binaen yeni kanunda kabul edildiği şekilde geniş bir mükellef kitlesinin Gelir Vergisi dışında bırakılması mahzurludur.

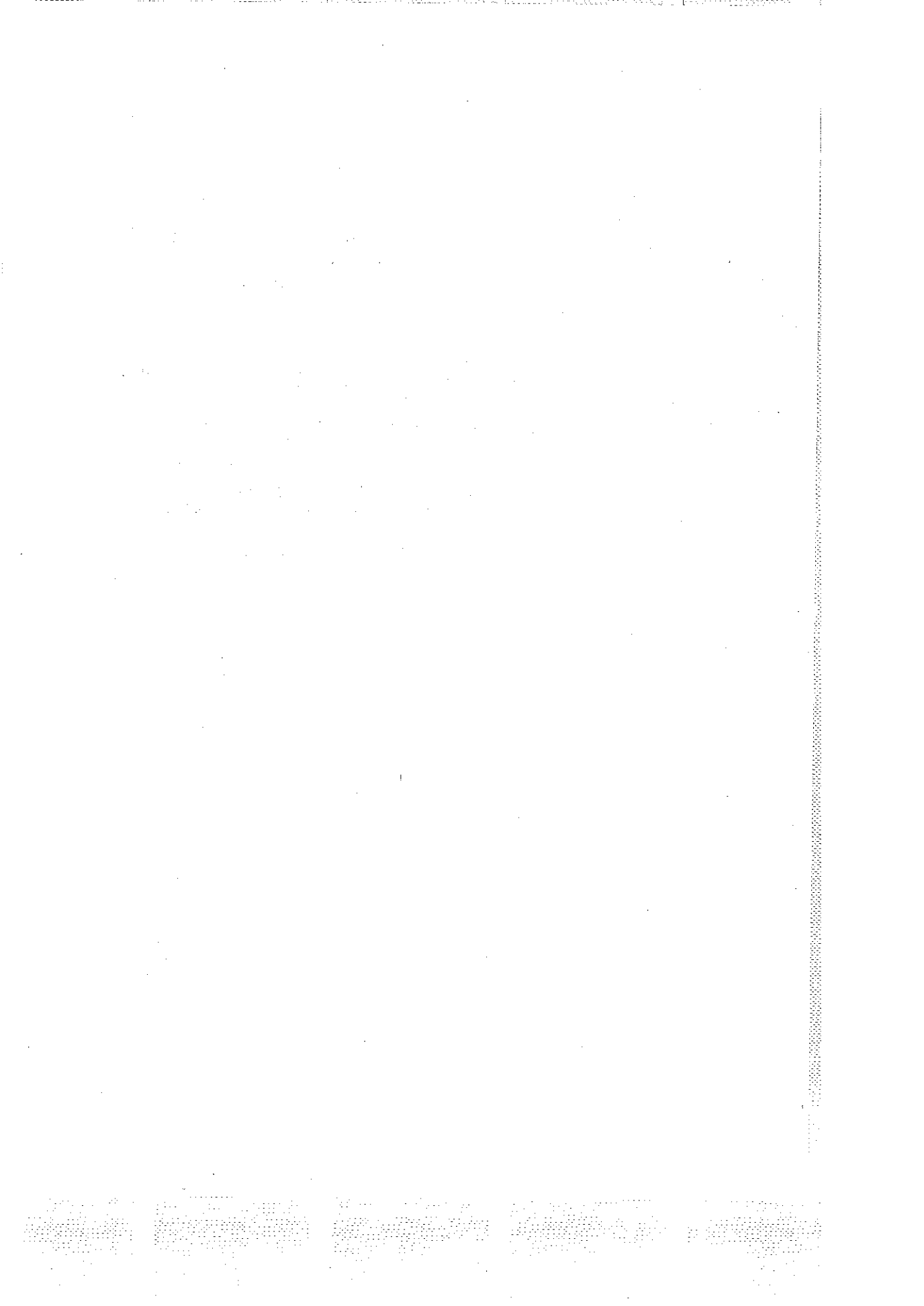
Fikrimizce yıllık kazancı düşük olan esnafın gelirinin diğer bazı memleketlerde olduğu gibi Gelir Vergisinin şümulü içinde götürü usule göre tesbit etmek memleketimizin şartlarına daha uygun olur. Bu suretle esnaf gelir vergisinin şümulü içinde şahsî bir vergiye tâbi tutulurken, diğer taraftan çok geniş tutulan ölçüleri de işin icabına mütenasip hadlere indirmek kabil olur.

Bundan başka Gelir Vergisinde umumîlik kısmen temin ve vergi bakımından müsavatsızlık yaratan durum bertaraf edilmiş olur.

Bilhassa Fransa, Almanya ve Belçika gibi okur yazarları adedi bize nazaran çok yüksek olan memleketlerin dahi küçük ticaret ve sanat erbabını götürü olarak teklif etmekte oldukları nazara alınacak olursa bizim bu yola gitmemiz en salim bir hareket olur.

Esasen 1952 yılı tadil tasarısı ile bu yolda gidilmiş iken sonradan bundan neden dönüldüğünün sebebini anlamak pek güçtür.

Istanbul, 18 Ocak 1956



ASGARİ GEÇİM HADDİ ÜZERİNDE DÜŞÜNCELER

M. Orhan DİKMEN

İstanbul Üniversitesi Maliye Profesörü

I — Asgarî geçim indiriminin umumî esasları :

Modern vergi teorisinin dayandığı esas prensiplerin başında gelen *iktidar prensibi*'ne göre, herkes iktidarı nisbetinde vergi ödemelidir. Hakikî mânada vergi iktidarı ise, şahsın fizyolojik varlığının idamesi için gerekli vasıtaları temin etmesinden sonra başlar. Şu halde, *maddî imkânları*, ancak varlığını idameye müsait olabilecek derecede bulunan kimselerin, hakikî bir vergi ödeme iktidarı olamaz ve bu kimseler vergi mükellefiyetinden hariç tutulmak icap eder. İşte, asgarî geçim indiriminin dayandığı esas fikir budur.

Bu mânada asgarî geçim haddi, iktisadî ve kısmen de sosyal ve ahlâkî sebeplere istinat etmektedir. Demek ki, bu müessesenin esasında, *malî* adalet düşüncesi vardır. Fakat, asgarî geçim haddinin, siyasî ve demografik maksatlarla kullanılması da mümkündür. Bu takdirde, asgarî indirim, vergilemede iktidar prensipini ve vergi adaletini temine yarayacak bir müessese olmaktan çıkarak, nüfus politikası vasıtası ve bazan da siyasî hâkimiyet tedbiri haline gelmektedir.

Biz, bu etüdümüzde, asgarî geçim haddini, münhasıran malî adalet zaviyesinden tetkikle iktifa ederek, bunun demografik ve politik maksatlarla kullanılması halini nazarı itibara almayacağız. Başka bir deyişle, bu meseleyi, müdahaleci vergi politikasının vasıtalarından biri olarak değil [1], sadece iktidar prensipinin gerçekleşme tedbirlerinden biri olarak mütalea edeceğiz.

1 — Zamanımızda umumiyetle kabul edilen bu asgariye müteallik fikirlere, daha XVIII. asırda rastlanmaktadır. Meselâ, *Montesquieu* sarîh olarak bu fikri ifade etmiştir : «Herkesin müsavi bir fizyolojik asgariye ihtiyacı vardır; bu asgariden vergi alınmamalı-

[1] Bu mevzuda bk. M. O. Dikmen : Liberal, bitaraf ve müdahaleci vergi politikaları, İstanbul, 1956.

dır» [2]. Keza, *von Justi*, *Sonnenfels*, *Bentham* ve *J. S. Mill* gibi müellifler bu istisnayı müdafaa etmişlerdir [3]. *Sismondi* de, «vergi, insandan, hayatının idamesi için lâzım olanı istemekten kaçınmalıdır; zira devletçe açlığa mahkûm olan bir kimseye, devletin kendisine temin ettiği menfaatlerden bahsetmek gülünçtür» demektedir [4].

Buna karşılık, *G. Schmoller* gibi daha ziyade liberal ve muhafazakâr müelliflerle, devleti, fertlerin hayatı üstünde ve bundan daha mühim bir varlık olarak kabul eden *A. Held* ve *G. Cohn* gibi müelliflerin, bu istisna aleyhinde vaziyet almış olduklarını kaydetmek lâzımdır [5].

Asgarî geçim haddinin vergi dışı bırakılması lüzumu, bugün herkes tarafından — prensip itibarile — kabul edilmektedir. Bununla beraber, zamanımızda dahi, bunun mahiyeti ve bilhassa derecesi hakkında, müellifler arasında bir ittifak olduğu iddia edilemez.

2 — Filhakika, asgarî geçim haddini, *fizyolojik* asgariye irca edenler bulunduğu gibi, bunu bahis mevzuu asgarinin fevkinde, meselâ *kültürel* bir asgarî olarak kabul edenler de vardır. Binaenaleyh, bu asgarinin, esas itibarile, bu düşüncelerden hangisine göre bina edilmesi gerektiği meselesi üzerinde durmak icap eder.

a) *Fizyolojik asgarî* fikrine tarafdâr olanlar diyorlar ki, bu istisna, hakikî mânada bir vergi ödeme iktidarının, ancak fizyolojik varlığın idamesi imkânlarının temininden sonra bahis mevzuu olabileceği düşüncesine dayanmaktadır. Maddî vasıtaları, fizyolojik varlığının idamesine yetecek miktarda olan bir kimsenin, vergi iktidarı olamaz. Bu kimse, vergi mükellefiyetinden muaf tutulmak gerektir.

Şu halde, asgarî geçim haddi, fizyolojik varlığın idamesine yetecek miktardır ve bu miktar asgarî geçim indirimini tayin eder. Ancak, herkesin, her ailenin ayrı ayrı bu şekilde asgarî geçim haddini hesaplamak mümkün değildir; bu itibarla, asgarî geçim haddi

[2] *Montesquieu*: De l'Esprit des Lois, Genève 1748, XIII. Kitap, VII. Bahis.

[3] Bk. meselâ *J. S. Mill*: Principles of Political Economy, London, 1848, V. Kitap.

[4] Bk. *F. Neumark*: Maliyeye dair Tetkikler, 4. tabı, İstanbul 1951, s. 167-168.

[5] *G. Cohn*'un «Political Science Quarterly» deki makalesinden başka bk. *A. Held*: Einkommensteuer, s. 103 ve m.

veya hadleri, umumî meblâğlar şeklinde tayin ve tesbit olunmaktadır.

Fikrimizce, bu düşünce 2 bakımdan muhakeme edilmek icap eder : Bir kerre, fizyolojik asgarinin umumî bir şekilde tayin ve tesbiti kolay ve hatta mümkün değildir. Bu asgarinin, o da sırf gıda bakımından [6], kalori gibi maddî ölçülere irca edilmesi kabil olsa dahi, ırka, bünyeye, cinsiyete, cüsseye, yaşa, faaliyet tarz ve şiddetine, iklime ve hattâ mevsime göre değiştiğini kabul etmek lâzımdır.

Bu farklara rağmen, azçok kabule şâyan bir ortalama tesbit olunabildiğini farzedelim. Bu sefer de, gerekli asgarî kalori miktarının temin vasıtalarındaki farklarla karşılaşmamız mukadderdir. Ayrıca, bu vasıtaların — gıdaların — tayini sırasında, bunların, bir muntıkadan diğerine ve aynı zamanda mevsime ve konjunktüre göre değişen fiatlarını da nazarı itibara almak zarureti vardır.

Neticede, tatmin edici bir ortalama kalori miktarı ile bunun mutad gıdalarla en ucuz olarak kaçta temin edilebileceğini tesbit edebilssek dahi, bunun bir mânası olabilecek midir? Bu suale müsbet cevap vermek çok zordur.

Hakikaten, fizyolojik asgarî kadar maddî vasıta temin eden bir kimsenin, yaşayabilmesi için, bu vasıtaların tamamını, hayatının idamesi maksadile kullanması zarureti âşikârdır. Şu halde, bu asgarî derecesinde maddî vasıta temin eden kimseden vergi almak cihetine gidildiği takdirde, bu kimsenin, istenilen vergiyi maddeten vermesi imkânsızdır. Bu şahıs, vergiyi şeklen verse dahi, şu veya bu suretle, meselâ inikâs yolu ile, bu vergi yükünden kurtulması zaruridir. Aksi takdirde, bu kimsenin ölmesi icap eder [7].

Bunun bir mânası da, fizyolojik varlığın idamesi için gerekli meblâğların, esasen, maddeten vergilenemediğidir. Vergi yükünün, fizyolojik asgariye tecavüz ettiği hallerde, maddî ve nihaf değil, sadece şekli ve muvakkat bir vergi ödemesi ile karşı karşıya bulunduğumuzu unutmamak lâzımdır. Vakıa, kısa bir zaman için, vergi-

[6] Fizyolojik varlığın idamesi için belki sıcak memleketlerde gıda kâfidir. Fakat mutedil denilen muntikalarda ve hele soğuk memleketlerde gıdaya giyim ve barınma ihtiyaçlarını da ilâve etmek zaruridir. Bunlarda asgarî haddi tayin ve tesbit etmek, bir bakıma asgarî gıda miktarının tayininden daha da zordur.

[7] Bazı müellifler, meselâ F. Nitti, böyle bir geçim asgarisi mefhumunun «absurde» (mânasız) olduğunu kaydetmektedirler. Çünkü bu had daha da indirebildiği takdirde, artık bir asgarî olduğu söylenemez.

leme, bu asgariye tecavüz edebilir, fakat bunun uzunca bir zaman devam etmesi, tarif icabı, imkânsızdır.

Şu halde, fizyolojik asgarinin tesbitine çalışmak, bir bakıma mânasızdır. Bu asgarî, fiilî ve hakikî vergi ödemelerinde, kendiliğinden, tesirini icra etmektedir. Bu bakımdan da, asgarî geçim haddinin, fizyolojik varlığın idamesi için gerekli miktara intibak ettirilmesi şart değildir. Netekim, tatbikatta, bunun bazan, fizyolojik haddin altında, çok kerre de, bunun üstünde tesbit edildiğini görüyoruz.

b) Bazı müellifler, *kültürel asgarî* fikrini ileri sürmüşlerdir. Bunlara göre, asgarî geçim seviyesi, muhtelif sosyal grup ve sınıflara göre oldukça farklıdır. Asgarî geçim haddinin kıstası olarak da bu kültürel geçim asgarisini nazarı itibara almak lâzımdır. Binaenaleyh, asgarî geçim indiriminin, faraza köylü ve şehirli, aynı zamanda işçi, esnaf, memur, serbest meslek erhabı, tacir ve ilh.. için farklı olarak tesbiti zaruridir.

Filhakika, bilgi ve görgü, âdet ve teamüller ve hatta içtimâî zaruretler dolayısıyla, meselâ bir memur veya avukat ile bir işçinin kültürel mânada geçim asgarileri aynı olamaz. Birincilerin, sonuncudan fazla olarak birtakım *zarurî* masrafları vardır. Bu itibarla, kültürel bir geçim asgarisinden ziyade, muhtelif içtimâî grup ve sınıflara göre *farklı* geçim asgarilerinden bahsetmek daha doğru olur.

Bugüne kadar, bu şekilde muhtelif geçim asgarilerini nazarı itibara alan bir gelir vergisi yoktur. Buna mukabil, mesele doktrinde münakaşa edilmiştir. Bu fikri müdafaa eden müellifler arasında *G. Cassel ve L. von Wiese* zikredilebilir [8]. Fakat, hemen ilâve etmek icap eder ki, bu fikirler, müelliflerin ekserisi tarafından kabul edilmemektedir. Umumen kabul edilen fikir, herkes için aynı istisna haddinin tatbiki fikridir.

Bazı müellifler, tenkidi daha ileri götürüp, herkes için aynen tatbik edilse bile, kültürel asgarî mefhumunun müphemiyeti üzerinde durmaktadırlar. Meselâ, *F. Neumark'a* göre «bilhassa kültürel geçim seviyesi mefhumu epeyi müphem olduğundan, istisna edilecek meblâğların tesbiti ziyadesile nazik ve güç bir mesele teşkil etmektedir» [9].

[8] *G. Cassel* : Theory of prog.ressive taxation, «Economic Journal», cilt II, 1901, s. 483 ve m. - *L. von Wiese* : Das Prinzip der Progression in der Einkommenssteuer, «Festgabe für Schanz» içinde Tübingen 1948, s. 26 ve m.

[9] *F. Neumark* : Gelir Vergisi, İstanbul 1946, s. 35.

Bu tenkitte bulunanların haklı oldukları şüphesizdir. Kültürel geçim seviyesinin tesbiti çok zordur. Fakat, biraz yukarıda, fizyolojik geçim asgarisinin tesbitinin de, kolay olmadığını açık bir surette belirtmiştik. Bu itibarla, bu haklı tenkit, fizyolojik geçim asgarisi lehine bir tesir icra edecek durumda değildir.

c) Kanaatimizce, asgarî geçim haddi ve dolayısıyla indirimi meselesi, daha ziyade muhtelif grup ve sınıfları hatıra getiren kültürel bir mefhum olarak ele alınacak yerde, muayyen bir topluluğun muayyen bir zamanda erişmiş olduğu medeniyet seviyesine göre tâyini icap eden bir asgarî olarak mütalâa edildiği takdirde, hem daha basit, hem de daha sağlam bir esasa varılmış olur.

Buna, kısaca, *medenî asgarî* de diyebiliriz. *C. F. Bastable*, «muayyen bir zamandaki ölçülere uyar şekilde, insana yakışır bir hayat temini için lüzumlu olan geçinme vasıtaları yekûnu» demektedir [10]. Daha yeni müelliflerden *J. F. Due* de, buna yakın mânada «sade bir hayat seviyesi temini için gerekli miktar» tarifini vermektedir [11]. İtalyan *G. Masci* ise, *sosyal asgarî* tâbirini kullanmakta ve bunu «refah ve beşerî haysiyetin asgarî seviyesi» şeklinde tarif etmektedir [12].

d) Bu mevzuda, asgarî geçim indirimini, *pratik vergileme icapları* ile izaha çalışan müellifler bulunduğuna da şimdiden işaret edelim. Bunlar arasında, İtalyan müellifleri (bilhassa *Mazzola* ve *De Viti de Marco*) ile *H. L. Lutz* sayılabilir [13].

Bunlara göre, çok düşük gelirleri vergilendirmek, tamamen imkânsız olmasa bile, fevkalâde zordur ve üstelik mânasızdır. Bunlardan vergi almak için yapılacak masraflar, temin olunacak varidatın üstünde dahi olabilir. Mutad olarak, verginin gayesi malî yâni devlete varidat temin etmek olduğuna göre, tâbir caizse menfî varidat için vergi koymak yoluna gitmenin bir mânası olmamak gerektir.

Şu halde, asgarî geçim indiriminin mahiyeti, bu müelliflere nazaran, vergide rasyonelliğin temininden ibarettir. Bu arada, bu in-

[10] *C. F. Bastable*: Public Finance, zikr. eser, s. 301. - Ayrıca *H. Schmidt*: Existenzminimum, zikr. eser, s. 4-5.

[11] *J. F. Due*: Government Finance, zikr. eser. s. 194.

[12] *G. Masci*: Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario, 3. tabı, Roma 1939, s. 246.

[13] Bk. meselâ *A. De Viti de Marco*: Principii di Economia Finanziaria, Torino 1934, s. 274.

dirimin, müterakkilik sisteminin bir tamamlayıcısı olarak kullanıldığı da bir vâkıdır.

3 — Asgarî geçim haddi istisnasının *tabbik sahasına* gelince, bunun *sübjektif vasıtasız vergiler* ve bilhassa *gelir vergisi* sahası olduğunu söyleyebiliriz.

a) Vakıa, *objektif vasıtasız vergiler*, yahut *randıman vergileri* sahasında da çok kere bir asgarî mükellefiyet haddi kabul edilmekte ve bu haddin altında kalan kazanç ve iratlar vergi dışı bırakılmaktadır. Fakat, bu istisnaların, iktidar ve sosyal adalet prensiplerile doğrudan doğruya bir alâkası yoktur. Bunlar, daha ziyade, biraz evvel işaret ettiğimiz, vergi varidatı, yâni vergi matrahlarının devlete fazla cibayet masrafları yüklemeyecek şekilde tesbiti düşüncesine dayanmaktadır.

Bu objektif randıman vergilerinde, muayyen bir şahsın muhtelif kaynaklardan kazanç ve iratları olduğu takdirde, bahis mevzuu istisna hadleri, birbiri üzerine eklenmektedir. Neticede, aynı gelire, başka bir deyişle aynı vergi ödeme iktidarına sahip bulunan kimselerde, birbirinden farklı indirimler tatbik edilmiş olmaktadır.

Halbuki, bir şahsın asgarî geçim haddi, gelirini temin ettiği kaynaklara, yahut bunların bir veya müteaddit oluşuna göre farklı olamaz. Bunun için mâkul bir sebep yoktur. Gelirini 2 ayrı kaynaktan temin eden bir kimsenin gelirinin tamamını tek bir kaynaktan elde eden kimseye nazaran 2 misli bir asgarî geçim haddinden istifade etmesi, herhangi bir suretle izah olunamaz.

Objektif vasıtasız vergilerdeki istisnalar, ancak gelirlerini tek kaynaktan elde etmekte bulunan şahıslar için bir nevi asgarî geçim istisnası mahiyetini taşıyabilir. Fakat, tekrar edelim ki, bu istisnaların konuluş sebebi, esas itibarile, vergi tekniği ile alâkadardır. Netekim muhtelif objektif vasıtasız vergilerdeki istisnaların, mikdar itibarile, birbirinden farklı oluşu da bunu göstermektedir. Bu bakımdan, gelirini tek bir kaynaktan temin eden kimselerde dahi, bu nevi istisnaların hakikî mânada bir asgarî geçim indirimi teşkil ettiği söylenemez; çünkü bunların dayandığı kıstaslarla, asgarî geçim ölçüleri arasında büyük farklar bulunabilir.

b) Asgarî geçim haddinin istisnası, vasıtalı vergilerde büsbütün temin edilemez. Vakıa, vasıtalı vergiler sahasında, bu maksada yaklaşmak istikametinde gayret sarfedilmektedir. Bu arada, bütün

zarurî maddelerin istihlâk ve muamele vergileri dışında bırakılması ve ancak ikinci, üçüncü derecedeki maddelerden ve bunların da mümkün mertebe nisbeten yüksek kalitelerinden ve bunların da yoluna gidilmektedir. Bu suretle takip olunan maksat, vasıtalı vergilerin ric'iliğini imkân nisbetinde hafifletmek ve asgarî geçim haddi civarında gelir sahibi bulunan kimselerin vasıtalı vergi de ödemesellerini temin etmektir.

Fakat, bugün bütün gayretlere rağmen, bu hususun vasıtalı vergilerde tam olarak gerçekleştirilebilmiş olduğu söylenemez. Filhakika, bir taraftan bu faraziyenin doğruluk derecesi kabili münakaşa olduğu gibi, diğer taraftan, bugün dahi birçok memleketlerde — un, ekmek, tuz ve şeker gibi — zarurî maddeler, vasıtalı vergilere tâbi olmakta berdevamdır. Keyif verici maddeler olmakla beraber, hiç değilse tiryakileri için zarurilik vasfı muhakkak olan tütün, kahve, çay ve alkollü içkiler ise, ekser memleketlerde, ağır vasıtalı vergilere tâbidirler.

Bu itibarla, asgarî geçim haddi istisnasının vasıtalı vergiler sahasında tatbiki, teknik bakımdan mutlak surette gayri mümkün olmasa bile, her halde çok zordur. Bunun gerçekleşmesi, kısmî ve bir dereceye kadar da tesadüfî kalmağa mahkûmdur.

c) Biraz yukarıda kaydettiğimiz gibi, asgarî geçim istisnasının spesifik tatbik sahası *sübjektif vasıtasız vergilerdir*. Bunların başında da *gelir vergisini* saymak icap eder. Gelir vergisi, gerek tamamen sübjektif karakteri, gerekse umumiliği dolayısıyla, bu istisnanın en mükemmel bir şekilde tatbik edileceği vergi nevidir. Servet, servet artışı ve hatta gelir artışı vergileri dahi, nisbeten hususî ve mahdut karakterleri sebebiyle, asgarî geçim istisnasının tam tatbikine müsait değildirler.

Buna karşılık, gelir vergisinin yerine kaim olmak üzere düşünülen ve A.B.D. nde «*Spending Tax*», İngilterede ise «*Expenditure Tax*» diye isimlendirilen, sübjektif mahiyetteki «*masraf vergisi*» nde, asgarî geçim istisnasının mükemmel bir tatbik mevki bulabileceğine işaret edelim [14] Ancak, bu masraf vergisi, henüz tasavvur devresinde olup, hiç bir yerde tatbik edilmediğinden, bugün için asgarî geçim istisnasının spesifik tatbik sahası olarak gelir vergisini göstermek lâzımdır.

[14] N. Kaldor : An Expenditure Tax, London 1955, s. 205-212.

II — Asgarî geçim indiriminin leh ve aleyhindeki deliller :

Zamanımızda, asgarî geçim haddinin vergiden istisnası keyfiyeti, müelliflerin büyük ekseriyeti tarafından kabul edilmekle beraber, bilhassa 19. asırda ve fakat bugün dahi, bu istisna aleyhine ileri sürülen deliller ve hatta aleyhine vaziyet alan müellifler vardır. Bu itibarla, mezkûr istisna leh ve aleyhinde ileri sürülen deliller kısaca gözden geçirmekte fayda mülâhaza etmekteyiz.

1 — Asgarî geçim istisnası aleyhinde dermeyan olunan başlıca deliller şöyle hülâsa olunabilir :

a) Asgarî geçim istisnası *vergilerin verimini azaltır*. Millî gelirin büyük bir kısmını küçük gelirler teşkil eder. Bunların vergi dışı bırakılması halinde, vergi varidatının azçok kuvvetli bir şekilde azalacağı söylenebilir. Zira, bu küçük gelirler üst üste büyük yekûnlar teşkil eder. Bu matrahları da kaçırmamak lâzımdır. Hususile, millî gelir piramidinin basık olması halinde bu mahzur, yani vergi veriminin azalması keyfiyeti kendisini daha şiddetle hissettirir.

b) Asgarî geçim haddi *kat'i olarak tesbit edilemez*. Yukarıda, fizyolojik geçim asgarisinin tayinindeki müşküllere temas etmiştik. Aynı zorluk, kültürel geçim asgarisi için de, hattâ evleviyetle vâritir. Her iki asgarî ancak indî bir şekilde tayin olunabilir. Netekim, muhtelif memleketlerde asgarî geçim indirimlerinin birbirinden pek farklı olması, hattâ aynı memlekette bunun zaman zaman değiştirilmesi, yükseltiip alçaltılması da bunu göstermektedir.

c) Asgarî geçim masrafları içinde *devletin de hissesi* vardır. Devlet herkes için kaçınılmaz bir ihtiyaçtır [15]. Varlığı, fertlerin hayatından daha ehemmiyetlidir. Devlet olmaksızın fertlerin mevcudiyeti tasavvur olunamaz. Şu halde asgarî geçim masrafları arasında, devlet masraflarının da yeri olmalıdır. Bu masraflar ise, esas itibarile, fertlerin devlete ödedikleri vergilerle karşılandığına göre, vergilerin asgarî geçim masrafları arasında yer almaları da tabîî ve zarurîdir. Şu halde asgarî geçim haddi diye bir meblâğın vergiden istisna edilmesi yersizdir.

d) Asgarî geçim indirimi, *vergi umumiliği kaidesine aykırıdır*. Bu suretle azçok kalabalık bir kütlenin vergi dışı kalması tecviz olu-

[15] «Der Staat ist für alle ein Bedürfniss», A. Held : Einkommensteuer, s. 103.

namaz. Bu hal, demokrasinin temeli olan müsavât prensibine de aykırıdır. Bu kalabalık kütlenin vasıtasız vergi ödemesi de kâfi değildir. Zira vergi ödeme suuru, esas itibarile, vasıtasız vergilerin ödenmesinde hiss olunur. Bu ise hem ahlâkî, hem de politik bakımlardan fevkalâde ehemmiyetli bir keyfiyettir [16].

e) Asgarî geçim indirimi, *verginin konjonktüre karşı hassasiyetini artırır*. Vergilerin, konjonktüre karşı olan hassasiyet dereceleri, bunlarda asgarî geçime tekabül eden bir indirim kabul edilmiş olduğu takdirde, bu indirimin vüsati ile mütenasip bir şekilde artmaktadır. Konjonktürün yükselme ve refah devrelerinde, bu vaziyet büyük bir mahzur teşkil etmezse bile, alçalma ve depresyon devrelerinde, kuvvetli bir varidat azalması şeklinde tecelli eden hassasiyet, azçok müstakar gelir kaynaklarına muhtaç bulunan devlet maliyesi bakımından esaslı bir mahzur teşkil eder.

2 — Buna karşılık, asgarî geçim istisnası lehinde ileri sürülen delillerin başlıcaları da şu suretle hülâsa edilebilir :

a) Asgarî geçim istisnası *iktidar prensibinin bir neticesidir*; aynı zamanda bu prensipin tahakkuk vasıtalarından biridir. Sadece hayatın idamesine yetecek derecede malî vasıta temin eden kimselerin, vergi ödeme iktidarı olduğu farz olunamaz. Binaenaleyh, bu kimseleri vergi dışı bırakacak böyle bir istisna zaruridir. Keza, bir kimsenin ancak geçim asgarisini aşan gelir kısmından vergi alınabilir. Zira, vergi iktidarı, sadece bu kısımda mevcuttur. Şunu da ilâve edelim ki, iktidarı, bazı müelliflerin, sırf ekonomik, buna karşılık diğer bazılarının ahlâkî mânada bir mefhum olarak kabul etmeleri, bu neticeyi esas itibarile değiştirmemektedir.

b) Asgarî geçim istisnası *vasıtalı vergilerin ric'iliğini telâfi eder*. Bilhassa, zarurî maddeler üzerine konulmuş bulunan vasıtalı vergilerde, ric'ilik çok kuvvetli bir şekilde kendisini hissettirir. Böylece, vergi ödeme iktidarı çok düşük olan veya hiç olmayan kimseler de, bu vasıtalı vergileri öderler. Asgarî geçim istisnası, bu kimseleri hiç değilse gelir vergisinden muaf kılmak veya istisna haddi

[16] Bk. P. Leroy-Beaulieu : *Traité de la Science des Finances*, Paris, 1899, cilt I, s. 208. - H. Schmidt : *Die Steuerfreiheit des Existenzminimums*, Leipzig 1877 — E. Allix : *Traité Elementaire de Science des Finances*, 6. tabı, Paris 1931, s. 552 - 553. İlh...

tutarında vergilendirmemek suretile, vasıtalı vergilerin sebep oldukları ric'iliği mümkün mertebe önlemeğe çalışır [17].

c) Asgarî geçim indiriminin tatbik edilmemesi, *istihsal masraflarını arttırır*. Bunu ileri süren müellife göre, işçi sınıfının asgarî geçim haddinin vergilendirilmesi, istihsal masraflarının yükselmesini, pahalılaşması neticesini doğrurur. Bu da 2 sebepten ileri gelebilir : Ya, ücretleri aynı kalmakla beraber vergi vermeleri dolayısıyla kâfi derecede beslenemiyen işçiler, daha az verimli olmakta ve dolayısıyla nisbî istihsal masrafı artmaktadır. Yahut da, vergi tutarında ücretlerinde zam yapılmaktadır ki, bu da istihsal masraflarının artması demektir [18].

d) Asgarî geçim istisnası *rasyoneldir*. Küçük gelirleri vergilendirmek zor ve daha mühimmi çok masraflıdır. Bu gelirlerde cibayet masrafları pek yüksek olur, hattâ en küçük gelirlerde bu masraflar, temin olunabilecek gayrisâfi varidatından fazla dahi olabilir. Bu itibarla, küçük gelirleri vergi dışı bırakmak rasyoneldir. Bu delil, bilhassa, *Mazzola, De Viti de Marco, Neumann, Sardemann ve Lotz ile Truchy* tarafından ileri sürülmüştür.

3 — Asgarî geçim istisnası leh ve aleyhinde ileri sürülen bu deliller karşılaştırıldığı vakit, ikincilerin, yâni lehte olanların, çok daha ağır bastığı görülür. Vakıa, aleyhde ileri sürülen delillerin de bir hakikat payı ihtiva ettiği muhakkaktır; fakat bu mahzurlar bir dereceye kadar bertaraf edilebilir.

Meselâ, asgarî geçim istisnasının vergi verimini azalttığı doğrudur. Ancak, gelir piramidi de nazarı itibara alınmak suretile tesbit edilecek bu istisna haddinden sonra, maksada elverişli vergi nisbetleri ile, lüzumlu varidatın temini mümkündür. Keza, asgarî geçim haddinin kat'î - riyazî bir şekilde tesbit olunamadığı doğrudur. Fakat bu hususta bazı nisbî objektif kıstaslar konulabilir. Diğer taraftan, asgarî geçim istisnasının, vergi umumiliği prensipine aykırı olduğu iddiası da tam doğru değildir. Zira, vergi umumiliği kaidesi, vergi iktidarı olan kimselerin istisnasız vergiye tâbi tutulmasıyla tahakkuk etmiş sayılmak icap eder. Esasında vergi iktidarı olmayan

[17] İtalyan Maliyecileri buna «*Teoria della compensazione*» (telâfi nazariyesi) demektedirler. Bu hususta bk. *A. De Viti de Marco* : zikr eser, s. 273-274.

[18] *W. Lotz* : Finanzwissenschaft, 2. tabı, Tübingen 1931, s. 339 ve m.

kimselerin vergilendirilmemesi ile, vergi umumiliği prensipi ihlâl edilmiş sayılamaz.

Böylece, zamanımızda ve hususile bu istisnanın spesifik tatbik sahası olan gelir vergilerinde, asgarî geçim indirimi umumen kabul edilmekte ve istisnasız tatbik olunmaktadır. Bununla beraber, prensip olarak münakaşa edilmeyen bu istisnanın tatbik şeklinde henüz üzerinde durulmakta bulunan bazı meseleler vardır ki, şimdi onlara temas edeceğiz.

III — Asgarî geçim haddinin tesbitine müteallik meseleler.

1 — Asgarî geçim haddi nasıl tesbit olunabilir? Bu mevzuda en doğru hal çaresi, herkesin hakikî geçim asgarisini gözönünde bulundurmak şeklinde olabilirdi. Herkesin yiyecek, giyecek ve yakacak gibi zarurî ihtiyaçları için sarfettiği meblâğlar, gelirinden indirildikten sonra kalan kısım, bu kimsenin hakikî vergi ödeme iktidarını temsil edebilir. Ancak, bu usulün tatbiki maalesef mümkün değildir. Birçok kimsenin bu nevi masraflarını hesaplayabilecek durumda olmadığını bir tarafa bıraksak bile, zarurî denilen ihtiyaçları, munzam mahiyetteki diğer ihtiyaçlardan ayırmak kolay değildir. Bu hususta kat'î bir kıstas yoktur. Herkesin bu husustaki fikri de bir değildir. Kaldı ki, bu usul suistimale de fevkalâde müsaittir.

Bu itibarla, hakikî asgarî geçim masrafları yerine, herkes için, şahsî vaziyetine uygun, umumî bir meblâğın asgarî geçim haddine tekabül ettiği farz olunmaktadır. Başka bir ifade ile, asgarî geçim masrafları, nev'ama *götürü* bir şekilde tesbit edilmektedir. Bu tesbit, asgarî geçim masraflarının arzettiği oldukça yüksek insicam dolayısıyla, kâfi derecede tatmin edicidir.

Asgarî geçim haddinin, esasen tayin ve tesbiti pek zor olan fizyolojik asgariye tekabül etmediğine, bunun şart olmadığına ve hatta bu asgariye tekabül edecek şekilde vaz'olunan bir geçim haddinin pratik mânası bulunmadığına işaret etmiştik. Hakikî bir geçim asgarisinin tesbiti için, bu maksada uygun bir şekilde tertip ve tanzim olunacak *geçim indekslerinden istifade şarttır*.

2 — Asgarî geçim haddi fizyolojik asgariden farklı ve belki de bunun üstünde olarak tayin edilecektir. Fakat acaba bu bir *kültürel asgarî* mi olacaktır? Her ne kadar, G. Cassel ve L. von Wiese gibi müellifler, böyle bir asgarî fikrini müdafaa etmişlerse de [19], bu

[19] Bk. yukarıda not 8.

suale müsbet cevap vermek güçtür. Çünkü, *F. Neumark*'ın da işaret ettiği gibi, «bilhassa kültürel geçim seviyesi mefhumu epeyi müphem olduğundan, istisna edilecek meblâğların tesbiti ziyadesile nazik ve güç bir mesele teşkil etmektedir» [20].

Tatbikatta kültürel geçim asgarisi nazarı itibara alınmamaktadır, Esasen, kültürel geçim seviyesi, muhtelif sosyal grup ve sınıflara göre, oldukça farklıdır. Asgarî geçim haddinin kıstası olarak, bu kültürel seviye nazarı itibara alınmak istendiği takdirde, bu asgarinin, faraza köylü ve şehirli, aynı zamanda işçi, esnaf, memur, serbest meslek erbabı, tacir ve ilh.. için farklı olarak tesbiti lâzım gelecektir. Filhakika, bilgi ve görgü, âdet ve teamüller ve hattâ içtimaî zaruret ve icaplar dolayısıyla, meselâ bir memur veya avukat ile bir işçinin kültürel geçim asgarileri farklı olmak icap eder. Eivvelkilerin, sonuncudan farklı olarak, munzam birtakım zarurî masrafları olduğu muhakkaktır. Bu itibarla, kültürel bir geçim asgarisinden ziyade, muhtelif içtimaî grup ve sınıflara göre farklı kültürel geçim asgarilerinden bahsetmek daha doğru olur. Ancak, bugüne kadar, bu muhtelif geçim asgarilerini nazarı itibara alan bir gelir vergisi yoktur. Keza, müelliflerin ekserisi de bu fikri kabul etmektedir.

3 — Şu halde, vergiden istisna edilecek geçim asgarisi neye göre tâyin edilecektir? Bu had, fizyolojik ve kültürel asgarilerden farklı olduğuna göre, nasıl bir asgarî olmalıdır? Fikrimize göre, bunun — tâbir caizse — bir «*medenî asgarî*» olması lâzımdır.

Medenî geçim asgarisi, fizyolojik asgarinin üstünde, insana yakışır bir hayat seviyesi temin edecek derecede olmalıdır. Bununla beraber, bu asgarinin hakikî seviyesi, biri diğerini tahdit eden muhtelif âmillere tâbidir. Asgarî geçim haddinin tâyininde, gelir piramidinin dik veya yatık olması, devletin varidat ihtiyacı, hâkim hayat standardı telâkkisi ve sosyal fikirler, hattâ politik temayüller büyük rol oynamaktadır.

Hülâsa olarak diyebiliriz ki, asgarî geçim istisnası tek bir kıstasa göre ve basit bir şekilde değil, fakat muhtelif âmillere nazarı itibara alınmak suretile mürekkep bir şekilde tesbit olunur. Nazarı olarak, bu muhtelif âmillerin muayyen nisbetlerde mecziyle, tatmin edici, hiç değilse müdafaası kabil asgarî geçim hadlerinin tesbiti mümkündür. Böyle olmakla beraber, tatbikatta, bahis mevzuu terkip,

[20] *F. Neumark : Gelir Vergisi, İstanbul 1946, s. 35.*

muayyen kaide ve nisbetler dairesinde yapılmaktan ziyade, malî ihtiyaçlara ve kısmen de sosyal ve politik nüfuz ve tesirlere göre âyarlanmaktadır. Bunun neticesi olarak da, pratikte asgarî geçim hadleri, azçok «*indî*» bir mahiyet taşımaktadır [21].

4 — Asgarî geçim indirimi mevzuunda üzerinde durulan bir nokta da, bu asgarînin, sadece bu kadar veya daha az gelir temin eden şahıslara münhasır bir «*muafiyet*» şeklinde mi; yoksa herkese şâmil umumî bir «*indirme*» şeklinde mi tatbik edileceği meselesidir. Bu mesele, bugün ikinci şekil lehine hallolunmuş bulunmaktadır. Modern gelir vergisi kanunlarında, asgarî geçim haddi, bütün mükelleflere tatbik edilmekte, yâni bunların bu hadde tekabül eden miktarda geliri, vergi dışı tutulmaktadır.

Bunun başlıca 2 sebebi vardır; *Birincisi*, geliri ne olursa olsun, herkesin gelirinden bir kısmını (asgarî geçim haddi kadar veya bunun altında geliri varsa tamamını) *zarurî ihtiyaçlarına tahsis* ettiği düşüncesidir. *Medenî asgarî'ye* tekabül eden bu kısmın, umumî bir şekilde, vergi dışı tutulması icabeder. Hakikî vergi ödeme iktidarı, bundan sonra başlar. Bunun için de, sadece mütebakî gelir kısmı (tabîî varsa) vergiye mevzu teşkil eder.

İkinci sebep, aksi halde hareket edildiği takdirde, başlangıç vergi nisbetinde, birdenbire mahzurlu bir basamak husule gelmesidir. Geçim asgarisinin 1000 lira olarak tesbit edildiğini farzedelim. Bu asgarî ancak 1000 liraya kadar gelir sahibi kimselere tatbik olunup, bundan fazla gelire sahip olan kimselerin bu miktara tekabül eden gelir kısmı (yâni herbirinin gelirinden 1000 lira) indirilmeyecek olursa ve başlangıç vergi nisbeti de faraza % 10 ise, 1001 lira geliri olan bir kimse birden (bu 1 lira fazla yüzünden) 100 lira vergi ödemek zorunda kalacaktır. Böylece, bu kimsenin geliri, sırf vergi yüzünden asgarî geçim haddinin altına düşecek, yâni 901 lira olacak ve bu kimsenin 1 lira gelir fazlası için 100 lira vergi ödemesi şeklinde bir garabet husule gelmiş bulunacaktır.

Halbuki asgarî geçim haddi umumî bir istisna veya indirim şeklinde tatbik edildiği takdirde, hem bu had altında kalan kısım, herkes için vergi dışı tutulmuş, hem de gayri mantıkî bir basamak

[21] Netekim *H. Laufenburger* : Précis, zikr. eser, cilt I, s. 23 de, Fransa'da bu asgarînin «*extremement arbitraire*» (fevkalâde indî) bir şekilde tayin edildiğine işaret etmektedir. Fransa için doğru olan bu görüş, diğer memleketler hakkında da azçok farkla doğrudur.

hususla gelmemiş, dolayısıyla vergi nisbeti tedricî bir şekilde artmış olacaktır.

Bazı müellifler, sadece bu ikinci sebep üzerinde durup birinciye red veya ihmal etmektedirler. Bunlara göre, «geçim asgarisi haddini aşan gelirlerde dahi, bu şekilde tamamen istisna edilen geçim asgarisine müsavî matrah indirimlerinin kabul edilmiş olması arzuya değer bir keyfiyettir; fakat bu mesele doğrudan doğruya tarife tekniğini alâkadar eden bir mesele olup, müterakkiliğin fazla anı ve kuvvetli olmasını önleyecek bir tedbirden başka bir şey değildir [22].

Bu fikre iştirak edemiyoruz. Zira, herkesin gelirinde, medenî asgariye tekabül eden, dolayısıyla vergi ödeme iktidarı bahşetmiyen bir kısım vardır. Ancak, bundan sonra kalan gelir kısmıdır ki, vergileme mevzuu olabilir. Bu itibarla, asgarî geçim haddinin umumî bir istisna olarak tatbik edilmesinin, her 2 sebebe istinat ettirilmesi daha doğrudur.

5 — Asgarî geçim haddi tesbit olunurken mükellefin şahsî ve ailevî vaziyetinin de gözönünde tutulması gerektiği hususunda bugün ittifak edilmektedir. Mükellefin yaş ve sakatlık gibi bazı şahsî halleri nazarı itibara alınabileceği gibi, bekâr veya evli, evli olduğu takdirde de çocuksuz veya çocuklu oluşuna veya çocuk sayısına göre değişen munzam hadlerin de vergiden hariç tutulması yoluna gidilir. Başka bir ifade ile, asgarî geçim haddi, mutlak bir rakam olarak değil, fakat mükellefin şahsî ve ailevî durumuna intibak ettirilmek suretiyle tatbik olunmak icabeder.

a) Mükellefin, asgarî geçim haddi bakımından nazarı itibara alınabilecek, başlıca şahsî vasıflarını yaş ve sakatlık teşkil etmektedir. Bunlardan sakatlık, umumî bir vasıf değildir; yaş ise ancak pek mahdut bazı hallerde nazarı itibara alınmaktadır.

Eski şahsî vergilerde, yani bilhassa baş ve stand vergilerinde, mükellefin yaşı, çok kere esash bir unsur olarak ele alınmaktaydı. Bu vergilerde, mükellefiyet, muayyen bir yaşta başlayıp, yine muayyen bir yaşta nihayete eriyordu. Buna, en yakın bir misal olarak, memleketimizde yakın zamanlara kadar tatbik edilmiş olan yol vergisini gösterebiliriz. Malûm olduğu üzere, bu vergide mükellefiyet 18 yaşını müteakip başlayıp 65 yaşında nihayete eriyordu.

[22] F. Neumark : Gelir Vergisi, zikr eser, s. 36.

Modern gelir vergilerinde ise, yaş, mükellefiyetin başlangıç ve nihayet noktalarını tayin eden umumî bir vasıf olarak ele alınmaktadır. Bununla beraber, yaş, bu vergilerde dahi, ehemmiyetli bir mevki işgal etmektedir. Bu vergilerde yaş, mükellefiyetin değil de, müstakil mükellefiyetin başlangıcını tayin eden bir unsur olduğu gibi, yine mükellefiyetin nihayetini değil de, bir dereceye kadar hafifletilmesini intac eden bir unsur olarak ele alınmaktadır. Ancak, hemen ilâve edelim ki, bu hüküm bütün gelir vergilerinde tatbik yeri bulmamaktadır. Keza tatbik edildiği muhtelif memleketlerde de, türlü şekilde ve vüs'atte tatbik edilmektedir.

Mükellefin *bedenî vaziyeti* de, muayyen derecede sakatlık hallerinde, mükellefiyetin tahfifi şeklinde hesaba katılmaktadır. Buna bir misal olarak, Türkiyede, muayyen derecede sakat olan hizmet erbabının ücretleriyle, aynı şekilde veya çalışmayacak derecede malûl olan kimselerin malûllük, emekli, dul ve yetim aylıklarının vergiden tamamen istisna edildiğini kaydedebiliriz.

Sakatlık hâli, azçok hususî bir vaziyet olduğundan bunun üzerinde daha fazla durmadan, mükellefin ailevî vaziyeti itibarile asgarî geçim haddinin tayini meselesine geçiyoruz. Bu meseleyi, evvelâ evli çocuksuz mükellef, sonra da çocuklar bakımından tetkik edeceğiz.

b) Asgarî geçim haddi bakımından, *mükellefin ailevî vaziyeti*, nazarı itibara alınmak icabeder. Bilhassa, hâlen gelir vergilerinin birçoğunda geniş ölçüde tatbik edilen aile vergilemesi, bunu zarurî kılmaktadır. Bu vaziyet, halli icabeden birtakım umumî meseleler ortaya atmaktadır.

Evvelâ aile vaziyeti, yahut aile fertleri için indirim, *gelirden veya vergiden* yapılabilir. Bu suretle, birbirinden farklı 2 metod, bahis mevzuu olabilmektedir. Bu metodlardan birincisi, *gelirden indirim usulü* yahut amerikalı müelliflerin tâbirile «*Deduction-from-income method*» ikincisi de «*vergiden indirim usulü*», «*dollar-credit-from-tax method*» dur [23].

İlk bakışta bu iki usul arasında, sadece bir şekil farkı olduğu, netice itibarile hiç bir fark bulunmadığı zannedilebilir. Halbuki, bu iki usul az çok farklı neticeler husule getirmektedirler. Meselâ, tek mükellef veya aile fertlerinden beheri için, gelirden faraza 300 lira indirilebileceği gibi, aynı suretle vergiden bilfarz 60 lira indirmek

[23] Bk. meselâ *J. F. Due* : Government Finance, Homewood 1954, s. 185.

sıkki ihtiyar olunabilir. Ortalama vergi nisbeti, % 20 olarak kabul edildiği takdirde, bu usullerden birinin veya diğerinin tatbikinin netice üzerinde müessir olmadığı neticesine varılabilir. Halbuki, hakikatte, gelir vergileri müterakki olduğundan, netice, bu ortalama vergi nisbetine tekabül eden matrahlar dışında, yâni ekseriya farklı olarak tecelli edecektir.

Filhakika, *birinci usulde*, indirim miktarı gelirden hesaplandığından, yüksek gelir kademelerinde bu suretle elde edilen vergi tasarrufu, küçük gelir kademelerinden, derece derece yüksek olacaktır. Zira, vergi nisbetleri müterakki olduğundan, yüksek gelirlerin ortalama vergi yükü, daha fazladır; dolayısıyla bunların asgarî geçim karşılığı indirilen miktarına tekabül eden vergi miktarı da daha yüksektir.

Asgarî geçim indirimi tatbiki bakımından ailevî vaziyet, mükellefin, 1) bekâr veya evli olduğuna (dul ve boşanmışlar da vaziyete göre bunlara temsil olunur); 2) çocuksuz veya çocuklu olduğuna (evlâtlıklar ve üvey evlâtlar, yetim torunlar da bu arada mütalâa edilir); 3) çocuk adedine ve bazen de 4) mükellefin beslediği veya infakla mükellef olduğu diğer kimselere; 5) evlilik müddetine, ve başka birtakım unsurlara göre tayin olunmaktadır.

Bütün bu unsurlar üzerinde, tahlilî, mukayeseli ve tenkidî bir şekilde ayrı ayrı durmağa, bu yazımızın çerçevesi ve hacmi müsait değildir. Biz burada sadece, eş için ve bir de çocuklar bakımından yapılan indirim şekillerine temasla iktifa edeceğiz.

6 — *Eş için indirim* mevzuunda, evvelâ karı koca gelirlerinin tâbi tutulduğu muamele ve vergileme bakımından tatbik edilen sistemler üzerinde kısaca durmak icabeder [24]. Bu hususta başlıca 3 sistem vardır :

a) En ziyade taammüm etmiş olan sistem, «*mecburî toplama*» yahut «*karı koca gelirlerinin birleştirilmek suretiyle vergilendirilmesi sistemi*» dir. Bu sistem, Almanya, İngiltere ve Türkiye gibi memleketlerde halen tatbik edilmektedir. Bu usulde, karı kocanın gelirleri toplanır ve bir arada tek bir gelir gibi vergilendirilir. Mü-

[24] Bu mevzuda yapılmış iyi bir etüd olarak şunu zikredebiliriz: *C. Shoup: Married Couples compared with single persons under the Income Tax, «Bulletin of the National Tax Association», cilt XXV, 1940, s. 130 ve m. - Aynı etüd, H. M. Groves tarafından derlenen «Viewpoints on Public Finance», (New York 1950) adlı eserde de mevcuttur (s. 200 ve m.).*

terakki tarifeli modern gelir vergilerinde, bu sistemin tatbiki ile devlet, daha fazla varidat temin etmiş olur.

b) İkinci olarak, karı koca gelirlerinin birleştirilmesini mükelleflerin ihtiyarına bırakan sistem gelmektedir. Buna «*ihtiyarî toplama*» veya «*ihtiyarî birleştirme sistemi*» diyebiliriz. Bu usul 1948 senesine kadar, Amerika Birleşik Devletlerinde tatbik edilmiştir; halen de Kanada'da tatbik edilmektedir.

Bu usulde, karı ve koca, isterlerse gelirlerini birleştirirler, isterlerse ayrı ayrı vergilendirirler. Karı ve kocanın gelirleri yüksek olduğu takdirde, ayrı vergilendirilmeleri, kendileri için daha faydalıdır. Keza bu usulün, her biri gelir sahibi olan 2 kimsenin, evlenmesi halinde, vergilerinin artması gibi bir mahzuru yoktur. Binaenaleyh, birinci usulün başlıca mahzurlarından biri, bu sistemde bertaraf edilmiş demektir.

c) Üçüncü usul, karı koca gelirlerini «*birleştirip bölmek sistemi*» dir. Bu usul, hâlen Amerika Birleşik Devletlerinde ve Fransa'da cârî bulunmaktadır. Şunu da hemen kaydedelim ki, bu memleketlerden birincisinde, sadece karı koca malları için kabul edilen bu usul, Fransa'da umumî bir şekilde yâni çocuklara da teşmil edilmek suretile tatbik edilmektedir. Bunun çocuklara taallük eden tatbikini biraz sonra göreceğiz.

Bu usulde, karı koca, gelirin elde edilmesinde ortak addedilmekte ve geliri her ikisinin temin ettiği faraziyesinden hareketle, bunu, birinin veya ikisinin elde ettiği nazarı itibara alınmaksızın, mecmu gelir ikiye bölünmek suretile vergilendirilmektedir.

d) Karı koca gelirlerine tatbik edilen muhtelif sistemlerin tetkikinden sonra, şimdi doğrudan doğruya eş için kabul edilen *indirim* üzerinde biraz duralım. Burada, başlıca 2 usul vardır : Birincisi, eşe de aile reisi için tatbik edilen indirim miktarının aynı tatbik etmek, ikincisi ise eşe aile reisinden, yahut tek mükelleften biraz daha düşük bir indirim tanımaktır. Eşe, tek mükelleften veya aile reisinden daha fazla bir indirim kabul edilmesi mütad degildir.

Müsavi indirim usulü, birçok memleketlerde ve bilhassa sistem icabı, gelirin bölünerek vergilendirildiği yerlerde tatbik edilmektedir. Filhakika, «*income-splitting*» yahut «*quotient familial*» adı verilen «*bölüm usulü*» nde, eşlerin geliri ikiye bölünmekte ve herbiri aynı vergi nisbetine tâbi tutulmaktadır. Bu vaziyette, bu bölümlere,

ayrı asgarî geçim hadleri tatbiki, neticede, bölümlerin fiili vergi yükünü farklı hale getirecektir ki, bu arzu edilen bir netice değildir. Binaenaleyh, «*bölüm usulü*» nde, karı ve koca için aynı indirim miktarı tatbik edilir.

7 — «*Çocuklar için indirim*» e gelince, burada ilk olarak, hangi çocukların aile içerisinde mütalâa edilmeleri gerektiği meselesini tetkik etmek icabeder. Bu meseleye, daha evvel temas etmiş olduğumuz için, burada, doğrudan doğruya, çocuklar için tatbik edilen muhtelif indirim şekillerinin izahına geçiyoruz. Çocuklar için kabul edilen asgarî geçim hadleri, *başka 4 şekli arz etmektedir.*

a) Birincisi, «*müsavî indirim usulü*» dür. Bunda çocuk başına *sabit miktarda* bir indirim yapılır. Bu usul, İngiltere, İsviçre, Amerika Birleşik Devletleri gibi memleketlerde tatbik edilmektedir.

Bu usul basit ve aynı zamanda *kalabalık aileler lehinedir*. Aile masraflarından bir kısmının, aile mensuplarının adedi ile mütenasip olmadığı, başka bir deyişle, her aile ferdi için aynı ölçü ve nisbette çoğalmadığı düşünülecek olursa, müsavî indirim usulünün, kalabalık aileler lehine tesir ettiği kolaylıkla anlaşılır. Meselâ 4 odalı bir evde oturan 3 kişilik bir aile, bir çocukları daha olduğundan, yine aynı evde oturabilir ve muhtemelen oturacaktır. Bu takdirde, kira bedeli, sabit kalmış olmaktadır.

b) İkinci şekil, «*artan indirimler usulü*» dür. Bunda, çocuk adedi arttıkça, çocuk başına tatbik edilen indirim de artmaktadır. Bu usul, bir aralık Fransa'da ve keza Almanya'da tatbik edilmişti.

Bu sistem, çocuk adedi arttıkça, beher çocuğun asgarî geçimi için gerekli meblâğın yükseldiği veya sonraki çocukların daha pahalıya mal oldukları düşüncesine değil, biraz yukarıda işaret ettiğimiz gibi, demografik bir maksada dayanmaktadır. Artan indirimler usulü ile doğumlar teşvik edilmek istenmektedir.

c) Üçüncü şekil, «*azalan indirimler usulü*» dür. Hakikatte bu usul, bildiğimize göre, hiç bir yerde, bir sistem olarak tatbik edilmemektedir [25]. Bununla beraber, bundan burada bahsetmemizin

[25] Türkiye'de asgarî geçim indiriminin muayyen bir çocuk sayısından sonra sâbit kalmasının bu sistemle bir alakası yoktur. Zira, azalan indirim usulünde, «azalan» miktar, beher çocuk için kabul edilen indirim değil, sonraki çocuklara tatbik olunan indirim miktarıdır. Neticede, yekûn indirim, yâni bütün çocuklar için kabul edilen mecmu indirim, azalmadığı gibi sabit de kalmaz; bu yekûn bilâkis azalan bir ölçüde de olsa artar. Halbuki bizde, bu miktar — dedi-

sebebi, sırf ekonomik bakımdan, hakikî asgarî vaziyetine, belki de en ziyade uygun bir sistem olmasındandır.

Filhakika, birinci usulü izah ederken verdiğimiz izahat ve misalden de anlaşılacağı üzere, çocuklar için sarfedilen zarurî meblâğlar, fiiliyatta, bir azalma temayülü arz etmektedir. Başka bir ifade ile, en pahalıya mal olan çocuk birinci çocuktur. Diğerleri sırasile azalan masraflarla yetiştirilebilir.

d) Dördüncü ve son şekil «*bölüm usulü*» diyebileceğimiz ve esaslı olarak Fransa'da tatbik edilen «*quotient familial*» usulüdür. İngilizler buna «*quotient system*» veya «*french system*» yâni «*fransız usulü*» demektedirler.

Fransa'da «*surtaxe progressive*», yâni «*munzam müterakki vergi*» de tatbik edilen bu usul, esas itibarile «gelirin, mükellefin vergi bakımından ailesine dahil farzolunan fertlerin sayısına bölünmesi suretile vergilendirilmesi» şeklinde tarif olunabilir. Mükellefin ödeyeceği vergi, bu bölümlerin herbirine isabet eden vergi kısımlarının toplanması, yahut bu kısımların bölümler sayısı ile zarbı neticesinde elde edilir.

8 — Asgarî geçim indiriminin umumî esasları bahsinde, temas ve tetkik etmek istediğimiz sonuncu bir nokta da, bu istisnanın, paranın satın alma kudretindeki farklar karşısında arzettiği vaziyet ve dolayısıyla bu farklara göre âyarlanması lüzumudur. Bu farklar, bir taraftan mahallî farklar, diğer taraftan ise zaman dahilinde değişmeler olmak üzere *başlıca 2 şekilde* karşımıza çıkmaktadır.

a) Paranın satın alma kudretindeki *mahallî farklar*, geçim asgarîsi haddinin tâyini bakımından çok mühimdir. Muayyen miktar para ünitesinin, meselâ 100 liranın kıymeti, yahut satın alma gücü veya daha başka bir tâbirle temin edebileceği mal ve hizmet miktarı, İstanbul'da başka, Van'da başkadır. Şu halde, muayyen bir meblâğ olarak ve yeknesak şekilde tesbit olunan asgarî geçim haddinin temsil ettiği satın alma gücü, muhtelif yerlere göre farklıdır.

Asgarî geçim indiriminin, paranın satın alma gücündeki farklar nazarı itibara alınmak suretile tesbiti usulü, bir zamanlar Fran-

ğımız gibi — muayyen (altıncı) çocuktan sonra sabit tutulmaktadır ve neticede, yalnız sonraki çocuklar için değil, fakat bütün çocuklar için indirim miktarı azalmaktadır. Bunun bir sistem olduğunu iddiaya imkân yoktur. Zira, yedinci ve daha sonraki çocukların asgarî geçim haddi, ne kadar düşük olursa olsun, her halde sıfır değildir.

sa, Polonya, Belçika, Danimarka ve daha başka memleketlerde tatbik edilmiştir.

Bugün ise bu usul, ancak *İsveç* ve *Belçika* gibi bazı küçük memleketlerde tatbik edilmektedir. Fikrimizce, bu usul, *küçük* değil, bilakis *büyük* ülkeler için daha lüzumludur. Filhakika, Belçika ve hattâ İsveç gibi memleketler, oldukça mütecanis bir millî ekonomi bünyesine sahiptirler. Bunlarda mahallî fiat farkları, büyük sahalara yayılmış devletlerde olduğundan çok daha mahduttur. Böyle olmakla beraber, *F. Neumark*'ın da işaret ettiği veçhile [26], *P. Jostock*, oldukça mütecanis bir millî ekonomi bünyesine malik bulunan memleketlerde dahi, mahallî farkların % 20 ve hattâ daha fazla olabileceğini hesaplamıştır [27].

Böyle olunca, büyük memleketlerde ve hususile Türkiye gibi az gelişmiş bir ülkede, mahallî fiat farklarının muhtemel olarak % 50 yi bile aştığı ileri sürülebilir. Bu takdirde de, bu usulün küçük memleketlerden ziyade büyük memleketler için lüzumlu olduğu açıkça anlaşılır. Netekim, *F. Neumark* da bu kanaattedir; «Hele Türkiye gibi paranın satın alma kudretinin vilâyetten vilâyete ve hattâ bazan bir vilâyet içinde bile büyük farklar arzettiği bir memlekette bu farkın nazarı itibara alınması pek doğru olur» [28].

Esas itibarile, mahallî farkların, bu maksatla tertip edilecek hususî indeksler veya hiç olmazsa bu maksada yarayabilecek şekilde mevcut indekslerin adaptasyonu ile tesbit edilmesi lâzımdır. Bu suretle, memlekette, paranın satın alma gücünün — tâbir caizse — haritası çizilecek ve bu haritada görülecek muhtelif bölgelere göre, asgarî geçim indirimleri tatbik olunacaktır.

Faraza, Türkiyede İstanbul, Ankara ve İzmir gibi büyük şehirler birinci bölge, Trakya ve Garbî Anadolu ikinci bölge, Orta Anadolu üçüncü bölge ve şarkî Anadolu da dördüncü bölge olacak ve sıra ile gittikçe azalan indirim hadleri, bu muhtelif bölgelerde paranın satın alma gücünün arzettiği nisbî farklara paralel bir şekilde tâyin ve tesbit olunacaktır.

b) Paranın satın alma kudretinin *zaman dahilindeki değişmelerine* gelince, asgarî geçim istisnası haddinin mânasını kaybetmemesi için, bu değişmelerin de *devamlı olarak* gözönünde tutulması

[26] *F. Neumark* : Gelir Vergisi zikr. eser, s. 12.

[27] *P. Jostock*: Wieweit sind Volkseinkommen international vergleichbar?, «Weltwirtschaftliches Archiv», cilt 49, s. 245 ve m.

[28] *F. Neumark* : Gelir Vergisi, zikr eser, s. 35.

lâzımdır. Bilhassa, enflâsyonist temayüllerin hâkim bulunduğu devirlerde bu lüzum mutlak bir şart mahiyetini iktisap eder.

Kanaatimizce, bu şartın yerine getirilmesi hususunda *başlıca 2 usul* bahis mevzuu olabilir :

Birinci usul, bir çok müelliflerin tavsiye ettikleri veçhile, asgarî geçim indirimi hadlerini «*sık sık ayarlamak usulü*»dür. Meselâ, *F. Neumark* «geçim asgarisininin her yıl veya her altı ayda bir geçim masrafları indeksine göre ayarlanması çok şayanı arzudur» demektedir [29]. Ancak, bu usulde intibak Maliye Vekâletinin takdirine bırakıldığı takdirde, fiiliyatta çok kere görüldüğü üzere, tesirsiz kalmağa mahkûmdur. Zira, Maliye Vekâleti, bahis mevzuu indirimi, yükseltme istikametinde değıştirmeğe karşı mukavemet gösterecek ve ekseriya bunda muvaffak da olacaktır.

Bu itibarla biz daha ziyade «*otomatik intibak usulü*» adını vereceğimiz bu usule tarafdırız. Buna göre, esas olarak alınacak veya bu maksatla tertip ve hesap olunacak bir veya mahallî farklara göre müteaddit (2 yahut 3) geçim indeksi, azalma veya çoğalma istikametinden, muayyen bir nisbetten fazla (meselâ % 5 veya 10) fark arzedecek olursa, asgarî geçim haddi de, bu farka göre yeniden hesap ve tatbik olunacaktır.

Bu ikinci usulde değışme, muayyen zamana değıl, fakat muayyen nisbeten fazla fark usulü şartına bağlanmıştır. Bu farkın hangi asgarî zaman fasılası içinde nazarı itibara alınacağı, fevklâde şiddetli enflâsyon devreleri hariç, tâli bir mevzudur. Umumiyyetle farkın senede bir hesaba katılması kâfidir.

IV — Türkiyedeki asgarî geçim haddine dair bazı mülâhazalar :

Buraya kadarki teorik izahlardan sonra, şimdi Türkiye'de hâlen tatbik edilmekte bulunan asgarî geçim indirimi hakkında da birkaç söz söyleyelim :

1 — Bizde mevcut istisna hadleri çok düşüktür; belki de fizyolojik asgarininin dúnundadır. Bundan takriben 7 sene evvel tesbit edilmiş olan indirim hadleri daha o zaman düşüktü. Arada geçen zaman zarfında fiatların esaslı şekilde yükselmesi dolayısıyla, bugün adeta mânasını kaybetmiş vaziyettedir. Bu bakımdan, bugünkü fiat seviyesine uygun şekilde yükseltilmesi lâzımdır.

[29] *F. Neumark* : Maliyeye dair tetkikler, 4. tabı, İstanbul 1951, s. 150.

Vakıa, hâli hazırda tatbik edilmekte olan indirim hadlerinin, %100 arttırılması için bir kanun teklifi yapılmıştır. Fakat, henüz kanuniyet iktisap etmemiş olan bu teklifteki artırımın bile, bugünkü fiat seviyesi karşısında kâfi olup olmadığı, üzerinde tetkiki icap ettiren bir meseledir.

Kaldı ki, bu kanun teklifi yapılıncaya harekete geçen Maliye Vekâleti, buna mukabil, sadece % 50 arttırmayı kabul eden bir tasarıyı Meclise vermiş bulunmaktadır. Her 2 teklif, Meclis Komisyonlarında tetkiktedir [30].

2 — Bekâr mükellef için indirim (hep yıllık rakamlar üzerinde duracağız) 540 liradan ibarettir. Evliler için bu miktar 900 liradır. Başka bir ifade ile eş için kabul edilen indirim 360 liradan ibaret demektir. Bu indirim kifayetsiz olduktan başka, karı koca gelirleri için tatbik olunan mecburî toplama usulü de, aykırı neticeler husule getirmektedir. Gerek vergileme prensiplerine, gerekse memleketimizde kanunî mal sistemi olan «mal ayrılığı rejimi» ne ve Türk âdet ve örflerine, itiyat ve umumî telâkkilere daha uygun olan «bölüm usulü» nün hâlen mevcut usule üstün olduğu neticesine varmak doğru olur.

3 — Çocuklar için kabul edilen indirim haddi, eş için kabul olundandan daha düşüktür. Bu indirim ortalama olarak senede 90 lira hesabı ile günde 25 kuruştan ibarettir. Bu para ile halen bir ekmek bile alınmadığına göre, bir insanın tam sıhhatte bulunabilmesi için gerekli fizyolojik asgarinin dahi altında olduğu söylenebilir.

4 — Çocuklar için kabul edilen indirim hadleri, altıncı çocukta tamamlanmakta ve müteakip çocuklar için munzam bir indirim mevcut bulunmamaktadır. Bu vaziyet, gündelik olarak çocuk başına ortalama 25 kuruş olan indirim haddini daha da düşürmektedir. Böylece, meselâ 10 çocuklu bir ailede, beher çocuk için kabul edilmiş bulunan gündelik asgarî geçim haddi 15 kuruştan ibaret kalmaktadır ki, bunun bugünkü fiatlar muvacehesinde sadece sembolik ve hattâ belki de doğrudan doğruya gülünç bir miktar olarak tavsifi icabeder.

[30] Bu makale yazıldığı tarihte, asgarî geçim indirimlerinde kabul edilen % 50 zam henüz kanuniyet kesbetmemiştir.

5 — Ayrıca çocukların, indirim bakımından ikişer ikişer hesaba katılmış olması, bazı çocuklar için başka, diğerleri için başka indirim hadlerinin tatbiki neticesini vermektedir. Böylece :

1	Çocukta	180	lira,	şu	halde	çocuk	başına	180	lira
2	»	180	»	»	»	»	»	90	lira
3	»	360	»	»	»	»	»	120	lira
4	»	360	»	»	»	»	»	90	lira
5	»	540	»	»	»	»	»	108	lira
6	»	540	»	»	»	»	»	90	lira
7	»	540	»	»	»	»	»	77	lira
8	»	540	»	»	»	»	»	67,5	lira
9	»	540	»	»	»	»	»	60	lira
10	»	540	»	»	»	»	»	54	lira

Çocukların ikişer ikişer nazarı itibara alınması ve altıncı çocuktan sonrakiler için hiç bir indirim kabul edilmemesinin, cetvelin basitliği için yapıldığı iddia edilemez. Bugün vergi cetvellerinin «indirimli» kısmında : 1) zamsız bekâr, 2) zamlı bekâr, 3) çocuksuz evli, 4) 1-2 çocuklu evli, 5) 3-4 çocuklu evli ve 6) 4 den fazla çocuklu evli diye 6 sütun vardır.

Halbuki, mükellef için faraza 720, karı ve çocuklar için de nüfus başına meselâ 360 lira denilse hesap çok daha kolay olur ve sütunlar da azalır. Bu takdirde zamsız ve % 5 zamlı diye iki sütun kâfi gelecektir. Mükellef bekâr ise, gelir tutarından 720 lira tenzil edip, zamsız veya zamlı olduğuna göre, kalan miktarın tekabül ettiği sütundaki vergisini ödeyecektir. Evli ve çocuklu ise, 720 liradan başka karı ve çocuk adedi kadar 360 lira indirildikten sonra kalan miktarın zamsız sütunda hesaplanmış bulunan vergisini ödeyecektir.

Bu vaziyette indirimsizler için mevcut iki sütuna da lüzum kalmayacaktır. Daha doğrusu indirimsizler için bugün mevcut sütunlar, umumî indirimli kısım için de tatbik olunacaktır.

6 — Yine halen memleketimizde tatbik olunan indirimler sisteminde, dar mânada geçim asgarisi indirimi haricinde, diğer masraflar için yapılması kabul edilen tenzilâtın da kifayetsiz olduğuna işaret ettik. Bu kifayetsizlik, hem mevzu ve hem de miktar ve nisbetler itibariledir. Bunun da, yakında ele alınmasını temenni ettiğimiz asgarî geçim mevzuunun, esasından ıslahı sırasında, nazarı itibara alınması yerinde olur.

7 — Bu sahada yapılması çok faydalı olacak bir değişiklik de, asgarî geçim indirimini fiat indeksleriyle münasebettar kılmak ve arada sırada değiştirmek yerine, mezkûr indirimin muayyen kaide ve ölçülere göre otomatik olarak fiat seviyesine uygun bir şekilde ayarlanmasını temin etmektir.

8 — Ve nihayet, hem çok geniş ve hem de mahallî fiat farkları pek fazla olan memleketimiz bakımından, bölge usulünün ihdasını faydalı bulmaktayız. Asgarî geçim indirimi bakımından teşkil edilecek bu bölgelerin hangi kıstaslara dayanarak kurulacağı meselesi ayrıca ve titiz bir şekilde tesbit edilmek gerektir.

Netice itibarile, tekrar edelim ki, asgarî geçim indirimi mevzuunda bugün memleketimizde tatbik mevkiinde bulunan usul ve kaideler, hiç te tatmin edici değildir. Bunların, *esasından değiştirilmesi*, tamamen yeni ve mantıkî esaslara bağlanması ve konulacak yeni miktarların da haddi lâyiğında tutulması ve bunun devamının temin edilmesi lâzımdır.

İstanbul, 13 Mart 1956

MUAMELE VERGİLERİNDE TEKLİF SAFHASI [*]

Dr. A. Memduh YAŞA
İstanbul Üniversitesi Maliye Doçenti

Giriş :

Bugünkü şekillerile muamele vergileri, birinci dünya harbinden sonra yayılmağa başlamışlardır. Gerçi, çok eski zamanlarda bu gibi vergilere rastlandığı tesbit olunmuştur. Fakat, bazı istihlâk vergilerinde — meselâ tuz vergisi —, arazi ve bina vergilerinde, hattâ gümrük vergilerinde olduğu şekilde muamele vergilerinin hâli hâzır ve tarihi tatbikatı arasında bir alâka tesis etmeğe imkân yoktur. Diğer bir ifade ile, birinci dünya harbine varıncaya kadar, devletin klâsik vergi şekilleri arasında muamele vergilerine hiç rastlanmamaktadır. Buna mukabil, gittikçe artan âmme masraflarını karşılamak için vasıtalar ararken bulunan muamele vergilerinin, birinci dünya harbinden sonra süratle yayıldığı görülmektedir. Bu yayılma iki istikamette olmuştur. Bir kere muamele vergisi tatbik etmeyen memleketlerin adedi gittikçe azalmaktadır. Ayrıca kabul olundukları memleketlerde muamele vergileri mevzu itibarile inkişaf etmekte yâni gittikçe daha umumî ve şümüllü bir mahiyet kazanmaktadır. Bunun tâbii neticesi olarak muamele vergileri hasılatı zamanımızın bütçelerinde yüksek nisbetlere varmıştır.

Muamele vergilerinin bir taraftan evrensel bir mahiyet kazanmaları, diğer taraftan bütçeyi beslemekte geniş mikyasta müessir olmaları onlara ait çeşitli meselelerin maliye tetkiklerinde ehemmiyetli bir yere kazanmasına sebebiyet vermiştir.

Muamele vergileri iki grup içinde toplanabilir [1] :

- 1 — Toplu muamele vergileri,
- 2 — Yayılı muamele vergileri.

Birincileri, aynı m a l a istihsal ve tevzi vetiresi içinde yalnız bir safhada konan vergilerdir. İkinciler, son müstehlike varıncaya

[*] Bu konferansın verildiği 20 Mart 1956 tarihinde şimdiki Gider Vergileri Sistemimiz henüz proje halinde bulunmaktaydı.

[1] John F. Due, Sales Taxation in Western Europe : A General Summary, National tax journal, June 1955, s. 171.

kadar geçirdikleri muhtelif safhaların — hemen hemen — her birinde bindirilen vergilerdir. Fransada «Taxe sur la valeur ajoutée» — eklenen kıymet vergisi — adiyle tatbik edilmekte olan muamele vergisi, yayılı bir vergi şeklinde görülmekle beraber, tesirleri itibarile toplu muamele vergisi sayılmak icab eder. Filhakika, yayılı muamele vergilerinin en mühim hususiyeti vergi nisbetinin malın geçirdiği safhaların adedine göre değişik tecelli etmesi olduğu halde, eklenen kıymet vergilerinde istihsal ve tevzi metodları ne olursa olsun, mükellefiyet nisbeti değişmemektedir. Bu itibarla, Fransız tipini, yukarıda tasnif dışında üçüncü bir kategori saymağa lüzum yoktur.

Zamanımızda muamele vergilerinde yayılı sistemden toplu sisteme doğru bir kayma temayülü mevcuttur. Yayılı sistemi bu gün de tatbik eden memleketler, Almanya, Avusturya, İtalya ve Belçikadan ibarettir. Diğer memleketlerde ya baştan beri toplu sistem kabul olunmuş yahut, Fransada olduğu gibi, bu sisteme sonradan geçilmiştir.

Bilindiği gibi Türk muamele vergisi toplu vergiler gurubuna girmektedir. Ayrıca, halen mer'î olan muamele vergisinin yerine geçmek üzere hazırlanan ve gider vergileri grubunun bir tanesi olarak mütalâa edilen istihsal vergisi de, ismine rağmen, bir toplu muamele vergisinden ibarettir. Halbuki, ikisi de aynı kategoriye girdikleri, yani muayyen bir malı, istihsal ve tevzi yollarından geçişinde yalnız bir tek safhada teklif ettikleri halde, bu mükellefiyeti tesis için seçtikleri «safha»lar birbirinden farklıdır. Gerçekten, toplu muamele vergilerinin hepsi, vergi vazetmek için aynı vesileden istifade etmemektedirler. Bu bakımdan, istihsalinden son müstehlike yâni perakende satışına kadar malın uğrayabileceği müteaddit el değiştirmelerden birisi seçilebilir. Müteakip paragraflarda, bu hususta mevcut olan imkânların nelerden ibaret bulunduğu, muhtelif memleketlerde bunlardan hangisinin kullanıldığı, teklif safhasının ileriye veya geriye doğru tesbit edilmesinden ne gibi neticeler doğabileceği izah edilecek ve nihayet bir taraftan mer'î Türk muamele vergisinin, diğer taraftan proje halindeki Türk istihsal vergisinin bu bakımdan tahlil ve mukayesesi yapılacaktır.

I — Teklif safhaları ve muhtelif memleketlerdeki tatbik şekilleri :

İstihsalden son müstehlike varıncaya kadar bir mal muhtelif safhalardan geçer. Due, bu safhaları toplu muamele vergilerinin

tatbiki bakımından üç grup içinde toplamaktadır : a) İmalâtçı tarafından satış safhası, b) Son toptan satış safhası, (yani perakendeci tarafından satın alınma) ve c) Perakende satış safhası [2]. Bunların her birisinde çeşitli haller tasavvur olunabilir. Meselâ birinci safhayı aldığımız takdirde, verginin doğması için sadece satış akdinin icrası kâfi sayılabileceği gibi, satış bedelinin tediyesi veya malın teslimi hallerinden birisi seçilebilir [3]. Bununla beraber, çeşitli teklif safhaları arasında mukayeseler yaparken yalnız ilk tasnifi gözönünde bulundurmakla iktifa edeceğiz.

Muamele vergisini imalâtçı tarafından satış safhasına bağlamış olan memleketlerin başında Fransa gelmekte idi. Fakat 1955 Nisanında kabul edilen kararname ile Eklenen Kıymet Vergisi toptan satış safhasına teşmil edilmiş, böylece bu sistemin en mühim mümessili ortadan kalkmıştır [4]. Buna mukabil Kanada, Türkiye ve Finlandiya'da tatbik edilmekte olan muamele vergilerinde teklif safhası imalâtçı tarafından yapılan satıştır. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletlerinde muayyen maddelere konmuş bulunan muamele vergilerinin bir kısmı imalâtçıdan alınmaktadır.

Toptan satış safhasını esas alan muamele vergilerinin klâsik misali İsviçre muamele vergisidir. Yukarıda belirtildiği gibi Fransa'da tatbik edilen sistem de bu kategoriye sokulabilir. Bundan maa-da Avusturya muamele vergisile başka bakımlardan hususiyetleri olan İngiltere muamele vergisi (purchase tax) de toptan satış safhasına dayanmaktadırlar.

Muamele vergisi tatbikatında perakende satış safhasını seçmiş olan memleketler daha azdır. Hâlen böyle bir vergiyi yalnız Norveç'in tatbik ettiği söylenebilir. İsveç'de bu sisteme uygun olarak 1940 da kabul edilen muamele vergisi ancak sekiz yıl yaşayabilmiş, 1948 de lâğvolunmuştur. Rus muamele vergisi sadece kısmen bu kategoriye girmektedir. Filhakika Rusya'da muamele vergisi matrahi olarak bazen perakende satışı aldığı halde bazen de toptan satışı, ba-

[2] John F. Due'nün yukarıda bahsedilen ve National tax journal'da neşredilen etüdünden başka, muamele vergisi şekilleri adile Revue de Science et de Législations financières'in 1955 3 üncü sayısında gene kendisi tarafından yazılan makalenin İ.H. Ülkümen tarafından yapılan tercümesi, bak : Maliye ve İktisat Mecmuası, 15 Aralık 1955, s. 393.

[3] M. Orhan Dikmen, Vasıtalı Vergiler, İstanbul 1950, s. 81.

[4] Pierre Allix et Bloch-Lainé, Finances Publiques, cours polycopié 1954 - 1955.

zen toptan ve perakende satış fiatları farkını veya sadece muayyen bir «mikdarı» olmaktadır [5].

Burada bir noktaya daha dikkati çekmek lâzımdır. Muamele vergisi malın istihsalin muayyen bir safhasından geçmesi esnasında tatbik edildiğine yâni vergiyi doğuran hâdise muayyen bir muamele olduğuna göre umumiyetle prensip, vergi kanunlarında bu muamelenin tarif olunması ile iktifa olunmasıdır. Muamele vergisi tarif icabı umumî karakteri haiz bulunduğu göre, ayrıca hangi malların bu muameleden geçerken vergiye tâbi tutulacağıın izah edilmesine yâni vergi kanununa bir de vergiye tâbi eşyanın listesini eklemeğe lüzum yoktur. Kanunun tadat ettiği mallar kaideten, vergiye tâbi tutulacak mallar değil, fakat vergiyi doğuran muameleden geçmelerine rağmen vergiye tâbi tutulmaları arzu edilmeyen yâni mükellefiyet dışında tutulması istenen mallardır. Bu itibarla meselâ bizim halen mer'î muamele vergimizde yahut Fransız veya Norveç muamele vergilerinde vergiye tâbi eşya değil, fakat sadece istisna ve muafiyetler sayılmış bulunmaktadır. Buna mukabil, İngiliz sisteminde, Amerikan vergilerinde her satış veya her imal vergiye tâbi tutulmadığı için, satış veya imal dolayısıyla vergi ödeyecek maddeler tesbit olunmuştur. Açıktır ki, bu nevi vergiler umumî bir mahiyet taşımamaktadırlar [6].

Henüz proje halinde bulunan Türk istihsal vergisinde de mükellefiyete tâbi tutulacak maddeler listeler halinde tesbit olunmuştur. Halbuki bahis mevzuu projede verginin istihsal ve imal edilen maddelerden, müstahsil veya âmilleri tarafından teslimi — veya kendi imalâtlarında sarf olunması — halinde alınacağı [7] tasrih edilmiştir. Buna rağmen tarifile iktifa olunmayarak projeye bazı listelerin eklenmesi, «istihsal veya imal edilen» maddelerden ancak bir kısmının vergiye tâbi tutulmak istenmesinden doğmaktadır. Bu itibarla, vergi dışında kalacak maddeler yerine vergiye tâbi kılınacak maddeleri sayan sistemleri, kısmî muamele vergileri olarak kabul etmek gerekir. Türkiyede neden umumî muamele vergisinden kısmî muamele vergisine geçilmek istendiği son paragrafta izah olunacaktır.

[5] Maurice Lauré, La taxe sur la valeur ajoutée, Paris 1952, P. 125.

[6] Listelerin, vergiye tâbi maddelerin nevelerine göre farklı nisbetler tatbik edilmesi halinde zaruret kesbetmesi, tamamile ayrı bir meseledir ve verginin şümül derecesi ile ilgili değildir.

[7] Gider Vergileri Kanununun ön projesi, Madde 1.

II — Teklif safhasının son müstehlike nisbetle yakın veya uzak olmasından doğan neticeler :

Teklif safhası olarak malın müstahsilden toptancıya, toptancıdan perakendeciye veya perakendeciden müstehlike geçişi muamelesinin alınması vergi politikası bakımından farklı neticeler doğurmakta yahut bu şekillerden her biri birbirinden az çok farklı vergi politikalarının tekevvününe sebep olmaktadır. Bu farkları muhtelif vergi prensipleri bakımından ayrı ayrı tesbit etmek mümkündür.

1 — *Verimlilik prensibi* : Diğer şartlar aynı olduğu takdirde bir verginin verimi bir taraftan matrahına diğer taraftan mevzuuna tâbi bulunmaktadır. Muamele vergilerinde istihsal safhasından son müstehlike doğru gelindikçe matrah genişler. Aynı malın perakende satış ânındaki değeri toptan satışındaki değerinden, bu sonuncusu da imalden sonraki satış değerinden yüksektir. Bu itibarla, nisbet muayyen olduğu takdirde perakende satışlara istinad eden vergi toptan satışa istinad eden vergiden daha fazla verim sağlayabilmekte, imalden sonraki satışa dayanan vergi tipi ise en az verimli sistemi teşkil etmektedir. Bunun tabii bir neticesi olarak, vergi mükellefiyetini son istihlâke yakın safhada tesis eden memleketler vergi nisbetini daha düşük tutmak imkânına malik bulunmaktadırlar. İngilterede olduğu gibi muamele vergisi aynı zamanda iktisadî gayelerle kullanılmadığı veya bu gayeler asıl malî gayenin yanında ikinci plânda tutulduğu takdirde bu imkândan umumiyetle istifade de edilmektedir. Meselâ perakende satış üzerinden vergi alan Norveç'te nisbet % 10 dan yukarıya çıkarılmamış hattâ 1947 ile 1951 arasında % 6 ¼ den ibaret bulunmuş, % 10 nisbet, adı geçen memleketin 1947 den itibaren askerî masraflarının artması neticesinde kabul olunmuştur [8]. Buna mukabil muamele vergilerini istihsal safhasında tahsil eden memleketlerde vergi nisbeti umumiyetle % 20 civarındadır.

2 — *Kolaylık prensibi* :

Vergide kolaylık prensibi bakımından vaziyet oldukça farklı bir durum arz etmektedir. Filhakika mesele sadece mükelleflerin miktar ve kalitesi bakımından mütalâa edildiği takdirde esas itibarile

[8] John F. Due, Sales taxation in Western Europe, National tax journal, s. 173.

son istihlâk safhasına yakın vergiler aleyhine hüküm vermek gerekmektedir. Bilfarz perakende satış üzerinden alınan muamele vergileri kalabalık bir mükellef zümresi ile karşı karşıya buldukları gibi bu mükellefler kalite itibarile de bir taraftan gayrı mütecanis, diğer taraftan düşük evsaflıdırlar. Perakende satıştan istihsale doğru gittikçe, mükellef adedi azalmakta, buna mukabil mükelleflerin kalitesi yükselmektedir. Bundan dolayı sonuncuların, daha kolaylıkla tahsil edildikten başka tahsil masraflarının nisbeten düşük olması gibi bir faikiyetleri bulunduğu da muhakkaktır. Perakende satış üzerinden tahsil edilen vergiler, muvaffakiyetle tatbik edilebilmek için yüksek vergi ahlâkı, rasyonel bir ticaret sistemi ve mükemmel bir vergi idaresinin mevcudiyetine ihtiyaç vardır.

Buna mukabil, perakende ticaretten alınan muamele vergilerinin sağladıkları bazı kolaylıklar üzerinde bilhassa durmak icap etmektedir.

a) Muamele vergileri perakende ticaret üzerinde kaldıkça bu vergilerin ithalâtta da tatbik olunması ancak istisnâî hallere inhisar eder. Filhakika, ithalât sanayici veya toptancı tarafından yapıldığı, diğer bir ifade ile imalât veya toptan ticarete teveccüh ettiği müddetçe bir ithalât muamele vergisi esasen bahis mevzuu olmamak lâzımdır. Zira bu safhada yerli mamuller de böyle bir vergi ödedemiş bulunmaktadırlar. İthalâtın muamele vergisine tâbi tutulması nihaî istihlâkte bulunmak üzere yabancı memleketlerden eşya getirilmesi hallerine inhisar etmektedir. Halbuki bu gibi ithalât da geniş mikeyasta şahsî muafıklara girmekte, böylelikle ithalât muamele vergisi tatbikatı hakikaten çok istisnâî hallerde ortaya çıkmaktadır.

b) Yerli mamulâtın alınmış olan verginin bu mamulâtın ihracı halinde iadesi, muamele ve umumiyetle vasıtalı vergilerin esas prensiplerinden birisidir. Ancak, ne derece lüzumlu olursa olsun, bu muamelenin gerek mükellef gerek maliye idaresi bakımından külfetli olduğu kabul olunabilir. İhracat umumiyetle istihsal safhasından hemen sonra ve hemen hemen her zaman perakende ticarete intikalden evvel olduğuna göre istihsale sirayet etmeyen ve hele perakende ticarete tahmil edilen bir muamele vergisinin ihracat ile hiç bir münasebeti bulunmamaktadır. Dolayısıyla muamele vergileri, nihaî müstehlike doğru yaklaştıkça ihracattan mütevellid vergi reddi gibi oldukça karışık bir muameleye o derece daha az müracaat etmeği icap ettirmektedir.

3 — *Adalet prensibi* :

Burada bahis mevzuu olan husus, seçilen teklif safhasının verginin ödeme kabiliyetine intibakı üzerinde bir tesir icra edip etmediğidir. Evvelâ şu ciheti belirtmek icap eder ki, muamele vergileri umumiyetle tek nisbetli vergilerdir. Nisbetlerin, vergiye tâbi maddelerin ihtiyaç listesindeki sırasına göre farklılaştırılması, istisnaen vâki olmaktadır. Nitekim yukarda bahsettiğimiz memleketlerin hemen hepsinde — İngiltere ve Rusya hariç — vergi nisbeti tekdir. Buna mukabil çok zarurî ihtiyaç maddelerinin mükellefiyet dışında tutulduğu görülmektedir. Gerçi bu bakımdan muamele vergileri arasında geniş millî farklar vardır [9] Fakat her halde muamele vergilerini istihlâk vergileri gibi halkın satınalma gücünü gözönünde tutan vergiler telâkki etmek doğru değildir.

Bununla beraber, muamele vergilerine mükellefin satınalma gücüne intibak sağlayacak bir karakter verilmek istendiği takdirde ve verildiği yerlerde, perakende ticarete mevzu vergilerin daha ziyade kabili islah olduğu ve bu islah imkânının vergiler istihsal safhalarına doğru kaydıkça zorlaştığı görülmektedir.

Vergi ile mükellefin ödeme kabiliyeti arasında alâka tesisi, diğer bir ifade ile verginin şahsileştirilmesi, mükellefiyetin mümkün mertebe son istihlâk fiiline yakın bir yerde tesis edilmesini istilzam etmektedir. Çünkü daha evvelki safhalarda, malın şahsî istihlâkte kullanılıp kullanılmayacağı ve kullanılacaksa şahsî istihlâk maddesinin hangi sınıftaki ihtiyaca tekabül ettiği kolaylıkla kestirilemez. Fîlhakika meselâ, müstahsilden toptancıya geçen masrafların bir kısmı aynen şahsî istihlâke intikal ettikleri halde bir kısmı diğer eşyanın imalâtına dahil olmaktadır. Halbuki farklı kalitelere malın aynı kalitede bir ilk veya yardımcı maddeyi ihtiva etmeleri imkân dahilindedir.

Diğer taraftan, perakende ticarete yaklaştığı derecede muamele vergilerinin verimlerinin arttığı yukarda belirtilmişti. Verim derecesi yüksek vergilerde zarurî ihtiyaç maddelerinin mükellefiyet dışında bırakılması, lüks sayılmayan ihtiyaç maddelerinin inik resimlere tâbi tutulması daha kolaydır. Kaldığı bu vergilerde nisbet, umumiyetle düşük olduğundan, böyle bir farklılaştırma yapılmamış olsa bile bundan doğan mahzurlar nisbeten hafif kalmaktadır.

[9] Huiskamp, Systems of sales taxes, Bulletin for international Documentation, Vol. VI, number 3, 1952, P. 146.

Şu ciheti kaydetmek lâzımdır ki, vergi ile ödeme kabiliyeti arasında alâka tesisi, vergi miktarının mükellef tarafından bilinmesi nisbetinde kolaylaşır. Halbuki, Profesör Due'nün çok iyi tebarüz ettirdiği gibi [10] perakende ticaretten alınan vergi miktarının müstehlik tarafından kat'î şekilde öğrenilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile, tam bir aleniyet muamele vergilerinin ancak bu nevilerinde mevcuttur. Buna mukabil, imalât veya toptan satışlar üzerinden mevzu vergilerde, imalâtçı veya toptancının aynı zamanda perakende satış yaptıkları haller — ve bu hallere münhasır olmak üzere — müstesna, müstehlik tarafından tediye edilen vergi, umumiyetle fiat içinde saklı kalmakta ve hakikî miktarının öğrenilmesi pek müşkül bulunmaktadır.

4 — *İn'ikas mekanizması bakımından :*

Hangi safhadan alınırsa alınsın, satış üzerine müstenit vergilerin tamamen ileriye doğru in'ikas ettikleri umumî bir kanaat halindedir. Bu kanaat bilhassa resmî düşünelere intibak etmektedir. Filhakika kanun vâzileri, umumiyetle bu vergilerin ileriye doğru aynen intikal edeceklerini, yalnız arzu etmekte kalmamakta fakat bunun böyle olacağına da ekseriya inanmaktadır. Bizde vasıtalı vergilerin hepsine ve bu arada muamele vergisine «intikalî vergi» denmesinin sebebi bu inanıştır. Bu etüd yapıldığı sırada henüz Büyük Millet Meclisine verilmemiş olmakla beraber, hükümet tarafından benimsenmiş bulunan ve ilerde mevzuumuz bakımından hususiyetleri belirtilecek olan Gider Vergileri Kanunu gerekçesinde, bu inanış açıkça belli olmaktadır. Gerekçede Türk muamele vergisinin büyük bir kısmının devlet tarafından ödendiği yolunda, eskiden beri yapılan ve hakikaten mesnetsiz bulunan iddiaya cevap verilirken «Muamele Vergisinin bünyesi ve mahiyeti icabı mutlaka intikalî bir vergi olduğu» noktasından hareket olunmaktadır [11].

Bu görüş, istihlâk vergileri teorisinin bir kısmını teşkil etmektedir. Filhakika, hamî bir gümrük tarifesinde olduğu gibi, bir istihlâk vergisinin muayyen bir malın mübayaa ve istihlâkini azaltmak maksadında kullanılması, ancak bu verginin ileriye doğru yâni nihai müstehlike tam in'ikas etmesi halinde mümkündür. Diğer taraftan, modern vasıtalı vergilerin vergi verme kabiliyetine intibak ettirilmesi hususunda alınan tedbirler de bu faraziyeye dayanmak-

[10] Prof. Due'nün İ.H. Ülkümen tarafından tercüme edilen ma. s. 396.

[11] Gider Vergileri Kanunu Gerekçesi, s. 25.

tadır. Zira burada bahis mevzuu olan müstehlikin vergi verme kabiliyetidir ve vasıtalı vergilerin nihayette müstehlike in'ikas edeceği farz olunduğu içindir ki, vergi yükü ile müstehlikin gelir seviyesi arasında bir alâka tesisine çalışılır [12].

Muamele vergisinin — ve umumiyetle vasıtalı vergilerin — ile-riye doğru in'ikas ettirildiği kanaati, vergilerin tahakkuk ettiği istihsal safhası bakımından büyük bir ehemmiyet taşır. Verginin ile-riye in'ikas ettirilmesi, onun ödeyici tarafından satış fiyatına tam olarak ithal edilmesi demektir. Binaenaleyh, faraziye eğer doğru ise teklif safhası son istihlâk safhasından uzaklaştıkça, nihaî müstehlikin vergi sebebi ile tediye edeceği meblâğ o derece büyük olmaktadır. Toplu muamele vergilerinin in'ikası etrafında yapılan münakaşalarda, nihaî istihlâk safhasından uzak vergilerin, hazineye fiilen ödenenden daha büyük bir meblâğın müstehliklere intikaline sebebiyet verdikleri bilhassa belirtilmektedir. Sayın Orhan Dikmen'in kanaatine göre, perakende ticaret üzerinden alınan muamele vergileri, pul yapıştırmak suretile cibayet ediliyorsa, müşterinin vergi dolayısıyla ödediği meblâğ sadece vergi kadar olmaktadır. Pul yapıştırmak suretile alınmayan muamele vergileri, perakende ticaret üzerinden konulmuş bulunsun bile, tam bir in'ikâsın mevcudiyeti farz olunduğu takdirde, fiyatları kendi nisbetinden bir az daha yüksek nisbette arttıracaktır. Bu halde vergi, ekseriya satış bedeline ve binaenaleyh matraha dahildir. Toptan ticaret veya imalât muamele vergileri halinde fiyat artışı daha fazla olur. Çünkü nihaî istihlâke arz safhasından az çok uzak bulunan safhalarda alınan vergi, müteakip muamelelerdeki kâr yüzdelerine ve dolayısıyla maliyet fiyatına girmek suretile ve bilhassa nihaî maliyet değerleri üzerindeki tesirile, satış fiyatlarının daha ziyade artmasına sebep olur [13]. Böylece in'ikâs bakımından yayılı muamele vergilerinin taşıdığı piramitleşme mahzuru nihaî istihlâk safhasından uzaklaşan ve bilhassa istihsal safhasına dayanan toplu muamele vergilerinde de vâki olmaktadır. Bu vak'a maliye literatüründe (markup system - La pratique des taux de marque) diye adlandırılmaktadır [14]. Vergi istatistikleri ve bun-

[12] Philip E. Taylor, The Economics of Public Finance, Revised Edition, New York 1953, s. 405.

[13] M. Orhan Dikmen, adı geçen eser, S. 98 - 99.

[14] Markup System'in izahı için Due'nün adı geçen eserinden başka gene Due'nün The incidence of a general sales tax, Public Finance 1950/1, s. 231 - 233 ve François Visine, La signification des statistiques fiscales, Public Finance 1955/1, S. 18 - 19 a müracaat.

lardan bilhassa vergi yüküne ait olanların mânası hakkında yazdığı çok değerli makalede F. Visine, istihsal safhasında yâni prensip itibarile nihâf müstehlike varmadan iki safha evvel % 20 nisbetinde tesis edilen bir muamele vergisinin ne nisbette in'ikâsa sebep olacağını hesaplamıştır. Visine'in misalinde, maliyet değeri 100 ile ifade edilen bir malın müstahsilden toptancıya hiçbir kâr alınmadan satıldığı, toptancının % 10 ve perakendecinin % 30 nisbetinde kâr ettikleri farzolunmakta ve arada ne başka mutavassıtlar ne de başka masraflar olmadığı kabul olunmaktadır. Bu takdirde nihâf müstehlikin ödeyeceği bedel ne olacaktır? Müstahsilin satış fiyatı 100+20

$$\begin{aligned} \text{(vergi)} &= 120 \text{ olacaktır. Toptancının } 120 + \frac{120 \times 10}{100} = 132, \text{ perakendecinin } \\ & \text{ ise } 132 + \frac{132 \times 30}{100} = 171.60 \text{ olacaktır. Eğer vergi olma-} \end{aligned}$$

saydı, aynı hesap tarzı tatbik edilmek suretile perakendecinin fiyatı 143 bulunacaktı. Buna göre, hazinenin aldığı vergi 100 para vâhidi için 20 para vâhidi olduğu halde, müstehlikin tediye ettiği 171.60 — 143 = 28.60 para vâhidi olacaktır. Aradaki 8.60 lık fark mutavassıtların vergi sebebiyle elde ettikleri fazla bir kârdır ki, mahiyeti itibarile âdetâ hususî şahıslar hesabına tahsil edilmiş bir vergi manzarası arz etmektedir.

Ancak, buraya kadarki neticeler, sayın Orhan Dikmen'in de işaret ettiği gibi ileriye «tam bir in'ikâsin mevcudiyeti farzolunduğu takdirde» tahakkuk edebilir. Halbuki, ileriye doğru tam bir in'ikâsin mevcudiyeti faraziyesi pek az ihtimalle tahakkuk etmektedir.

Muamele vergileri, istihlâk vergileri gibi, hangi safhada konulursa konulsun, vazedildikleri hallere ait marjinal fiyatların yükselmesine sebebiyet verirler. Vergiye tâbi malların talep elâstikiyeti sıfır olduğu takdirde, satıcının satış fiyatlarını da aynı nisbette yükseltmesi ve vergiyi olduğu gibi ileriye in'ikâs ettirmesi mümkündür. Buna mukabil vergiye tâbi mala karşı talep elâstikiyeti namütenahî ise vergi — diğer şartlar aynı kaldığı takdirde — satıcının sırtında kalır.

Tatbikat ve fiiliyat umumiyetle bu iki kutbun arasında cereyan eder. Diğer bir ifade ile, verginin bir kısmı satıcının, bir kısmı da alıcının üzerinde kalmakta ve bu payların nisbeti, malın talep elâstikiyetine göre değişik olmaktadır. Elâstikiyet ne kadar fazla

ise vergi o derece satıcı tarafından yüklenilmektedir. Fakat hakikatte diğer şartlar aynı kalmamaktadır. Bunlar bilhassa arz elâstikiyetine taallük eden şartlardır. Arz elâstikiyetinin az veya çok olması da taraflardan birisine kalacak vergi payının miktarına müessir olmaktadır. Ancak, muayyen şartlar altında, vergi istihlâk safhasından ne derece uzak ise, geriye in'ikâs imkânı o kadar fazla olmaktadır. Bu imkân, talep elâstikiyetinin düşük olması halinde müstehlik lehine, talep elâstikiyeti yüksek olduğu takdirde satıcı lehine işlemektedir. Vergi, nihâi istihlâk safhasına çok yakın olduğu yâni perakende ticarete dayandığı zaman, vergi ödeyicisinin geriye in'ikâs ettirme şansı nisbeten mahduttur. Binaenaleyh talep elâstikiyeti derecesine göre müstehlik ve satıcı tarafından paylaşılması icap etmektedir. Profesör Shoup, Amerikada hükümetlerin muamele vergisi koymalarına karşı en fazla itirazın perakendecilerden geldiğini tesbit etmiştir [15]. Profesör Taylor, yukarda bahsedilen eserde (S. 409) bunun tabii olduğunu, çünkü böyle bir verginin kısmen kendilerinin sırtında kalması ihtimalinin mevcut bulunduğunu belirtmektedir.

Görülüyor ki, istihlâk safhasından uzakta tesis edilen muamele vergilerinin müstehlike daha ağır şekilde in'ikâs ettikleri mutlak olarak iddia olunamaz. İn'ikâs mekanizması çeşitli tesirlere tâbidir. Bu tesirlerin, istihlâk safhasından uzakta bilhassa istihsal safhasına konmuş vergilerin, müstehlik için daha az ağır olmasını mümkün kılacak şekilde tekevvün etmesi imkân dahilindedir. Bu itibarla, sırf in'ikâs meselesi zaviyesinden, teklif safhaları hakkında bir kıymet hükmü verilemez.

5 — *Konjonktürel hassasiyet bakımından :*

Konjonktüre karşı hassasiyet dereceleri en yüksek olan vergilerin muamele vergileri olduğu, umumiyetle kabul olunmaktadır[16]. Milletlerarası Maliye Enstitüsünün 1938 toplantısına ait umumî raporda, konjonktüre karşı hassasiyet hiyerarşisinde muamele vergileri başa konmuştur. Muamele vergilerinin gerek mevzuları gerek teknikleri bu neticeyi doğurmaktadır. Profesör Jean Marchal «Ren-

[15] Haig and Shoup, The sales tax in the American States, Columbia 1934, s. 24.

[16] Bu hususta geniş malûmat için bak : Memduh Yaşa, Vasıtalı Vergiler, İstanbul 1948, s. 45 - 65.

dements fiscaux et conjoncture» isimli meşhur eserinde, Fransız ve Alman muamele vergilerinin konjonktürel değişmelere karşı fevkalâde hassas olduklarını, fiyat münhanileri ile vergi tahsilât münhanileri arasında sıkı bir muvazilik bulunduğunu tesbit etmiştir. Profesör Marchal her iki verginin hâsılat serileri ile fiat serileri arasında bir taraftan korelasyon kat sayıları diğer taraftan tabiiyet kat sayıları hesaplamış ve umumiyetle + 1 e çok yakın rakamlar elde etmiştir [17]. Yalnız şu ciheti belirtmek icap eder ki, Prof. Marchal'ın tetkik ettiği muamele vergilerinden bir kısmı toplu, bir kısmı yayılı tiplere girmektedir.

Bütün nevileriyle muamele vergileri, konjonktür değişmelerinden geniş mikyasta müteessir olmakla beraber, seçilen teklif safhasının bu hususta tamamen tarafsız olduğu söylenemez. Verginin şu veya bu safhaya konmuş olması, konjonktüre tâbiyet derecesine tesir icra eder. Gerçi istihlâke yakın veya uzak bir safhada tesis edilmiş muamele vergileri esas itibarile Ad Valorem bir tarifeye bağlanmakta yâni fiata dayanmaktadırlar. Ancak, teklif safhasının nihâi istihlâk safhasından uzaklığına göre çeşitli fiatlar bahis mevzuudur.

Perakende satışlar üzerine konan bir verginin dayandığı fiatlar, umumiyetle konjonktür dalgalanmalarına karşı nisbeten daha az hassas fiatlardır. İktisadî değişmelerin perakende fiatlara intikali umumiyetle geç ve eksik olmaktadır. Bu lag hususile depresyon devrelerinde daha geniştir. Halbuki toptan fiatlar konjonktür dalgalanmalarını sadakatle aksettirirler. Bu sadakat ilk ve ana maddeler istihsaline gidildikçe fazlalaşır. Bundan çıkan netice şudur : Nihâi istihlâk safhasından uzaklaştıkça, muamele vergilerinin yüksek konjonktür safhalarındaki randıman artışları, diğerlerine nisbetle daha fazla ve daha süratli olmakta, buna mukabil depresyon devrelerinde de düşüş oldukça âni ve şiddetli cereyan etmektedir. Halbuki nihâi istihlâk safhasında alınan yâni perakende satışlara müesses muamele vergilerinin bilhassa depresyon zamanlarında nisbeten müstakar kalmaları mümkün bulunmaktadır. Devletin bilhassa depresyon safhasında emin vâridat kaynaklarına olan ihtiyacı gözönünde tutulursa, perakende satışlara konan muamele vergilerinin malî politika bakımından olan faydaları anlaşılabilir olur.

[17] Jean Marchal, Rendements Fiscaux et Conjoncture, Paris 1942, s. 111 - 120.

Perakende satışlardan alınan muamele vergisinin mecmu talebin aşırı derecede artmasından doğan enflasyon temayülüne karşı oldukça müessir bir mücadele vasıtası olarak kullanılabilceğine de dikkati çekmek faideli olur. Bir taraftan bu tip vergiye ait matrahın fevkalâde geniş olması, diğer taraftan istihlâk maddelerini doğrudan doğruya ve derhal istihdaf etmesi ona bu imkânı sağlamaktadır. 1955 ortalarından itibaren İngilterede beliren enflasyon temayülünü durdurtmak maksadile başvurulmuş istihlâki azaltmak tedbirleri arasında «purchase tax» nisbetlerinin arttırılması mühim ve müessir bir rol oynamıştır. Yukarıda verilen izahatla sebebi anlaşılacağı üzere, böyle bir tedbire ihracatı azaltmak tehlikesine girmeden başvurulabilmiştir. Halbuki bilfarz imalâta dayanan bir muamele vergisinde nisbetlerin arttırılması, mamulün müteakip kullanılma ihtimallerinin hepsini derpiş etmek imkânı olmadığından, ihracatı da tehlikeye düşüren bir netice doğurabilir. Bilhassa İngiltere gibi bir memleket için bunun arzedebileceği tehlikeler aşikârdır. Bilindiği gibi İngilterede purchase tax nisbetlerinin arttırılması ile takip edilen diğer bir gaye de, dahilî istihlâki azaltarak ihracat imkânlarını fazlaştırmak ve tehlikeli derecede açık olan tediyebilânçosunun dış tediyeye vasıtaları ihtiyatlarını eritmesine mâni olmaktı. Perakende ticarete geniş miyasta dayanmayan bir vergiyi bu gayenin elde edilmesi için kullanmak, aynı derecede kolay olmazdı.

III — Teklif safhası bakımından mer'î ve proje halindeki muamele vergilerimiz :

Bilindiği gibi Türk muamele vergisinde teklif, imalâtın satışı (teslim) dolayısıyla yapılmaktadır. Bu bakımdan Türk muamele vergisi yukarıda (I inci kısımda) yapılan tasnifte «a» grubuna girmekte, dolayısıyla bu tip için dermeyan edilen mülâhazalara muhatap bulunmaktadır. Bundan maada Türk muamele vergisi, koyduğu geniş istisna ve muafıklarla, mükerrerliği önlemek maksadile kabul ettiği ilk madde tenzilât sistemi yâni götürü ve eksik usulle, kendi nevi içinde de bir hususiyet arzette ve bu hususiyet ona sakat doğmuş bir vergi karakteri vermektedir. Türk muamele vergisine, ihdasından beri yapılan ve bilhassa son zamanlarda çok şiddetlenen

tenkidleri burada tekrarlamaya lüzum görmemekteyiz [18]. Yalnız şunu söyleyebiliriz ki, bu tenkidler neticesinde Türk muamele vergisinin kaldırılması veya daha iyi bir sistemle değiştirilmesi lüzumu gittikçe kuvvet kazanmış ve mesul hükümet adamlarınca da bu lüzum kabul edilerek çareler aranmaya tevessül olunmuştur. Verginin kaldırılmasının, hiç değilse malî sebeplerle, imkânsız olduğu anlaşıldıktan sonra, çalışmalar bir «tâdil» veya «ikame» imkânları üzerinde teksif olunmuştur. Yukarda yapılan mukayeselerde, son istihlâk safhasına bağlanan muamele vergilerinin yâni perakende ticarete dayanan tipin, nazarı bakımdan üstün vasıflara malik olduğu belirtilmiştir. Esasen dünyada da muamele vergilerinin gittikçe imalât safhasından perakende satış safhasına doğru kaydıkları görülmektedir. Binaenaleyh, bugünkü Türk muamele vergisinin yerine bir yenisini koymak bahis mevzuu olunca, yenisinin teklif safhası bakımından ileriye kaydırılmış bir vergi olması hâdiselerin gelişme mantığına uygun olurdu. Halbuki vergi ıslahatçılarımız bu bakımdan tamamiyle ters bir istikamet tutmuş, toptan ve hele perakende satışlara gidilmek yerine, imalât vergisi karakterinde de bir adım geri gidilmiş ve — çimento, ateş tuğlası, kâğıt gibi bazı tam mamuller müstesna — diğer sanayiî ilk veya yardımcı maddesini teşkil eden imalât yâni nihai istihlâki doğrudan doğruya istihdaf etmeyen mamuller vergiye tâbi kılınmıştır.

Bu vaziyetle vergi projesinin muayyen tenkidlere hedef olacağı, ıslahatçıların meçhulü değildir. Buna rağmen bu yola gidilmiş olmasının muayyen sebepleri olmak lâzımdır. Bu sebeplerin neler olduğunu belirtmeden evvel, kanun projesini hazırlayanların, mukadder tenkidleri ne şekilde cevaplandırdıklarını, daha doğrusu bu tenkidlerle işaret edilen mahzurların kaldırılması veya mümkün mer-tebe tahfifi için verginin bünyesinde ne gibi önleyici tedbirler derpiş ettiklerini izaha çalışalım :

a) İmalât muamele vergilerinin mühim mahzurlarından birisinin matrah darlığı olduğu malûmdur. Matrah darlığına karşı mukadder tedbir, nisbetlerin yüksek tutulmasıdır. Nitekim mer'î muamele vergisi tarifesinde en yüksek nisbet % 18 olduğu halde, yeni

[18] Bu hususta başlıca, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan «Muamele Vergisi Komisyonu Raporu» İstanbul 1949, ile İstanbul Sanayi Odasının yayınlanan «İmalât Muamele Vergisi Kaldırılmalıdır» İstanbul 1955 adlı iki broşüre bakıla.

projede nisbetlerin bazı hallerde % 40 a kadar çıktığı görülmektedir. Gerçi yüksek nisbet, bir vergi için başı başına bir mahzur teşkil etmektedir. Fakat hazırlanan projedeki bu yüksek nisbetlerin; bir taraftan mükellef adedinin fevkalâde çok azalmış olması, diğer taraftan nihai istihlâke tahsis edilecek malın ancak bir kısmından alınması dolayısıyla, geniş ve kontrolü imkânsız bir matraha tercih edilmesi mümkündür.

b) Gittikçe ham madde satışına yaklaşan bir verginin, teklif ettiği maddenin akibetini evvelden kestirmek mümkün olmadığı için, müstehliklerin vergi verme kabiliyetine göre farklılaştırılması imkânsızdır. Bu vergiler, vergi verme kabiliyetini istihdaf bakımından şiddetle tersine müterakki bir karakter taşırlar. Tersine müterakkilik, vergi ne kadar umumî ise o derece fazla olur. Bu vergilerin bünyesinden tersine müterakkiliği kaldırmak kanaatimize göre imkânsızdır. Fakat bunu hafifletmek kabildir. Yeni projede de bu husus düşünülmüş ve harcı âlem istihlâk esyasına müncer olan imalât branşları tamamile vergi dışında tutulmuştur. Filhakika, hazırlanmış olan lâyiha kanunlaştığı takdirde bilûmum gıda sanayii, deri sanayii ve ağaç sanayii vergi dışında kalmış olacaktır. Bu tedbirle, yeni verginin tersine müterakkiliği geniş mikyasta azaltılacağı gibi, bu sanayide ve bunlardan bilhassa deri sanayiinde mer'i muamele vergisi dolayısıyla mevcut parçalanma da ortadan kaldırılmış olacaktır.

c) Dahilî muamele vergilerinin, ithal esyasına aynı nisbette tatbik edilmesi yani hakikaten mütelâfi vergilerin tesisi, ithal edilen esya ile imal edilen eşyanın benzerliği arttıkça kolaylaşır. Benzerlik mevcut olmadığı nisbette götürü mukayeselere gitmek, dolayısıyla ithalât muamele vergilerinin telâfi edici karakterinden fedakârlık etmek lâzım gelmektedir. Türkiye umumiyetle mamul esya ithal eden bir memlekettir. Dahilî muamele vergisi daha ziyade ham ve yarı mamul maddelere kayınca, ithal edilen mamul eşyaya ancak bünyelerinde bulunan, dahilde vergiye tâbi ham ve yarı mamul maddeler için vergi tatbik edilebilir. Bunun için de bir çok ithal esyasının miktar ve kıymet itibarile terkiibini bilmeğe ihtiyaç vardır ki, böyle bir faaliyetin fevkalâde büyük güçlüklerle karşılaşacağı açıktır. Yeni proje maalesef bu mahzurla malûl bulunmaktadır. Gerçi, bir taraftan vergiye tâbi ithal esyasından büyük bir kısmının memleket içinde mümasillerinin yapılmaması, diğer taraftan mümasili

memlekette yapılanlara tatbik edilecek nisbetlerin himayeci görüşle yüksek tesbit olunması, bu halin memleket sanayii üzerinde menfi tesirler icra etmesi imkânlarını geniş mikyasta bertaraf etmiştir. Bununla beraber, ithal ve imal eşyası arasında vergi eşitliği tesis edilemediği gibi, tahakkuk bakımından mevcut teknik zorluk da ortadan kaldırılamamıştır.

Görülüyorki, muayyen mahzurların kaldırılmasına veya hafifletilmesine müteallik gayretlere rağmen, perakende veya hattâ toptan satışa dayanan muamele vergisi tiplerine nazarı bakımdan üstün bir imalât muamele vergisi — yahut bir istihsal vergisi — elde edilememiştir. Buna rağmen bu yolun tercih edilmesi, Türkiyenin ve unumiyetle az gelişmiş memleketlerin ekonomik ve sosyal bünye hususiyetleriyle izah edilebilir. Filhakika bu memleketler için muvaffakiyetle yürütülmesi en güç olan vergiler, devamlı bir teknik kontrolü icap ettiren umumî mahiyetteki vergilerdir. Toptan ve hele perakende ticarete dayanan muamele vergilerinin muvaffakiyetle tatbik olunması için, mükemmel ve geniş teşkilâtlı bir maliye idaresinden başka, teşkilâtlanmış ve rasyonel işleyen bir piyasanın, sağlam bir vergi ahlâkının mevcut olması lâzımdır. Bahis mevzuu memleketlerde ve bu arada Türkiyede bu üç şart istenilen derecede mevcut bulunmamaktadır. Bu itibarla, mükellefiyet sahasının genişletilmesi maliyemizin gözünü korkutmuş, daha az ve kontrolü daha kolay bir mükellef zümresile karşı karşıya kalmak daha cazip telâkki edilmiştir. Nitekim, 1953 senesinde 5600 olan muamele vergisi mükellef adedi, yeni proje kanunlaştığı takdirde 600 den ibaret olacaktır. Bu vaziyet maliye idaresini, yıllardan beri aradığı kompromiyi kolay vergi istikametinde tesis etmeğe sevk etmiştir.

Istanbul, 20 Mart 1956

5815 SAYILI KANUNUN 2 NCİ MADDESİ B BENDİNİN

TAHLİL VE TENKİDİ

Talıp GÜRAN
Asliye Ceza Hâkimi

5815 sayılı kanunun 2 nci maddesi B bendi bilgi verme mecburiyetine riayetsizlik suçunu şöyle tarif ediyor :

Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek veya tüzel kişilerden (kamu idare ve müesseseleri hariç) 138 nci maddede mucibince istenilen bilgiyi, idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak şekilde yalan veya eksik verenler veya tayin edilen süre içinde vermeyenler. (Bu fıkra gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik cevap verildiği takdirde haklarında kanunun cezaî hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere vazıh olarak bildirilmesi şarttır.)

Demek oluyor ki, kamu idare ve müesseseleri hariç olmak üzere mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan bilgi istenebilir ve dolayısıyla ancak bunların yanıltıcı şekilde eksik veya yalan bilgi vermeleri veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemeleleri B bendinde yazılı suç teşkil eder. Her şahıs bu suçun faili olmaz. O halde evveleminde kanunun tayin ve tahdit ettiği suç faillerini tetkik etmeliyiz.

Mükellefler :

Haklarında inceleme yapılan, Vergi Usul Kanununun 1 nci maddesi şümulüne giren vergi ve resimlerin mükelleflerinden 138 nci maddeye tevfiakan bilgi istenebilir. Bunlar B bendinde gösterilen şartlar dahilinde istenilen bilgiyi yanıltıcı şekilde yalan veya eksik verirler veya tayin edilen süre içinde vermezlerse suçun faili olurlar.

B bendinde yalnız mükellefler tabiri bulunması, tatbikatta Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulüne giren veya girmeyen hatta mülga vergi mükelleflerinden bilgi istenebileceğine ve dolayısıyla bunların suçun faili olabileceklerine dair bir görüşe yol açmış ve mülga kazanç vergisi mükelleflerinden B bendine tevfiakan bilgi

istenilerek bunlardan yalan veya eksik bilgi verdiği zannedilenler hakkında âmme dâvaları ikame olunmuştur.

Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesinde, bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği vergi ve resimler sayıldıktan sonra, vergi ihtilâflarına ait hükümlerinin, şümulü dışında kalan vergi ve resimlerle kaldırılan vergiler hakkında tatbik edileceği tasrih olunmaktadır. Şu halde Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergi ve resimlerle mülga vergiler hakkında bu kanunun ancak vergi ihtilâflarına ait hükümleri tatbik edilir. Diğer hükümleri tatbik edilemez. Vergi ihtilâflarına ait hükümler kanunun beşinci kitabında ve 354 - 390 ıncı maddelerinde yer almaktadır. Bunların bilgi toplama hükümleriyle bir alâkası yoktur. Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun eski zamanlara ait vergiler hakkındaki geçici 5 inci maddesine göre bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten evvelki zamanlara ait vergilerin tarh ve tahakkuku, bu vergilere ait ihtilâfların halli, tahakkuk zaman aşımı tayini bu kanunda yazılı hükümlere tabidir. Mezkûr maddede tadat olunan hususlar dışında kalan Vergi Usul Kanunu hükümleri mülga vergilerle 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergilere tatbik edilemez. Bilgi toplama hükümleriyle geçici 5 inci maddede tadat olunan hükümler arasında bir münasebet yoktur. Bu itibarla mülga vergilerle Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergi mükelleflerinden B bendine tevfiikan bilgi istenilemez. Bunlar tetkik mevzuumuz suçun faili olamazlar. Müstakar mahkeme içtihatları dahi bu merkezdedir.

Tatbikatta haklarında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden B bendine tevfiikan kaçakçılık veya hileli vergi suçu ikrar edilmedikçe doğru cevap verilmesi mümkün olmayacak bilgiler istenilmektedir. Malesef kanun incelemeye yetkili olanlara bu selâhiyeti tanımaktadır.

Suçlunun suçunu ikrara icbar edilmemesi Ceza Hukukunun esas prensiplerindedir. Nitekim Ceza Kanunumuzla Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunumuzda bu prensibin yer aldığını görmekteyiz.

Ceza Kanunumuzun 288 inci maddesi hakikati beyan ettiği takdirde kendisini hürriyet ve namusca behemehal fahiş bir zarara maruz kılması muhtemel olan bir kimsenin yalan yere şahitliğini cezadan muaf tutmuştur. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 50 nci maddesi şahide kendisini ceza takibine uğratacak suallere cevap vermekten çekinme hakkını tanımıştır. Yine Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 135 inci maddesi, sorgusunun bidayetinde kendisine

isnat edilen suçun neden ibaret olduğunun maznuna bildirilmesini bu hususta cevap vermek isteyip istemediğinin sorulmasını âmir-dir. Demek oluyor ki Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu kendisine isnat olunan suç hakkında cevap verip vermemekte maznunu serbest bırakmakla kalmamış aynı zamanda hâkimi dahi cevap verip vermemekte serbest olduğunu maznuna bildirmeye mecbur tutmuştur.

Mükellefin ceza tehdidi altında suçunu ikrara icbar edilmesi Ceza Hukuku prensiplerine aykırı olduğu kadar bugünün vergi anlayışına da uymaz. Şiddet devri çoktan tarihe karışmıştır. Bugün artık mükellefler Hazinenin birer yardımcısıdır. Vergilerini şahsen hesaplayıp vermektedirler. Bir iş birliği teessüs etmiştir, mükellefler Hazineyi karşılarında bir hasım olarak görmemelidir.

Acaba ceza hukukuna ve vergi anlayışına bu derece aykırı bir hükümlerle vergi incelemesini salim bir neticeye vordirmek mümkün müdür? Ceza tehdidine maruz bırakarak mükellefe hakikati söyletebilir miyiz? Hiç zannetmiyoruz. Bir mükellefin yalanı meydana çıkarsa bundan ceza göreceği endişesiyle işlemiş olduğu suçu ikrar ederek cezasına razı olacağı tahmin edilemez. Nitekim tatbikatta B bendine tevfikana sorulan suallere doğru cevap vererek evvelce işlediği suçu ikrar etmiş bir mükellef görülmemiştir. Diğer taraftan başkaca delil bulunmadıkça mükellefin istenilen bilgiyi doğru olarak verip vermediği de anlaşılabilir. O halde mükellefin verdiği bilgiden başka delillerle aydınlatılması zarurî olan vergi incelenmesinde onu ceza tehdidi altında hakikati söyletmeye icbar etmenin amelî bir faydası da yoktur.

Kanunlar arasında mevcut bu ahenksizliğin tatbikatta hoş olmayan neticeler vermesi mümkündür. Farzedelim ki bir kadın fuhuş yapmaktan maznundur. Ceza Mahkemesinde hakkında âmme dâvası açılmıştır. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 135 inci maddesine tevfikana Hâkim sorgusunun bîdayetinde kendisine isnat edilen suçun neden ibaret olduğunu bildirecek, bu hususta cevap vermek isteyip istemediğini soracaktır. Cevap vermeye icbar etmeyecektir.

Vergi Usul Kanunumuzun 9 uncu maddesine göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti kaldırmaz, o halde bu kadının fuhuş yapmaktan elde ettiği menfaat vergiye tâbi olacak, hakkında vergi incelemesi yapılabilecek ve B bendinin ceza tehdidi altında hakikati söylemeye icbar edilebilecektir. Bu suretle hâkim huzurunda Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun teminatına sahip bulunan maznun vergi incelemesine yetkili olanlar

karşısında bu teminattan mahrum kalacaktır. Kanaatimizce amelî hiç bir faydası bulunmayan ceza hukuku prensiplerine, vergi anlayışına tamamen aykırı olan ve mükelleflerle vergi incelemesine yetkili olanlar arasında teessüsü gereken işbirliğini bertaraf eden, mükelleflerde lüzumsuz ve faydasız korku yaratan bu hükmün herhalde kanundan çıkarılması lâzımdır.

Ancak, bu hüküm kanundan kaldırılırken yerine boşluğunu dolduracak yeni bir hüküm konulmadığı takdirde Vergi Usul Kanunundaki bilgi toplama müessesesinin mâna ve ehemmiyetini kaybedeceği de aşikârdır.

Hileli vergi suçlarının delil bakımından diğer suçlardan ayrılan bir hususiyeti vardır. Hemen her suçun bitaraf şahidi bulunması imkân ve ihtimali mevcut olduğu halde, hileli vergi suçları ve vergi kaçaklıkları zincirleme işlendiğinden bitaraf şahit bulunması çok defa imkânsız bir hal alır. Mükelleflerden kendi vergi muamelâtı hakkında bilgi istenilemeyeceğini kabul edelim. Fakat, mükelleflerle muamelede bulunanlar dahi, umumiyetle diğer mükelleflerdir. Bu muamele onların da vergi muamelâtını alâkadar eder. Farzedelim ki, bir toptancı tüccar perakendeci tüccara faturasız mal satarak temin ettiği hasılatı defterlerinden hiç birinde ve beyannamesinde göstermemiştir. Toptancı tüccardan vergi muamelâtı ile alâkalı olan bu hususta bilgi istenilemezse malı faturasız satın almak suretiyle onunla muamelede bulunan perakendeci tüccardan da bilgi istemeye imkân kalmıyacaktır. Zira, perakendeci tüccar malı faturasız satın aldığına göre şüphesiz aynı şekilde defterlerine kayıt etmeden satacak, hasılatını gizliyecektir. Bu hadise her ikisinin vergi muamelâtı ile alâkalıdır. Bu itibarla mükelleflerden bilgi istenilemediği takdirde vergi kaçaklıkları ve hileli vergi suçlarının tesbitinde defter ve hesaba dayanan vergi incelemesinden başka bir yol kalmaz. Bilgi toplama müessesesi işlemez bir hale gelmiş olur. Fakat bütün bunlar ceza ve vergi hukuku prensiplerine aykırı bir hükmün müdafaası için makul bir sebep olamaz.

Acaba ne yapılmalıdır ki, mükellefler kendi aleyhlerine beyana icbar edilmeden hazinenin vergi alacağını tesbit mümkün olabilsin. Bizce bunun çaresi şudur :

Mükelleflerden ceza tehdidi altında bilgi istenilmemeli, bilâkis cezadan muaf tutmak vaadiyle bilgi istenilmelidir. Yani mükelleflerin yalan bilgi vermesi suç olmamalı, fakat doğruyu söyleyerek evvelce yaptıkları hileyi ikrar ettikleri takdirde bu hileli hareketlerinden ceza görmemelidirler.

Suç işlenilmesini önleyici tedbirler alınması ne kadar zarurî ise bir suç işlendikten sonra onun zararlarından fertleri ve cemiyeti korumak için tedbirler alınması da o kadar zarurîdir. Bu itibarla bazı suçların failleri o suçtan husule gelen zararı telâfi ettikleri takdirde cezaları ehemmiyetli surette indirilir veya bütün bütün kaldırılır. Bu suretle suçun failine zararı bertaraf etmek imkânı verilmiş olur. Kanunlarımızda bu hususa pek çok misal bulmak mümkündür.

Türk Ceza Kanununun 523 üncü maddesi, mal aleyhine işlenmiş cürümlerde zararın tazmin edilmesini tahfif sebebi olarak kabul etmiştir. Eğer zarar takibattan evvel tazmin edilirse, ceza daha fazla indirilmektedir. Yine iftira suçunda mağdur hakkında takibat yapılmadan evvel failin isnadından rücu etmesi halinde cezası ehemmiyetli surette iner. Yalan yere şahitlikde bazı şartlarla hakikata rucu halinde fail cezadan muaftır. Türk Ceza Kanununun 170 inci maddesi cemiyet ve çetelerde töhmette şeriki olanları tevkif ettirmek esbabını istihsal edenlere ceza verilmesini âmirdir. Kanun şerikini ele vermek gibi ahlâkan teviz edilmeyecek bir hareketi dahi cemiyetin yüksek menfaatleri uğruna cezadan muaf olma sebebi kabul etmiştir. Buna benzer bir hükmü 1918 sayılı kanunda da görüyoruz. 49 uncu maddeye göre bazı şartlarla kaçakçılığı, faillerini, kaçak eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yerleri haber veren şerik cezadan muaftır. Nihayet Vergi Usul Kanunundaki pişmanlık müessesesi dahi aynı maksat ve gaye için kanunda yer almıştır. Görülüyor ki, işlenilmiş olan bir suçun zararlarını bertaraf eden failin cezadan muaf tutulması ceza hukuku prensiplerine aykırı değildir.

Denilebilir ki suçunu ikrar eden vergi kaçakçısı cezadan muaf tutulduğu takdirde kaçakçılık artacaktır. Zira mükellefler sıkıya gelince hakikati söylemek suretiyle cezadan kurtulabileceklerini düşünerek daha fazla hileli yollara tevessül ederler. Buna mani tedbirler alınabilir. Pişmanlık müessesesinde mükellef yalnız gecikme faizi ile vergiyi ödemektedir. Halbuki hakkında vergi incelemesi yapılmışa başlandıktan sonra B bendine tevfikân istenilen bilgiyi doğru olarak verir ve hileli hareketini ikrar ederse yalnız hapis cezasından muaf tutulur. Vergi cezaları yine kendisinden alınır. Bu kâfi görülmezse hapis cezası yerine ayrıca ağır para cezası dahi konulabilir.

Diğer taraftan birbirleriyle anlaşarak hileli hareketlere tevessül eden mükellefler B bendinin ceza tehdidi altında kalınca menfaatleri icabı birleşmekte her ikisi de hakikati söylemekten çekin-

mektedir. Halbuki hakikati söylediği takdirde cezadan kurtulacağını bilen mükellef şerikini ele vermekten çekinmez. Bunun neticesi olarak mükelleflerin birbirleriyle anlaşmak suretiyle hileli hareketlere tevessül etmeleri ihtimali azalır. Şerikin ileride cezadan kurtulmak için kendisini ele vermesi ihtimalini düşünen mükellef bidayette böyle bir hileli anlaşmaya yanaşmaz.

Senelerdenberi hileli vergi suçlarına bakan bir hâkim olarak şuna tereddütsüz kaniyim ki, Eğer B bendi arzettiğim şekilde tadil edilirse bilgi toplama müessesesi bugünkü işlemez halinden kurtulacak, mükelleflerin dilleri çözülecek ve incelemeye yetkili olanlarla mükellefler arasında mevcut ahenksizlik bertaraf edilecektir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Bu sebeple incelemeye yetkili olanlar vergi alacağını tesbit edebilmek için bu olayın vukuunu veya hukukî durumun tekemmülünü B bendine tevfiikan mükelleflere söyletmeye çalışmaktadırlar. Zira vergiyi doğuran olay veya hukukî durumun tekemmülü tesbit edilmedikçe mükellefin servetindeki artış vergiye esas alınmamaktadır.

Servet gelirin menbaıdır. Menba kurutulursa gelir temin edilemez. Bu sebeple servetten vergi alınmaması umumiyetle kabul edilen bir prensiptir. Bununla beraber servetin artışı bir gelirin mevcudiyetini gösterir. Bu sebeple bazı memleketlerde mükellefin servet artışını kontrol edebilmek için servet sembolik bir vergiye tâbi tutulmuş, servetten vergi alınamayacağı prensibine sadakatla bağlı olan memleketlerde dahi gelirin kontrolü için servet artışının beyannamelerde gösterilmesi usulü kabul edilmiştir.

Bizim Vergi Usul Kanunumuzun 76 ncı maddesi muayyen bazı mükelleflerin tahdidi olarak bazı masraflarını gelirin karinesi olarak kabul etmekte ise de, bu hüküm maksadı temine kâfi değildir. Farzediniz ki bir mükellef cüz'î kâr, hattâ zarar beyan ettiği vergilendirme döneminde büyük sermayelerle yeni şirketler kurmuş, kıymetli gayrimenkuller satın almıştır. Kendisine «zarar ettin de bu paraları nereden buldun» diyemeyiz. Bizce 76 ncı madde hükmünü tevsi etmek, mükellefin tahdidi olarak bazı masraflarını değil, servet artışını da gelirin karinesi olarak kabul etmek zaruridir. Bu takdirde vergiyi doğuran olay veya hukukî durumun tekemmülünü isbat için mükellefin hakikati söylemeye icbar edilmesine lüzum kalmaz.

Servet artışının kolaylıkla gizlenebileceğini zannetmiyoruz. Bununla beraber mükellefler, kendilerinin, eşleri ve reşit olmayan çocuklarının servetlerindeki artışı doğru olarak beyana icbar edilebilirler. Mevzuatımızda buna benzer hükümler mevcuttur. Fevkalâde hallerde haksız mal iktisap edenler hakkındaki kanunu bir misal olarak gösterebiliriz. Bu kanuna göre beyana davet edilen memur kendisinin, karısının ve çocuklarının servetini bildirmeye mecburdur. Nasıl ki, namuslu bir memur böyle bir beyana davet olunmaktan endişe duymazsa, namuslu mükellef dahi duymaz. Bu suretle cemiyet içinde gayrı meşru servet artışlarının kontrolü de imkân dahiline girer.

Şüphesiz mükellefin, servetindeki artışı beyana davet edilmesi için ciddi sebepler bulunması ve bunların kanunda yer alması icap eder. Bu suretle vergi alacağı temin edildikten sonra hileli vergi suçlarında maznun mükelleflerin ceza tehdidi altında hakikatı söylemeye icbar edilmelerine lüzum kalmaz.

Mükelleflerle muamelede bulunanlar :

Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulüne giren vergi ve resimlerin mükellefleriyle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden 138 nci maddeye tevfikân bilgi istenebilir. Bunlar B bendinde gösterilen şartlar dahilinde istenilen bilgiyi yanıltıcı şekilde yalan veya eksik verirler veya tayin edilen süre içinde vermezlerse suçun faili olurlar.

Tüzel kişilerin hapis cezasını müstelzim bir suçun faili olamayacakları bedihidir. Burada fail tüzel kişi adına yalan veya eksik bilgi veren veya tayin edilen süre içinde vermeyen özel kişidir.

B bendinde yer alan suçun mükellefler dışında kalan faillerini tesbit edebilmek için mükellefle muamelede bulunmak tabirinin hudut ve şümulünü çizmek zarurîdir. Kanun oldukça müphem bir tabir kullanmıştır. Muamelede bulunmak ne demektir. Esbabı mucibe lâyihasında ve meclis müzakarâtında bu hususta bir izahat yoktur.

Usul Kanununun 19 uncu maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi Kanunlarının vergiyi bağladıkları olaylar birbirlerinden farklıdır. Meselâ gelir vergisinde mükelleflerin kazanç temin etmeleri, muamele vergisinde imal edilen maddenin teslimi vergiyi doğuran olaydır. İşte bu olayları vergi mükellefleriyle yaptıkları muamelelerle meydana getirenler mükellef-

lerle muamelede bulunan kimselerdir. Mükelleflerle vergi ile alâkalı olmayan muamelede bulunan kimselerden bilgi istenemez. Bilfarz esnaf muaflığından istifade eden, maktu vergiye tâbi bulunan bir mükellef kâr haddi fevkinde bir mal satmış ve Millî Korunma Kanununa muhalif olan bu fiilini gizlemek için faturada satış bedelini düşük göstermiş olsa, kendisinden mübayaada bulunan şahıstan B bendine tevfiikan bilgi istenilemez. Zira esnaf muaflığından istifade eden mükellefin perakende satışları vergisiyle alâkalı değildir. Görülüyor ki, ortada bir mükellef ve ondan mal satın almak suretiyle muamelede bulunmuş bir şahıs mevcut olduğu halde bu muamele vergi mükellefiyetiyle ilgili olmadığından B bendinde yer alan muamelelerden değildir.

Bununla beraber muamelede bulunmak tabirini yalnız vergiyi doğuran hâdiselere hasretmek mümkün değildir. Zararlı durumda olan bir mükellefin yaptığı satıştan elde ettiği kâr zararını telâfi etmezse bu satıştan bir vergi doğmaz. Buna rağmen mükelleften malı satın alan şahıs onunla muamelede bulunmuş olur. Zira B bendinde muamelenin vergiyi doğuran bir muamele olacağına dair kayıt yoktur. Biz, muamelenin mükellefin vergi borcunu meydana getiren veya getirmesi mümkün olan faaliyetiyle alâkalı hâdiselere taallük etmesi lâzım geldiği kanaatindeyiz.

Vergi Usul Kanunu mükellefle muamelede bulunan yakın akrabalara bilgi vermekten çekinmek hakkını tanımamak suretiyle de ceza hukuku prensiplerinden uzaklaşmaktadır.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 47 nci maddesinde yazılı maznunun taallûkatı şahitlikten çekinebilir. Bu kimseler dinlenilmeden evvel şahitlikten çekinmek hakları olduğu kendilerine bildirilir. Bu hakkı istimalden vaz geçenler dinlenirken dahi vazgeçmelerini geri alabilirler. Keza 50 nci maddeye göre şahit 47 nci maddede sayılan taallûkatından birini ceza takibine uğratacak suallere cevap vermektan çekinebilir, bundan başka Ceza Kanununun 288 inci maddesine göre hakikatı beyan ettiği takdirde akrabalarından birini hürriyet ve namusca behemahal fahiş bir zarara maruz kılması muhtemel olan kimsenin yalan yere şahitliği cezadan muaftır. Vergi Usul Kanunumuzda bu hükümlere yer verilmediğinden mükellefle muamelede bulunan taallûkatı bilgi vermekten çekinemez. Bunların yalan veya eksik bilgi vermeleri veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemeleri B bendinde yazılı suç teşkil eder.

Tatbikatta umumiyetle mükellefler yakın akrabalarıyla muamelede bulunmadıklarından Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun

47 nci maddesinde yazılı akrabalarından bilgi istenildiği pek vâki değildir. Bu da gösteriyor ki, yakın akrabalar aleyhinde bilgi vermekten çekinme hakkının tanınmaması bir zarurettten doğmamıştır. Ancak bizzat mükellef kendi aleyhine beyana icbar edilirken yakın akrabasına bilgi vermekten çekinmek hakkı tanınmamıştır. Kanaatimizce mükellefin kendi aleyhine bilgi vermek mecburiyeti kanundan kaldırılırken Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 47 nci maddesinde yazılı taallükata da bilgi vermekten çekinme hakkının tanınması zaruridir.

Suçun faili olmayanlar :

B bendine tevfiikan kendilerinden bilgi istenemeyecek kimseleri dört grupta tophyabiliriz.

1) Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergi ve resimlerin mükellefleri ve bunlarla muamelede bulunanlar.

Yukarıda izah ettiğimiz üzere ancak Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulüne giren vergi ve resimlerin mükellefleri ve bunlarla muamelede bulunan kimselerden bilgi istenebilir. 1 inci madde şümulü dışında kalan vergi mükelleflerinden ve bunlarla muamelede bulunanlardan bilgi istenemez.

2) Mükelleflerle muamelede bulunmayan şahıslar :

B bendine tevfiikan ancak mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler bilgi vermeye mecburdur. Vergi Usul Kanunu, ceza hukuku prensiplerinden ayrılarak maznun mevkiinde bulunan mükellefi kendi aleyhine bilgi vermeye icbar ettiği yakın akrabalara bilgi vermekten çekinme hakkını tanımadığı halde şahitlikten çekinmeleri için hiç bir sebep olmayan kimselere mücerret mükelleflerle muamelede bulunmadıklarından dolayı bilgi vermek mecburiyetini tahmil etmemektedir. Halbuki mükelleflerle muamelede bulunmayan şahısların muamelede bulunan şahıslar kadar vergi muamelâtı hakkında malûmat sahibi olmaları mümkündür. Meselâ gayrimenkul sahibiyle kira sözleşmesi yapmak suretiyle muamelede bulunan şahısdan kira miktarı hakkında bilgi istenilmesi mümkünse de, onun kadar kira miktarını bilen karısından ve çocuklarından bilgi istenemez. Farzediniz ki, sözleşmeyi yapan aile reisi ölmüştür. Bilgi istemeye yetkili olanlar mükellefin aldığı kira miktarını bilen karısı ve çocuklarının malûmatına müracaat edemeyeceklerdir. Bu durum karşısında yapılacak iş, delilleri toplamak üzere tahkikatın

C. Müddeiumumiliklerine tevdiinden ibarettir. Zira kanaatimizce 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesi C. Müddeiumumilerini Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda yazılı salâhiyet ve vazifelerini ref etmemektedir. Bununla beraber C. Müddeiumumileri ancak hileli vergi suçlarını tahkik edebilirler, malî cezayı müstelzim fiilleri tabkik edemezler. Bu itibarla mükellefle muamelede bulunmayan şahısların malûmat sahibi olduğu malî cezayı müstelzim fiillerin meydana çıkarılmasına imkân yoktur.

İzah ettiğimiz bu mahzurlar dolayısıyla esasen müphem olan (mükelleflerle muamelede bulunmak) tâbiri kaldırılıp mükellefle muamelede bulunmuş olsun olmasın, her şahıstan bilgi istenilmesini mümkün kılacak şekilde maddenin tadili zaruridir.

3) Yabancı devlet memurları :

138 inci maddenin son fıkrasına göre memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurlarından hiç bir hususta bilgi istenemeyeceği cihetle bunlar B bendinde yazılı suçun faili olamazlar.

4) Kamu idare ve müesseseleri memurları :

B bendin de(kamu idare ve müesseseleri hariç) tabiri kullanılmıştır. Şu halde kamu idare ve müesseselerinden B bendine tevfi kan bilgi istenilemeyeceğinden bunların memurları da B bendinde yazılı suçun faili olamazlar.

Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesine göre kamu idare ve müesseselerinden de bilgi istenebilir. Sözle istenilen bilgiyi vermeyenlere yazıyla tekit ve cevap vermeleri için münasip bir müddet tayin olunur. Bu hükme riayetsizlik 338 inci maddede yazılı cezayı müstelzimidir.

338 inci maddede B bendinde olduğu gibi (yanıltıcı şekilde yalan veya eksik bilgi vermek veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemek) tabiri kullanılmamış, yalnız (istenilen bilgiyi vermeyenler) tabiri kullanılmıştır. Bununla beraber yalan veya eksik bilgi vermek mahiyeti itibariyle istenilen bilgiyi vermemek demek olacağına göre, kamu idare ve müesseseleri memurlarının yalan veya eksik bilgi vermeleri de kanaatimizce aynı suçu teşkil eder. Ancak yalan veya eksik verilen bilginin aynı zamanda yanıltıcı olması şart değildir.

B bendinde yazılı suç bilgi vermek için tayin olunan müddet geçtiği anda tamamlanmış olduğu halde, 138 inci maddede yazılı suç bu müddetin geçmesiyle tamamlanmış olmaz. Zira 338 inci madde

bilgi vermemeyi cezalandırmaktadır. Tayin edilen süre içinde vermemeyi cezalandırmamaktadır. Şu kadar ki, bilginin verilmesi ehemmiyetli surette geciktirilmişse suçu tamamlanmış kabul etmek icap eder.

Kamu idare ve müessesesi memurlarından bilgi istenilirken B bendinde olduğu gibi bilginin verilmemesi halinde kanunen cezayı hükümlerinin tatbik edileceğinin hatırlatılmasına da lüzum yoktur.

B bendine muhalefetin müeyyidesi başlı başına tetkik edilecek mevzuudur. Bununla beraber aynı fiili işleyen memurlara verilecek ceza ile memur olmayanlara verilecek ceza arasındaki nisbetsizliği burada kısaca temas etmek istiyoruz :

Kamu idare ve müessesesi memurlarının 138 inci maddeye muhalefetleri 338 inci maddeye göre 200 liraya kadar hafif para cezasını müstelzim bir kabahattir. Halbuki mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanların B bendine muhalif hareketleri 5815 sayılı kanunun 3 üncü maddesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile birlikte ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyet ve masrafı kendilerinden sonra tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete ile ve gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla ilânı cezasını müstelzim bir cürümdür.

Cezalar arasında bu derece ağır bir nisbetsizliği haklı gösterecek makul bir sebep bulmak imkânsızdır. Vergi Usul Kanunu kamu idare ve müesseselerine bilgi vermek vazife ve mecburiyetini tahmil ettiğine göre, hiç değilse memurların bilgi vermemesini memuriyet vazifesini ihmal, yalan bilgi vermesini de memuriyet vazifesini suiistimal cürmü olarak kabul etmelidir.

Memurlardan 138 inci maddeye tevfikân bilgi istenemeyecek hususlar :

Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde bunlar iki grupta toplanmıştır.

1) Posta, Telgraf ve Telefon idaresi memurlarından muhabere-ler hakkında tutmağa mecbur oldukları mahremiyet hakkında bilgi istenilemez.

2) Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez.

B bendinde yazılı suçun kimler faili olabileceği tetkik edildikten sonra bunlardan hangi hususlarda bilgi istenebileceğini de tetkik lâzımdır. Şüphesiz mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulu-

nanlardan her hususta bilgi istenilemez. Ve bunlar istenilemeyecek bilgileri vermezlerse suçun faili olmazlar.

Vergi Usul Kanununun 142 nci maddesine göre mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacak, bunlardan kimlerin ne suretle faydalanacağı Maliye Vekâletince tesbit edilecektir. Şu halde, istenilecek bilgilerin ancak bu gaye ve maksada uygun olması lâzımdır. Yine toplanacak bilgilerle mükellefler ve mükellefiyetle alakalı hâdise ve mevzular meydana çıkarılacağına göre, mükellefler veya onlarla muamelede bulunanlardan ancak bu neticeyi temine matuf bilgiler istenebilir. Şahsî ve ailevî hususlara ait bilgiler istenemez.

Kanaatimizce mükelleflerle muamelede bulunanlardan istenilecek bilgi bu muamelede münhasır olmalıdır. Mal mübayaa etmek suretiyle bir mükellefle muamelede bulunmuş kimse, bu muamelenin dışında o mükellef hakkındaki bütün bilgilerini söylemeye icbar edilemez. Zira Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesi ve 5815 sayılı kanunun 2 nci maddesi B bendi mükelleflerle muamelede bulunmayanlardan bilgi istenilmemesini âmirdir. Bilgi vermek mecburiyeti muamelede bulunmaktan doğduğuna göre istenilecek bilgi de bu muamelede inhisar eder. Mükellefle muamelede bulunan şahsın bu muamele dışında kalan bilgileri mükellefle muamelede bulunmayan şahısların bilgilerinden farklı değildir.

Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan şahıslarda vergiyi doğuran olayı tesbite yarayacak mektup ve vesikalar bulunabilir. Acaba bu mektup ve vesikalar kendilerinden B bendine tevfikân istenebilir mi? Dolayısıyla istenilen mektup ve vesikayı vermemek, bilgi vermemek suçunu teşkil eder mi?

Mükellefler tarafından, muhafazası mecburî vasikaların, incelemeye yetkili olanlara inceleme sırasında ibraz edilmemesi 5815 sayılı kanunun 2 nci maddesi A bendinde yer alan müstakil bir suçtur. Demek oluyor ki, mükelleflerden bu vesikalar B bendine tevfikân istenemez. Kanun vesika ibrazı mecburiyeti hakkında ayrı hüküm vaz etmiştir.

Diğer taraftan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesine göre, resmî dairelerde saklı evrak ve sair vesikalar münderecatının ifşası memleketin selâmetine zarar vereceği o dairenin en büyük âmiri tarafından beyan edilirse bu evrak ve vesikaların gösterilmesi veya teslimi istenilemez. Aynı hüküm Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde de yer almıştır. Ancak, arada bir fark

mevcuttur. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesinde doğrudan doğruya bu evrak ve vesikaların istenilemeyeceği yazılı olduğu halde Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde bu evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenilemeyeceği yazılıdır. Bundan da anlıyoruz ki, Vergi Usul Kanunu, vesika ibrazını bilgi vermekten ayrı mütalâa etmektedir. Bilgi vermek, bilinen hususu şifahen veya yazılı olarak beyan etmekten ibarettir. Şu halde mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan B bendine tevfiikan vesika ve mektuplar istenilemez. Yalnız mükelleflerden muhafazası mecburî olan vesikalar A bendine tevfiikan istenebilir.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunumuzda dahi hazırlık tahkikatı sırasında subut vasıtalarından olmak üzere faydalı görünen eşyanın ibrazını mecburî kılacak bir hüküm yoktur. Ancak 87 nci maddeye tevfiikan ilk ve son tahkikatta bu gibi vesikaları yanında bulunduran şahıslar talep üzerine göstermek ve teslim etmekle mükelleftirler. Kağırma halinde bu vesikaların zilyedi hakkında 63 üncü maddenin cebre müteallik hapis hükümleri tatbik olunur. Şu halde hileli vergi suçları hakkında vergi incelemesi yapılırken incelemeye yetkili olanlar mektup ve vesikaları isteyemeyecekleri gibi C. Müddeiumumileri dahi Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 63 üncü maddesinde yazılı cebre müteallik hapis hükümleriyle bu vesikaları isteyemezler. Vesika ve mektuplar ancak arama ile ele geçirilebilir.

Mükelleflerden yaşayış tarzları ve yaptıkları masraflar hakkında bilgi istenebilir mi?

Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesine göre tam mükellefiyete tâbi tüccar ve serbest meslek erbabı yıllık gelir vergisi beyannamelerinde ikametgâh ve yazlığa verdikleri kiralari, hizmetçi sayısını ve bunların takribi yıllık giderlerini, hususî otomobil ve sair kara, hava ve deniz vasıtalarıyla bunların takribi yıllık giderlerini göstermeye mecburdurlar.

99 uncu maddeye göre, yapılan vergi incelemelerinde gider bildirimi yapmak mecburiyetinde olan tüccarlarla serbest meslek erbabının beyannamelerinde gösterdikleri sâfi gelirin, yaşayış seviyelerinin gerektirdiği devamlı giderlerine göre açık bir şekilde düşük olduğu anlaşılırsa beyan olunan gelir yerine takdir komisyonlarınınca takdir olunacak sâfi gelir alınır.

Demek oluyor ki, tam mükellefiyete tâbi tüccar ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerinde göstermeye mecbur oldukları giderler incelenecektir. Zira, bu giderlerle mükellefe

takdir komisyonlarınca sâfi gelir takdir olunabilir. O halde bu mükelleflerden beyannamelerinde gösterdikleri giderlerin hakikata uygun olup olmadığını tesbit için bilgi istenebilir. Ancak burada şu hususiyetler mevcuttur.

1) Gelirler hakkında bütün mükelleflerden bilgi istemek mümkün olduğu halde, giderler hakkında yalnız tam mükellefiyete tâbi tüccar veya serbest meslek erbabından bilgi istenebilir.

2) Tam mükellefiyete tâbi tüccar ve serbest meslek erbabından ancak Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesinde yazılı giderleri hakkında bilgi istenebilir. Zira yalnız bu giderler takdir komisyonunca sâfi gelir takdirine esas alınabilir. Beyannamesinde cüz'î miktarda sâfi gelir gösteren bir mükelleften eğlence yerlerinde yaptığı masraflar, verdiği kıymetli hediyeler, satın aldığı gayrimenkuller hakkında bilgi istenemez. Çünkü, bu masrafları sâfi gelirinin takdirine esas olarak alınmamaktadır.

3) Sair hususlarda mükelleflerden vergi incelemesine yetkili olanların hepsi ve idare bilgi istemeye salâhiyetli olduğu halde giderler hakkında yalnız Maliye Müfettişi ve Hesap Uzmanları bilgi istemeye salâhiyetlidir.

Bu mükelleflerden B bendine tevfikân, muayyen giderleri hakkında bilgi istemek mümkün ise de, gelirleriyle mütenasip görülmeyen masrafları nasıl yapabildikleri hususunda B bendine tevfikân bilgi istenemez. Mükellefler gelirlerini aşan masraflarını servetlerinden veya borç alarak veyahut sair kaynaklardan temin ettiklerini izah edemezlerse, beyan olunan gelir yerine takdir komisyonlarınca takdir olunan gelir alınır. Mükellefler bu hususta izahat verip vermemekte serbesttir. Takdir Komisyonlarınca takdir olunacak sâfi geliri göze aldıkları takdirde masraflarının menbaini açıklamaktan imtina edebilirler.

Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan bilgi istenemeyecek hususlar :

141 inci maddeye göre hekimler, dış hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurlarından hastalarının hastalıklarına müteallik, avukatlar ve dâva vekillerinden kendilerine tevdi edilen veya vazifeleri dolayısıyla muttali oldukları ahval hakkında bilgi istenemez.

Avukatlar ve dâva vekilleri mesekleri icabı, müvekkillerinin vergi muamelâtı ile ilgili sırlarına vakıf olabilirler. Keza doktorlar hastalarının başkalarından gizlediği hastalıklarını bilirler. Kendilerinden bu hususta bilgi istenemeyeceğine dair kanunda hüküm bulun-

ması zaruridir. Nitekim aynı hükmü Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 48 inci maddesinde de görmekteyiz.

Avukat ve dâva vekillerinden müvekkileri tarafından kendilerine tevdi edilen sırlar hakkında bilgi istenilemediği halde bu sırrı onlara tevdi eden müvekkillerinden B bendine tevfikane bilgi istenilmemektedir. Yani vekilin saklamağa mecbur olduğu sırrı asil söylemeğe mecburdur. Bu garip tenakuz Vergi Usul Kanununun hazırlanışındaki zihniyet ile 5815 sayılı kanunun hazırlanışındaki zihniyeti göstermesi bakımından cidden şayanı dikkattir.

Acaba hekimden hastasının hastalığı sorulamadığı halde, bizzat hastanın kendisinden hastalığı sorulabilir mi? Diyeceksiniz ki, hekim hastalığı sır olarak sakladığına göre, hastadan hastalığı haydi haydi sorulmamalıdır. Fakat biraz evvel de izah ettiğimiz üzere avukatın gizlediği sırrı ona bu sırrı tevdi eden mükelleften ceza tehdidi ile sormak mümkündür. O halde hekimden hastasının hastalığı sorulamamasına rağmen bizzat hastadan sorulabilecektir. Bereket versinki, vergi mevzuatımızda mükellefin hastalığı sebebiyle doktoruna ödediği ücret masraf olarak kabul edilmemiştir. Bu sebeple mükellefin hususî hekimi tarafından bilinen hastalığı vergi muamelâtı ile alâkalı bir keyfiyet olmamaktadır. İşte ancak bu sebeple hasta mükelleften hastalığı hakkında bilgi istenilemez.

Devlet esrarı hakkında alâkadarların şahitliğine dair Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesi, Vergi Usul Kanununda yer almamıştır. Bunun mühim bir noksan olduğu kanaatindeyiz. Gerçi, Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde Ceza Mahkemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesinde yazılı evrak muhteviyatı hakkında bilgi istenilemeyeceği tasrih edilmekte ise de bu hüküm maksadı temin edemez. Zira devlet esrarı yalnız bazı evrak muhteviyatından ibaret değildir. Öyle vakıalar ve sırlar olabilir ki, alâkadarların bunları ifşası devlet selâmetine zarar verebilir. Nitekim bu sebeple Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesinde devlet memurları memuriyetten çekildikten sonra bile, saklamakla mükellef oldukları vakıalar hakkında sırrın ait olduğu makam âmirinin izni olmaksızın şahit sıfatiyle dinlenemeyeceklerine, bu gibi hallerde İcra Vekilleri âzası hakkında Reisicumhurun, Büyük Millet Meclisi âzası hakkında meclisin izin vereceği, Reisicumhurun mahremiyeti şahsen takdir edip şahitlikten çekinebileceği bu hükmün reisliği zamanında hadis veya reisliği sebebiyle malûmu olan vakıalar için eski Reisicumhur hakkında dahi cari olduğu tasrih edilmiştir.

Vergi Usul Kanununda buna mütenazır bir hüküm bulunmadığından memuriyetten ayrılmış kimselerden saklamakla mükellef oldukları vakıalar hakkında sırrın ait olduğu makam âmirinin izni alınmaksızın ve eski Reisicumhurlardan mahremiyet takdirlerine bırakılmaksızın reisliği zamanında hadis veya reisliği sebebiyle malûmu olan vakıalar hakkında bilgi istenebilecektir.

Gerçi incelemeye yetkili olanların bu mahiyette bilgi istemeyecekleri düşünülürse de bir sırrın ifşasındaki mahzuru, ona vakıf olanların daha iyi takdir edeceği şüphesizdir. Bu sebeptendir ki, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesi bu takdir selâhiyetini hâkime değil, bahis mevzuu şahit ve makam âmirine vermiştir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 142 nci maddesinin toplanan bilgileri istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağına dair hükmü Devlet selâmetiyle ilgili vakıalar hakkında bilgi istenilmesinin mahzurlarını kaldırmaz. Zira bu vakıaların arşivlerden istifade edecek kimselerden de gizlenecek mahiyette olması mümkündür. Kaldı ki, toplanan bilgilerle bir hileli vergi suçunun meydana çıkması, bu suretle bilginin mahkeme dosyalarına intikal ederek alelihiye dökülmesi de kabildir. Bu itibarla kanaatimizce Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesine Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesine mütenazır bir hüküm konulması icap eder.

Suçun maddî unsuru, idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak şekilde yalan veya eksik bilgi vermek veya tayin edilen süre içinde vermemektir.

B bendinde (yanıltıcı şekilde) ve (yanıltacak şekilde) tabirleri kullanılmıştır. Demek oluyor ki, mücerret yalan veya eksik bilgi verilmiş olması suçun tekemmülü için kâfi değildir. Aynı zamanda bu yalan veya eksik bilginin yanıltacak şekilde olması şarttır. Hem de idareyi veya incelemeye yetkili olanları yani bu hususta ihtisas sahibi kimseleri yanıltacak şekilde olmalıdır. Kanunda yanıltıcı şekilde yalan tabiri kullanıldığına göre, bir de bunun aksi yanıltıcı şekilde olmayan yalan bulunduğunu ve böyle bir yalan idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltmak kasdiyle söylenmiş olsa dahi suç teşkil etmeyeceğini kabul etmek zaruridir.

Tatbikatta bu mevzu cidden çok ehemmiyet arz etmektedir. Yapılan aramalarda ele geçirilen çift defterle mükelleflerin gizli satışları tamamen tesbit edildiği, hattâ malın müşterisine teslimine dair makbuzlar, mal bedelinin tediye edildiğini gösteren banka hesabı bulunduğu halde yine mükelleflerden veya onlardan malı satın al-

mak suretiyle muamelede bulunan şahıslardan bilgi istenildiği çok görülmektedir. Bu durum karşısında mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlar hakikati inkâr ederek yalan bilgi verseler dahi, kendilerinden bilgi isteyen idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltmaları mümkün değildir. Bilgi bilinmeyen hususlar öğrenmek için istenir. İncelemeye yetkili olanlar delilleri takviye maksadiyle bu durumda dahi mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan bilgi istemiş olabilirler. Bunlar hakikati söylerse ele geçirilen vesikalar ikrar ve şahadetle takviye edilmiş olur. Fakat hakikati söylemezlerse hasseten ele geçirilen vesikaları kıymetten düşürecek şekilde izah ve tevellere kalkışmayıp satmadım, almadım gibi inkârdan ibaret bir cevap verirlerse bu yalan yanıltıcı şekilde olmadığından suç teşkil etmeyeceği kanaatındayız.

Kanun bilgi istemeye lüzum olup olmadığını takdir etmek selâhiyetini idare ve incelemeye yetkili olanlara vermiştir. Bununla beraber hâkim selâhiyetin yerinde kullanılıp kullanılmadığını tetkik ve takdir edebilir. Hileli vergi suçu işlediği kat'î surette tesbit edilmiş mükelleften bir de bu suçunu ikrar etmesini istemek ve ikrar etmezse ikinci bir hileli vergi suçu işlediğini kabul etmek güçtür. Bu itibarla metindeki pek de vazıh olmayan ve fakat iki defa ısrarla tekrar edilen yanıltıcı şekilde tabirini ihmal değil, bilâkis imal etmek zarurîdir. İstanbul Dokuzuncu Asliye Ceza Mahkemesince bilgi istenilmeden evvel incelemeye yetkili olanlar tarafından tesbit edilmiş hususları inkârdan ibaret yalanın yanıltıcı şekilde olmadığı kabul edilerek beraet kararları verilmiştir.

İstenilen bilgi tayin edilen süre içinde verilmezse suç tamamlanmış olur. Hiç bilgi vermemekle tayin edilen süre içinde vermemek arasında bir fark yoktur.

138 inci maddede (münasip bir müddet) tabiri kullanılmıştır. Bu münasip müddeti idare ve incelemeye yetkili olanlar takdir edeceklerdir. Ancak, süre tayini selâhiyetini istimalinde takdirsizlik edilir ve kendisinden bilgi istenilen şahıs mücerret sebepten bilgi vermekte gecikirse suç teşekkül etmez. Süreyi tayin selâhiyeti idare ve incelemeye yetkili olanlara ait bulunmakla beraber bu selâhiyetin istimalinde isabet bulunup bulunmadığını tetkik ve takdir mahkemenin vazifesidir.

Tatbikatta Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesine istinaden 15 günden az mehil verilmiyor. Halbuki bazı ahvalde bu kadar uzun müddet bilgi istenen şahısların birbirleriyle konuşup anlaşmalarını ve

tenakusa düşmeyecek şekilde cevap hazırlamalarını mümkün kılmaktadır.

Bilgi istemeye yetkili olanlar :

Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesine göre Maliye Vekâleti ve vergi incelemesi yapmağa salâhiyetli olanlar bilgi isteyebilir. Vergi incelemesine salâhiyetli olanlar aynı kanunun 125 inci maddesinde tadat edilmiştir. Bunlar Hesap Uzmanları, mahallin en büyük mal memuru, kontrol memurları vergi dairelerinin âmirleri ve Maliye Müfettişleriyle Muavinleridir.

125 inci maddede vergi incelemesine selâhiyetli olanlar arasında Hesap Uzman Muavinleri gösterilmemiştir. Gerçi 4709 sayılı kanuna göre, Vekâletçe olgunlukları kabul edilen Hesap Uzman Muavinlerine hesap inceleme yetkisi verilebilirse de, Vergi Usul Kanununun 391 inci maddesi bu kanuna uymayan hükümleri kaldırmıştır. Bu itibarla 4709 sayılı kanun hükmüne istinaden vekâletçe olgunluğu kabul edilmiş Hesap Uzman Muavinleri vergi incelemesi yapamazlar ve dolayısıyla bilgi istemeye salâhiyetleri yoktur. Bununla beraber ahiren meriyete giren ve Vergi Usul Kanununa ek hükümler vaz eden 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesinde yaptıkları vergi incelemesi sırasında hileli vergi suçunu tesbit eden Maliye Müfettişleri veya Hesap Uzmanlarıyla Muavinlerinin keyfiyeti doğrudan doğruya C. Müddeiumumiliklerine bildirecekleri tasrih edilmiştir. Bu iki madde arasındaki fark tatbikatta haklı olarak tereddütlere yol açmaktadır. Nitekim Şûrayı Devlet Dördüncü Dairesinin 22 Ekim 1955 tarihli esas 955/2950 karar 955/2581 sayılı kararında âzadan ikisi (Hesap Uzman Muavinleri 5432 sayılı kanunun 125 inci maddesiyle vergi incelemesine yetkili bulunmadıklarından bunlar tarafından bulunan matrahlar üzerinden vergi salınmayacağı gibi, komisyonlar nezdinde dermeyan edilmemiş olsa dahi intizamı âmmeyi ilgilendirdiği cihetle usule müteallik olan bu iddianın Devlet Şûrasınca nazara alınması icap ettiği) oyu ile karara muhalif kalmışlar, ekseriyet görüşünü aksettiren kararda ise (itiraz ve temyiz komisyonlarına sırası ile dermeyan edilmemiş bulunduğu cihetle dâvacı vekilinin Hesap Uzmanı Muavinlerinin vergi incelemesi yapamayacakları yolundaki iddiası varit görülmemiştir).

Kanaatimizce Vergi Usul Kanununun 125 inci maddesinde Hesap Uzman Muavinleri unutulmuştur. 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesindeki kayıt bu noksanı telâfi etmez. Bu itibarla bir an evvel 125 inci maddeye Hesap Uzman Muavinlerinin ilâvesi zaruridir.

5815 sayılı kanununun 4 üncü maddesine göre hileli vergi suçunun işlendiğine ittila hasıl eden C. Müddeiumumileri hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep ederler. Âmmе dâvasının açılması inceleme neticesine talik olunur.

Vergi incelemesi defter ve hesaba dayanarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmaktır. Defter kayıtlarını tetkik ve kıymetlendirmek bir ihtisas işi olduğundan hileli vergi suçunun işlendiğine ittila hasıl eden C. Müddeiumumileri inceleme vazifesini ihtisas sahiplerine tevdi edecektir. Ancak bütün hileli vergi suçları, inceleme yapılmasını icap ettirmez. Bu takdirde C. Müddeiumumileri keyfiyeti ilgili vergi dairelerine haber vermek mecburiyetinde değillerdir. 5815 sayılı kanununun 4 üncü maddesi C. Müddeiumumilerinin hileli suçlarının tahkikinde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunundaki selâhiyetlerini kaldırmamıştır. Ancak C. Müddeiumumilerinin vergi incelemesine salâhiyetleri yoktur. Bu itibarla B. bendine tevfikân bilgi isteyemezler. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu hükümleri dairesinde delilleri toplayabilirler.

Bilgi istemede usul :

B bendinin parantez içine alınan kısmında bilginin ne suretle isteneceği gösterilmiştir. Bu usule riayet edilmeden bilgi istenilirse yalan veya eksik bilgi vermek veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemek suç teşkil etmez.

Bu usule göre bilgi yazı ile tebligat yapılarak istenilecektir. Bilgi verecek kimse daireye celbedilerek, kendisine sorulan suallerle verdiği cevapların zabıt varakası ile tesbit edilmesi yazılı bilgi istemek değildir. Tebligat yapılması şarttır, bu tebligatta hangi hususlarda bilgi istenildiği tasrih edilmeli, bilgi vermek için tayin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik bilgi verildiği takdirde kanunun cezaî hükümlerinin tatbiki cihetine gidileceği bildirilmelidir.

Tatbikatta bilgi istenilen şahsa yapılan tebligatta (verilecek cevapların eksik veya yalan olmaması lâzımdır) denilmekle iktifa edildiği veya B bendinin aynen yapılan tebligat altına yazıldığı görülmektedir. Bunlar kifayet etmez. Madde sarihtir. Cezaî hükümlerin tatbiki cihetine gidileceğinin açıkça bildirilmesi şarttır. B bendi, Ceza Kanununun 44 üncü maddesinde yer alan kanunu bilmemek mazeret sayılmaz prensibinden ayrılmıştır.

Son olarak Şu noktaya işaret etmek istiyoruz, parantez işine alınan bilgi isteme usulüne ait kısımda B bendine fıkra denilmiŐtir. Bu, yanlıŐtır, nitekim aynı kanunun 3 üncü maddesinde doğru olarak B bendi tabiri kullanılmaktadır. Bu yanlıŐlığın düzeltilmesi icab eder.

İstanbul, 27 Mart 1956

BÜTÇE BİRLİĞİ VE KONSOLİDE BÜTÇE HESAPLARI

(Klâsik ve Modern Maliyede Bütçe Birliği Prensipleri)

Dr. Bedi N. FEYZİOĞLU

İktisat Fakültesi Maliye Doçenti

Giriş :

Devletin (veya diğer bir âmme idaresinin) muayyen bir devre zarfındaki masrafları ile varidatını tahmin eden ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet vermek üzere teşriî kuvvet tarafından tasdik olunan bütçeye zamanımızda başlıca 4-5 fonksiyon izafe olunmaktadır. Diğer bir ifade ile muasır devletlerde bütçenin 4 ilâ 5 nevi vazifesi bulunduğu kabul edilmektedir.

Bunlar sırasile iktisadî ve malî fonksiyon, siyasî fonksiyon, hukukî fonksiyon, murakabe fonksiyonu ve konjonktürel fonksiyon'dur.

İktisadî fonksiyon, devlet hizmetlerini mufassal bir plânlaştırmaya tâbi tutarak yapılacak işlerin herbiri üzerinde değeri kadar durmak yani ehemmiyetlerine göre bir sıra ve tercihe tâbi kılarak bunların en az para sarfıyla en iyi bir şekilde görülmesini temin etmektedir.

Siyasî fonksiyon, bütçeyi bütün âmme idaresinin seyrine tesir edecek bir vasıta olarak kullanmak suretiyle Parlâmentoya hükümete yol göstermek, onu sevk ve idare etmek ve denetlemek imkânını vermektir.

Bütçenin hukukî fonksiyonu, idarenin faaliyetini kanunî normlara bağlamağı ve bütçe dışı veya bütçeye mugayir bütün idarî fiil ve tedbirleri kanun dışı saymağı gerektirir.

Bu üç fonksiyonu tamamlayan asıl önemli fonksiyon ise, *bütçenin murakabe, kontrol fonksiyonudur*. Kontrol fonksiyonundan maksat bütçenin devletin malî idaresinin hattâ umumiyetle bütün devlet muamelâtının denetlenmesinde esas ittihaz edilmesi ve tasarlanan ile gerçekleştirilen arasında bir kıyaslama yapmak imkânının sağlanmasıdır.

Klâsik Maliyenin bütçeye izafe ettiği bu 4 fonksiyona Modern Maliye bir beşincisini eklemiştir ki, o da Bütçenin *Konjonktürel fonksiyonudur*. Konjonktürel fonksiyonuna nazaran bütçenin gayesi, devletin senelik gelir ve giderlerinin basit bir tahmin cetveli olmaktan daha ileri giderek hususî ve âmme iktisadî sektörlerinin muvazenesini temin edecek, memlekette yüksek ve müstakar bir çalışma seviyesi sağlayacak bir vasıta haline yükselmektedir. Bütçe konjonktürel fonksiyonunu, millet ekonomisindeki enflasyonist ve deflasyonist temayüllere karşı koymak suretiyle yerine getirebileceğinden Gelir ve Giderler arasında mutlaka yıllık bir muvazene tesisine değil, memleket iktisadının muvazeneli tutulmasına gayret edecektir. Öyle ki, bütçe konjonktürün durumuna göre ya bir gelir fazlası veya bir açık gerçekleştirecek ve ancak konjonktür vaziyeti icabettiriyorsa muvazeneli olacaktır.

İşte, bütçeye klâsik ve modern maliyece izafe olunan bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için hazırlanmasında (tasdikinde) tatbik ve kontrolünde muayyen prensiplere riayet olunması lâzımdır. Diğer bir ifade ile bütçe prensipleri bütçe fonksiyonlarının tahakkuku için riayeti icabeden kaideler olarak belirir.

Klâsik maliye, bütçeye izafe ettiği 4 fonksiyonun gerçekleştirebilmesi için bir seri prensip ileri sürmüştür. Umumiyet, birlik, denklik, vazıhlık, yıllık olma, önceden mezuniyet, samimiyet, tahminlerde isabet, alenilik, tasarruf, intizam v.s.

Bunlardan en önemlileri şüphesiz *umumiyet* ve *birlik kaideleri*dir.

Umumiyet prensibinden maksat, Devletin bütün gelir ve giderlerinin tam olarak bütçede gösterilmesidir. Bunun için gelirlerle giderlerin bütçeye gayri sâfi olarak geçirilmesi, yani gelir arkasında gider, gider arkasında gelir saklanmaması, ve muayyen gelir kaynaklarının önceden, belli bir işe tahsis edilmemesi lâzımdır.

Birlik prensibinin ifade ettiği mâna ise daha basittir. Devletin bütün varidat ve masraflarının tek bir bütçede toplanmasıdır. Bu prensibe riayet olduğunda Devletin bir tek bütçesi olacak; bu bütçenin bir sütununda tekmil varidat, diğerinde tekmil masraflar yer alacaktır.

Şu kadar ki, bu basitliğine rağmen bütçe birliği prensibinin kıymet ve ehemmiyeti bilhassa diğer bütçe prensipleri ile olan münasebet ve alâkasından ileri gelmektedir. Filhakika bütçenin denklik, vazıhlık, samimiyet ve intizam gibi prensipleri birlik prensibine fevkalâde bağı hatta ona tâbi durumdadırlar. Ortada «bir tek

bütçe» bulunduğu takdirdedir ki vuzuha erişmek, intizamı temin etmek ve bahsusu bütçenin denk olup olmadığını bu denkliğin hakikî ve nihai mahiyette bulunup bulunmadığını, kısaca bütçedeki samimiyet ve isabetin derecesini anlamak mümkün olacaktır.

Bütün bunlara ilâveten bütçenin diğer teknil fonksiyonlarının mütemmimi durumunda bulunan kontrol ve murakabe fonksiyonunun, hususile Parlâmento tarafından ifası icabeden nihai kontrol vazifesinin bihakkın yerine getirilmesi de ancak bütçenin birliği kaidesine riayetle imkân dahiline girecektir.

Buraya kadar telhis ettiğimiz fikirler, esas itibarile klâsik maliye tarafından müdafaa edilenlerdir.

Modern malî görüşlere taraftar müelliflere gelince, bunların bir kısmı bütçe birliğinin artık demode olmuş hattâ efsaneleşmiş bulunduğunu dermeyan edecek kadar ileri gitmektedirler. şu kadar ki, bu müfrit iddiaların fazla haklı olmadığı, diğer bir kısım modern yazarlar tarafından ortaya konulmuştur. Bu son gurubun noktai nazarına göre, muasır maliyenin bütçeye izafe ettiği fonksiyonların yerine getirilmesi ve Bütçe Hesapları ile Millî Ekonomi hesapları veya sosyal hesaplar denilen Hesap gurupları arasında irtibat tesisi için yine vahdet kaidesine dönülmesinde büyük fayda vardır.

İşte bugünkü konuşmamızın esas gayesi Klâsik ve Modern Maliyenin bu değişik mütalâaları muvacehesinde Bütçe birliği prensibinin yerini ve kıymetini tesbite çalışmaktadır.

Acaba bu prensip bugün tamamen değerini kaybetmiş ve terk edilmesi icabeden köhne bir kaideden mi ibarettir? Yoksa Modern Maliyenin gaye ve fonksiyonlarının tahakkuk ettirilebilmesi için Birlik prensibine yine lüzum ve ihtiyaç var mıdır? Nihayet muasır maliye dahi bu prensibi kabul edecekse eski vahdet kaidesini aynen mi yoksa yeni bir veçhe ile mi gerçekleştirmek isteyecektir?

şimdi sırasile bu üç ayrı sorunun cevabını üç ayrı bölümde mütalâa etmeye gayret edelim. Nihayet dördüncü bir bölümde memleketimizdeki durumu belirtmeğe ve bizde modern görüşe uygun bir bütçe birliğinin nasıl tahakkuk ettirilebileceğini tesbite çalışalım.

I. Klâsik Maliyede «vahdet kaidesi» ve bundan ayrılmağı gerektiren sebepler.

Klâsik Maliye anlayışına göre, birlik - vahdet - kaidesi, Devlet gelir ve giderlerinin tamamının tek bir bütçede, tek bir vesikada toplanmasını ifade etmektedir. Bu kaideye riayet olunması sayesinde

de, bütçe vaziyetinin hey'eti umumiyesini kavramak, varidatın tamamı ile masrafların tamamının karşılanıp karşılaşmadığını açıkça görmek imkân dahiline girecektir.

Ancak, nasıl ki bilânço tekniği ile ticarî vaziyeti şöyle veya böyle göstermek çareleri bulunursa, bütçe yolile de hakikî malî durumu efkârı umumiyeden saklamak ekseriya mümkündür.

Bahusus bütçelerde masrafların büyük bir yekûna balığ olduğunu göstermemek, bütçe açığını gizlemek mülâhazasile bütçede vahdet kaidesinin zorlandığı görülmüştür.

Bu zorlama bilhassa harp zamanlarında kendini hissettirmiştir. Eski an'anevî bütçeye âdi bütçe vasfını izafe ederek, onun yanında muhasamattan doğan giderleri ihtiva eden olağanüstü bir bütçe tanzimi bütçenin birliği kaidesine ilk istisna yolunu açmıştır.

1 — *Fevkalâde bütçe*, harp masraflarını ihtiva edecek ve devletin, vergi, harç, şerefiye, emlak gelirleri gibi adi varidatı bu giderleri karşılamaya kifayet etmediğinden, harp masraflarının finansmanı için istikraza müracaat olunacaktır. Ortodoks maliye görüşüne göre bütçe gelirleri arasına girmesine asla cevaz verilmeyen istikraz ile haddizatında cebrî bir istikrazdan başka bir şey olmayan emisyon, ancak fevkalâde bütçe sayesinde imdada çağırılabilen varidat kalemleri olmuştur.

Bu tatbikatla birlik prensibinden başka varidatın ademi tahsisi (tahsis yapılmaması) kaidesi de ihlâl edilmiş oluyordu. Zira, âmme kredisinden elde edilen hasılat önceden muayyen olan bir gurup giderin karşılanmasına tahsis ediliyordu.

Fevkalâde bütçenin lüzum ve faydası, harp hadisesi yüzünden Devletin katlanmak zorunda kaldığı istisnaî ve geçici masrafları, Devletin devamlı ve normal vazifelerinden hasıl olan masraflardan ayırmak zarureti ile izah ve müdafaa ediliyordu.

Fakat bu izah tarzı bugün hemen tamamıyla ortadan kalkmıştır. Zira umumî bir teşevvüş devresinde normal ile anormal arasındaki fark yani âdi ve fevkalâde masraflar arasındaki tefrik çabucak mânasını kaybetmektedir. O kadar ki olağanüstü bütçe zamanla âdi varidatın karşılanmaya kifayet etmediği bilûmum masarifin toplandığı ikinci bir bütçe mahiyetini iktisap etmiş ve bu bütçelerin olağanüstü vasfı sadece isimlerine münhasır hale girmiştir.

(Bu suretle, zamanımızda fevkalâde bütçeler bir taraftan günlük ve devamlı denilen masraflar ile diğer taraftan kâh istisnaî ahval ve şeraitin gerektirdiği kâh Devletin gittikçe artan vazifelerinin

icabettirdiği ve hakikatte birinciler kadar devamlılık vasfı arzeden, (askerî masraflar, imar ve kalkınma giderleri, modernleştirme masrafları gibi) bir kısım giderlerin ayrı iki vesikada toplanması neticesinde meydana çıkmaktadırlar.)

Bu tefrikle güdülen başlıca maksadın da «olağanüstü» denilen bütçedeki açığın, bünyesi itibariyle geçici olduğu hayalini umumî efkârda yaşatmaktan başka bir şekilde izah imkânı da kalmamaktadır.

2 — Olağanüstü bütçelerin açtıkları çığır, Devletin bahusus iktisadî ve sınaî mahiyetteki teşebbüsleri idare etmek durumunda kalması üzerine, bütçe birliği prensibinin yeni iki tip bütçe ile daha ihlâl edilmesine müncer olmuştur.

Mülhak bütçeler - Muhtar - Özerk bütçeler.

Bu bütçelerin teessüs ve inkişafı sebeplerini müdafaa eden sınaî bütçeler nazariyesini burada teferrüatı ile izah ve tahlile tevessül edecek değiliz.

Kısaca ifade edebiliriz ki, klâsik maliyenin bütçeyi tâbi tuttuğu umumiyet, yıllık olma gibi kaideler ile devlet masraflarının ifasında riayeti icabeden «Divanı Muhasebat vizesi», taahhütlerin tetkik ve tescili artırma eksiltme kanunu v.s. mevzuata ve formalitelere riayet edilmesi, ticarî ve sınaî mahiyetteki daire ve müesseselere hiç de elverişli gelmemektedir. İlâveten tahsisatın devredilmesine istikraz akdedilmesine müteallik memnuiyetler ticarî ve sınaî bir teşebbüsün gerektirdiği sür'at ve serbestî ile kabili telif bulunmadığından, bu formalitelerden de kısmen veya tamamen kurtarmak üzere Devlete ait bazı işletme ve teşebbüslere mülhak veya muhtar bütçe sistemi tatbikine başlanmıştır.

3 — Bütün bu sebeplerden başka (Üniversiteler ve vakıflar gibi) idarî muhtariyet verilmesi icabeden bazı dairelere malî muhtariyetin de tanınması zarureti yeni bir takım mülhak veya muhtar bütçelerin daha doğmasına sebep olmuştur.

4 — Nihayet, *sosyal güvenlik masrafları* çeşitli sigorta masrafları veya yardım sandıkları ile vahdet kaidelerini tamamen ihlâl eden çok geniş yeni bir grup bütçe tatbikatını meydana çıkarmıştır.

Bu son gurubun ihtiva ettiği masrafların veya taallûk ettiği mebalığın umumî bütçeye kıyasla arzettiği nisbî ehemmiyet diğerlerinden çok daha sür'atli bir inkişaf kaydetmektedir.

Aşında istisnalar, buraya kadar belirtilen bütçelerden de ibaret değildir. Hazinesin gitgide bütçe dışı giderleri karşılama vasıtası haline gelmesi, vahdet kaidesine en önemli darbeyi vurmuştur. *Hazine*, başlangıçta bütçe çerçevesi dahilinde gelir ve giderlerin alelâde bir nazımı durumunda idi.

Hazine muameleleri, 1914 e kadar memleketlerin ekserisinde bu minval üzere devam ederken, Birinci Dünya Harbinden sonra, Hazine, ihraç ettiği bonoları bankerler yerine geniş halk kitlelerine plase etmeğe ve bilhassa bunların ihraç miktarını gelecekteki ödeme imkânlarıyla tahdit etmemeğe başlamıştır. Öyle ki, Hazine bonoları açığa ihraç edilmiş hakikî bir istikraz haline kalbedilmiş ve miktarları makul olarak tahsili umulabilen gelirleri çoktan aşmıştır.

Bu durum karşısında Hazine, bütçede derpiş edilmemiş açıkları kapamaya veya bütçe dışı giderleri karşılamağa yarayan müstakil bir varidat menbaı haline gelmiştir. Hattâ zamanla Hazine Özel Hesapları avansa müteallik yani karşılığı ileride tahsil edilecek muvakkat hesaplar olmaktan çıkmış, hiçbir karşılığı bulunmayan ve sadece Hazinesin Özel kaynakları ile kapatılan hakikî masrafları ihtiva etmeğe başlamıştır. Bu sebeptendir ki, Hazine Özel Hesapları da hakikî bir gizli bütçe telâkki edilmiştir.

Klâsik maliye yazarları, buraya kadar mahiyetlerini kısaca belirttiğimiz *fevkalâde, mülhak ve muhtar* bütçelere *sosyal güvenlik bütçeleri* ile Hazine hesaplarına «*Vahdet prensibinin istisnaları*» adını vermişlerdir. Prof. Duverger'in haklı olarak belirttiği gibi (Duverger : a.g.e. sy. 68) bu tabirde bir tezat sezilebilir. Zira, birlik — vahdet kaidesi birlik — olmaktan çıkmadıkça hiç bir istisna kabul edemez.

Diğer bir ifade ile, ortada müteaddit bütçenin mevcudiyeti ânından itibaren birlik prensibi de yok olmuştur. Bu itibarla, Devletin birden fazla bütçeye sahip olması halini «Birlik prensibinin istisnaları» tabiri ile değil de «Bütçelerin teaddüdü kaidesi» «La pluralite des budgets» tâbiri ile ifade etmek belki daha doğru olacaktır.

Şu kadar ki, bu son tabirle bütçe birliği prensibinin, bir daha dirilmesi ümidi kalmamacasına terki hayat edip gittiğini mi kabul edeceğiz; yoksa bütçe birliğinin, klâsik şekli ile olmasa bile, yeni bir veçhe ile tekrar tatbiki konulmasına lüzum ve ihtiyaç var mıdır?

II. Bütçenin Birliği Prensibine zamanımızda duyulan ihtiyaç.

(Modern Maliyede bütçe birliği prensibinin lüzum ve önemi)
Klâsik müellifleri, bütçede vahdet esasını bir prensip olarak ka-

bule sevkeden saik, ondan ayrıldığı ahvalde husule gelecek mahzurların azametini kavramaları olmuştur.

Vakıa mülhak, muhtar, özel, özerk v.s. bütçe nevilerinin her birinin doğumu ve gelişmesi de kendilerine göre mühim ve mukni sebeplerle izah ve müdafaa edilmiştir.

Şu kadar ki, teker teker, kendi cephelerinden haklı görünen bu sebepler, bir taraftan Parlâmentonun sahip olduğu bütçe hakkı bakımından ve diğer taraftan memleketin umumî, malî ve iktisadî siyasetinin sevk ve idaresi zaviyesinden büyük mahzurlar tevliht etmiştir. Öyle ki, bir teşekkülün veya bir tek dairenin nef'ine olarak mülhak ve muhtar bütçelerin ihdası Devletin ve memleketin umumî malî durumunun anlaşılmasına engel olmuş ve dolayısıyla umumî menfaati ihlâl etmeye başlamıştır.

Filhakika, bütçelerin teaddüdünün birinci mahzuru Parlâmentonun tasdik ve mürakabe hakkını derece derece kıymet ve ehemmiyetten düşürmek olmuştur.

Muhtariyet ve istiklâli yalnız maliyenin değil, Parlâmentonun müdahalesinden dahi hariç kalma mânasında anlayın İktisadî Devlet teşekkülleri, Âmme mamelekinin mutasarrıfı durumunda oldukları halde, bunu millet namına hakkı-hâkimiyeti istimal etmekte olan Parlâmentodan adeta kaçırarak yürütmek hevesine kapılmışlardır.

Halbuki Millî Hâkimiyetin ve Parlâmento sisteminin zarurî icabı, meclisin bilûmum âmme gelir ve giderlerine hâkim bulunması şeklinde tecelli eder.

Bu itibarla, sırf idarî ve siyasî masrafların yer aldığı umumî devlet bütçesini tasdik etmek ve onun tatbikini denetlemekten başka bir şey yapmayan bir Parlâmentonun siyasî mürakabe selâhiyeti de mühim nisbette tahdit edilmiş olur. Halbuki, memleketin umumî iktisadî durumu ile ilgili bilûmum tedbirlerin dahi Parlâmentonun muvaffakiyetle ittihazı ve varılan neticelerin yine Parlâmentonun kontrolünden geçirilmesi, demokratik hükümet sistemlerinin asrın yeniliklerine göre gelişmesi bakımından şarttır.

Aksi takdirde, asırlık mücadeleler neticesinde kazanılan bütçeyi tasdik ve Devletin malî idaresini mürakabe hakkı, muasır gelişmeye ayak uyduramamış ve kıymet ve ehemmiyetini büyük nisbette kaybetmiş olacaktır. Bütçeyi müzakere ve tasdik ediyorum diye aylarca uğraşın bir Parlâmento eğer âmme sektörünün tasarruf etmekte bulunduğu para ve kıymetlerin sadece cüz'î bir kısmına sözünü geçirebilirse, bütçe hakkını gerektiği gibi istimal ve millî ira-

denin malî muamelâtı hâkim olmasını sağlayamamış demektir. Hâdise iktisadî veçhesile ele alındığı ve zamanımızda bütçenin, vergi v.s. âmme varidatına müteallik tedbir ve kararlarla birlikte umumî iktisadî siyasetin sevk ve idare vasıtalarından biri olduğu düşünülürse, gittikçe çoğalmakta olan mülhak muhtar bütçeler ile Hazine hesaplarının bu dağınıklığı karşısında mezkûr siyasete nasıl hizmet edilebileceği halledilmesi gayet güç bir mesele teşkil eder.

Yekûnu umumî bütçeninkini belki de aşan bir miktara baliğ olan çeşitli bütçeler eğer iktisadî politikanın vasıtası telâkki edilen bütçe siyasetinin dışında bırakılacak olursa malî politikanın iktisadî gayelerin tahakkukuna hizmet imkânı da o nisbette azaltılmış olur.

İşte bu hakikatleri kabul ve teslim eden bir çok modern maliye yazarları, iktisadın âmme sektörüne hâkim olabilmek ve onu istenilen istikamette sevk ve idare edebilmek için evveleminde çeşitli hesapları arasında bir konsolidasyon tesisi lüzumuna, diğer bir ifade ile, bütçe birliği prensibini modern ihtiyaçlara uyacak şekilde yeniden tahakkuk ettirmenin icap ettiğine kani olmuşlardır.

Acaba bütçede vahdet kaidesi zamanımızda nasıl gerçekleştirilebilecektir?

III. Bütçenin Birliği prensibinin modern fecellisi Konsolide Bütçe Hesapları.

Modern maliye yazarları, bütçeye müteallik tetkiklerinde, meseleyi daha çok iktisadî veçhesi ile mütalâa etmekte ve hususile bütçe hesaplarını geliştiren devlet fonksiyonlarına intibak ettirmeğe çalışmaktadırlar.

Öyle ki, bir taraftan vergileri v.s. âmme varidatını olduğu kadar, âmme masraflarını da iktisadî mahiyetlerine göre tasnif ve tefrik etmek, diğer taraftan Devletin âdi bütçesinde hesaben tecessül eden siyasî ve idarî mahiyetteki işlerinden başka ticarî ve sınaî evsaftaki faaliyetlerinin malî neticelerini de bir tek umumî hesapta tecemmu ettirmek, muasır maliyecilerin bütçe hesaplarında tahakkuk ettirmek istediği başlıca islahattır.

Merkezî hükûmetin bu hesaplarına diğer âmme idare ve teşekküllerinin hesaplarının eklenmesi suretiyle iktisaden âmme sektörünün muayyen bir devredeki faaliyeti neticelerini elde etmek ve nihayet hususî iktisat sektörü hesaplarının da onlara ilâvesi sayesinde millet hesaplarına — sosyal hesaplara — vasıl olmak, modern

maliyecilerin asıl hedeflerini teşkil etmektedir. O suretle ki, bu hesabı donelerden istifade suretiyle memleket iktisadını isabetle sevk ve idare etmek mümkün olsun.

Kısaca, muasır maliyenin gayesi, Parlâmentoya, hükümetin siyasi ve idarî mahiyetteki faaliyetinden başka iktisadî ve sosyal evsaftaki mesainin malî neticelerine de şamil olarak topyekûn bir kontrol ve murakabe imkânı verilebilmesi için çeşitli bütçe hesaplarında bir birleştirme, bir konsolidasyon vücade getirmektedir. Filhakkâ, ancak bu sayededir ki, bir defa bütçenin konjonktürel fonksiyonunu muvaffakiyetle yürütmek, saniyen demakratik memleketlerde bütçenin hâkim ve sahibi addolunan Parlâmentolara bu hâkimiyetini müessir şekilde istimal etmek imkânı verilmiş olacaktır.

O halde şimdi, bu konsolidasyonun nasıl ifa olunabileceğini mütalâa edelim.

Bunun için de çeşitli tekliflerden birini ve meselâ Prof. Hicks'in ileri sürdüğü konsolidasyon reformunun mahiyet ve muhtevası hakkında izahat verelim.

A — PROF. HICKS'İN İLERİ SÜRDÜĞÜ REFORM

I — *Reform teklifinin saiki :*

Konsolide bir bütçe hesabı vücade getirilmesi için Prof. Hicks tarafından ileri sürülen reform teklifinin muhtevasını izahtan önce adı geçen büyük İngiliz mütefekkirini böyle bir reform teklifinde bulunmaya sevkeden saiki kısaca belirtmekte fayda vardır.

İngiltere'de 1947-1948 senesinde bütçenin muvazenesi üzerinde daha doğrusu o yıllarda görülen bütçe fazlasının miktarı üzerinde değişik fikirler ortaya atılmıştı. Bazılarının bütçe fazlasının (mahdut) olduğunu söylemelerine mukabil diğerleri ve bu arada İngiliz Maliye Nazırı bütçe fazlasının miktarını 636 milyon sterling olarak gösteriyordu. (Hick. s. 1).

Prof. Hicks, işte bu derece farklı görüşlerin bütçe hesaplarının dağınık olmasından ve klâsik bütçe birliği kaidesi terkedildiği halde onun yerine kaim olacak bir sistemin ikame edilmemiş bulunmasından ileri geldiğini belirtmiş ve hakikî malî vaziyetin anlaşılması için de bütçe hesaplarında bir konsolidasyon icrası lüzumunu ileri sürmüştür.

2 — Reformun ana hatları :

Prof. Hicks'in ıslahat teklifinde ilk olarak Hükümet daireleri, muhasebe zaviyesinden idarî ve ticarî daireler diye ikiye ayrılmaktadır.

Bu tefrike göre, idarî devlet dairelerinde, an'anevî sistem aynen mer'î kalacak, ticarî dairelere gelince, bunlar muhasebelerini ticarî esasa göre tuttuktan başka Hazinesinin bu dairelere karşı durumu Banka rolünden iabret olacaktır. Maliyenin bu daireler üzerindeki kontrolü aynen bir bankanın müşterileri üzerinde yaptığı kontrole müşabih bulunacaktır. Prof. Hicks'e göre, ticarî servisler üzerinde ancak böyle bir murakabe tesisi mümkündür ve bunun müessir bir kontrol olmaması için de sebep yoktur.

Prof. Hicks, Hazinesinin bu iki gurup daire ile idame edeceği farklı muameleler için kendi dahilinde idarî ve Banka kısımlarına ayrılmasını ve üç ayrı hesap tutmasını lüzumlu görmektedir.

a — *Hazinesinin İdarî Kısmının hesabı* : Bunun şekli, an'anevî tarzda olacak fakat diğer hesaplarla münasebetinde *carî hesap* ad-edilecektir.

b — *Hazinesinin Banka Kısmının carî hesabı* : Bu hesap sadece hazineden verilen avansların *faizlerini* ihtiva edecektir.

c — *Banka Kısmının sermaye hesabı* : Hazinesinin ticarî servislere verdiği avansları ve onların iadesi bu sermaye hesabında gözükcektir.

Birinci ve ikinci hesapların *Hazinesinin muhtelif carî hesabını* teşkil etmek üzere bir araya getirilmesi de mümkündür.

Bütçe muvazenesi mevzuunda, bu carî hesabın fazlasına *Hazine fazlası* denecektir. Asıl bütçe fazlasının bulunması için hazine fazlasına *ticarî dairelerin kârlarının* da *ilâvesi* lâzımdır. Eğer ticaret dairelerinin herhangi bir kârı yoksa ancak o zaman *bütçe fazlası = Hazine fazlası* olacaktır. Ticaret dairelerinin zararı olduğu vakit ise, bütçe fazlası, bu zararın Hazine fazlasından tenzil suretiyle bulunacaktır.

Merkezî hükümetin, carî muamelâtı ile sermaye muameleleri hususunda umumî bir konsolide hesaba (netice hesabına) vasıl olabilmek için evvelâ ticaret daireleri için konsolide bir kâr ve zarar hesabı ile bir konsolide sermaye hesabı vücade getirmek ve bunları da Hazine Hesapları ile birleştirmek lâzım gelecektir.

Bu konsolide bütçe hesabını müşahhas olarak aşağıdaki tablolarda görmek mümkündür [*].

Muhtelif Hazine Hesaplarının arasındaki münasebetleri ve maliyenin buradaki rolünü daha yakından belirtmek üzere, ticaret kaidelerine ait netice hesaplarının kâr veya zarar göstermesi halinde Maliye vekilinin ittihaz edebileceği tedbirlere dair de izahatta bulunmak faydalı olacaktır.

Evvelâ, *Ticaret dairelerinin geçen sene zarfında zarar ettiklerini farzedelim*. Bu takdirde Maliye Vekilinin iki çareye başvurması mümkündür. Ya bu zararları Hükümetin umumî siyasetinin bir icabı addederek sübvansiyonla karşılayacaktır. Bu sübvansiyon da diğer hususî teşebbüslere yapılanlar gibi Hazinesin cari hesabına zimmet kaydedilecektir. Fakat böyle değil de, ticarî dairenin kendi zararlarını bilâhare yapacağı kârla karşılaması arzu edilirse, bu vaziyette maliye nazırının, Hazineden verilecek bir avansla muvakkaten kapanacak bir zararı bütçeye koyması gerekecektir. Şu kadar ki, sübvansiyon yerine ikrazatla karşılanması bu zararın Hazinesin cari hesabından sermaye hesabına geçmesine sebep olacaktır. Fakat her iki halde de, zarar umumî bütçede bir masraf olarak gözükecektir.

Bir ticarî dairenin kâr ettiği kabul olunduğu takdirde ise (anti-inflationary) enflasyona karşı koymağa matuf bir siyasete hizmet maksadile Maliye Bakanı iki tarzı ihtiyar edebilir. Ya, bu servisin kârını vergiye tâbi tutar ve bu suretle o kâr Hazinesin vergi varidatı meyânında yer alır. Veyahut da Hazineden vaktiyle alınan avansların kapatılmasında veya hazineye emanet olarak yatırılmakta kullanılabilir. Mamafih, her iki şekli ile umumî bütçede o servisin kârı bir gelir olarak gözükecektir.

Bu tertibi genişleterek millileştirilmiş sanayii de onun içine almak, diğer bir ifade ile bu sanayiın kâr ve zarar neticelerini de yeni tertipteki umumî bütçede göstermek mümkündür. Her ne kadar bu sanayiın, hususî teşebbüslere benzer şekilde idaresi hususundaki fikrin taraftarları bunların Maliyenin kontrolü dışında bırakılması için kurulmuş olduğunu ileri sürebilecekler ise de, onlara mukabil şu fikir dermeyan olunabilir.

[*] Bu tablolar benim kitabımın 2. cildi, s. 67 - 68 dedir.

Hükümetin malî ve iktisadî vazife ve mesuliyeti bir küldür :

Millileştirilmiş sanayiın ve sair Devlet iktisadî teşekküllerinin bu küle içinde önemli yeri vardır. Umumî maliye siyaseti dahilinde onları da mütalâa etmeden konjonktürel bir siyaset yürütmek, yatırımları ayarlamak işsizlikle mücadele etmek ve enfsalyonu kontrol eylemek mümkün değildir. Millileştirilmiş sanayiın plânlarına ve faaliyet neticelerine gereken dikkat gösterilmedikçe bir «tam çalışma bütçesi» kurmak mümkün olamaz. Bunun en basit yolu ise, adı geçen müesseselere ait hesapların da, tarifine çalışılan umumî konsolide bütçe hesabına ithal edilmesidir.

Bu ithal keyfiyeti onların muhtariyetine hâlel getirmeyecek ve Maliyenin o sanayi üzerinde icra edeceği kontrol, ticarî hükümet daireleri hakkında olduğu gibi, bir banka kontrolüne müşabih bulunacaktır.

Tabiatile âmme menfaati gerektirdiğinde Maliye kâr getirmeyecek bir iş için dahi, iktisadî âmme teşekkülüne ikrazatta bulunacak ve memleketin iktisadî durumu ekspansion'a mani olmağı emrediyorsa, mühim kâr vâdeden işler için dahi ikrazat yapmaktan tavakki edecektir.

3 — Prof. Hicks'in reform teklifi hakkında tenkidî müldâhasalar :

Bizce, Prof. Hicks'in islâhat teklifinin en kıymetli tarafı, bütçe hesaplarında tahakkuk ettirmek istediği konsolidasyondadır.

Muahheren Birleşmiş Milletler Teşkilâtının, Prof. Stone'un yardımı ile yaptığı neşriyatta daha genişletilerek irae olunan bu sistem (U.N. Budgetary Structure Appendix sy. 3-45) bütçe nevilерinin gittikçe fazlalastığı her modern Devlet için tavsiyeye şayan bir usuldür.

Hükümet dairelerinin idarî ve ticarî olduklarına göre tefriki ve Hazinenin de buna muvazi olarak iki kısma taksimi fikri esas itibariyle İngiltere'ye mahsustur. Zira İngiltere'de mülhak bütçe usulü carî değildir ve idarî ve ticarî mahiyetteki bilûmum Devlet masrafları umumî bütçeye dahildir. Halbuki sınaî ve ticarî evsaftaki hükümet dairelerinin esas itibarile mülhak ve muhtar bütçeli idareler halinde yürütölen memleketlerde yapılması icabeden konsolidasyon, sadece ticarî ve idarî hesaplar meyanında olmayıp, muhtelif bütçeler arasındadır.

Konsolidasyonu ticarî hükümet dairelerinden başka millileştirilmiş iktisadî teşekküllere de teşmil etmek istemesi Prof. Hicks'in reformunun diğeri bir kuvvetli tarafıdır.

Devletçi veya sosyalist doktrinleri, İngiltereden daha evvel benimsemiş memleketlerde hususî teşebbüsler misaline göre doğrudan doğruya Devlet elile idare edilmek üzere daha fazla iktisadî teşekkül vücuda getirilmiş bulunduğu cihetle, Konsolidasyonun umumî bütçe ile, ticarî veya sınaî evsafıta olsun veya olmasın, mülhak, muhtar husus' bütçeli bilûmum iktisadî teşekküllerin hesapları arasında tesisine ihtiyaç vardır. Bu sayededir ki, Prof. Hicks'in reform teklifi daha şümüllü ve çoğru memleketlerde kabili tatbik bir mahiyet iktisap edecektir.

IV. Memleketimizde Durum ve Konsolide Bir Bütçe Hesabı Teşisi imkânı.

Devlet masrafları, memleketimizde de, umumî bütçenin dışın-da mülhak ve muhtar (İktisadî Devlet Teşekkülleri v.s.) bir çok bütçelere dağılmış bulunmaktadır. Bu son gurubun gerek mutlak, gerek nisbî ehemmiyeti seneden seneye artmaktadır. Son yıllara dair bir mukayese, aşağıdaki cetvelde yapılmışa çalışılmıştır.

(Sene 1954)

Genel Bütçe	2.170	Milyon Lira
Katma Bütçeler	93	» »
Mahallî İdareler	443	» »
İktisadî Devlet Teşekkülleri	3.527	» »

(Kaynak : Forum, Cilt III, Sayı 70, 15 Şubat 1957 s. 4).

Bütçelerin, memleketimizde, de bu kadar çeşitlenmesi onların arasında bir çok tedahüllere de sebebiyet vermektedir. Bütün bu hesapların tevhidî ve B.M.M. ne tekmil Devlet masrafları üzerinde topyekûn bir denetleme yapmak imkânının verilmesi ve bütçe politika-sının memleketin umumî iktisadî siyasetine hakikaten hizmet eder bir vasıta olarak kullanılabilmesi için iki hal çaresi mevzuubahis olabilir.

1 — Bütün mülhak, muhtar bütçeleri daima muvazeneli olarak tanzim etmek ve onların açık veya fazlalarını sâfi olarak umumî bütçeye intikal ettirmek. Bu suretle umumî bütçenin hesabı kat'ilerinin, yukarıdan beri bahis konusu, Konsolide Bütçe Hesabı yani Netice Hesabı mahiyetini iktisap etmesini temin etmek .

2 — Veyahut ta, umumî bütçeyi, Devletin daha ziyade idarî ve siyasi masraflarını ihtiva eden bir bütçe mahiyetinde telâkki ederek veya ona bu şekli vererek, diğer mülhak, muhtar bütçelerle tevhidini ayrı bir konsolide hesapta ifa etmek.

Pek muhterem Hocam Namık Zeki Aral, daha çok birinci şıkka mütemayil bulunmaktadır. «Devlet Sektörünün tamamına şâmil bir bütçe» başlığı altında Forum mecmuasında (Cilt I, sayı 2, s. 9) dikkate şayan bir etüd negretmiş bulunan Sayın Bülent Yazıcı'nın dahi daha ziyade bu fikre taraftar olduğu söylenebilir. Biz ise, esas itibarile, ikinci şıkkı tercih edeceğiz. Bununla beraber sayın üstadlara iltihak edeceğimiz bir kaç nokta da olacaktır.

Tasarladığımız tertibe göre, işe evvelâ mülhak bütçeler arasında bir tefrik yaparak başlamak lâzımdır.

Üniversiteler ile Vakıflar, Beden Terbiyesi, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlükleri, bünyeleri itibarile iktisadî mahiyeti haiz olmayan idareler durumunda buldukları için, bunlara ait mülhak bütçeler daima muvazeneli tutulmalı ve açık ve fazlaları aynen Genel Bütçeye intikal ettirilmelidir. Tekel ve Orman Umum Müdürlükleri ile Devlet Hava, Kara Yolları, Devlet Üretim Çiftlikleri, Devlet su işleri bütçelerinin açıklıklarının ise daima Umumî bütçeden karşılanması ve bütçe fazlaları ile sâfi kârlarının da mutlaka Genel Bütçeye yatırılması fikrini, adları geçen teşekküllerin iktisadî bünyeleri ile ahenkli görmekteyiz. Bu idarelere umumî Bütçeden yardım yapıldığı takdirde, elbette bunun masraf olarak gösterilmesi veya Sermaye yatırımı veya yenilenmesinde kullanmadıkları bir bütçe fazlaları bulunduğu takdirde bunun da Umumî Bütçeye irad kaydedilmesi gerekecektir.

Fakat bunun dışında o idarelerin bütçelerini kendi kendilerine muvazeneleştirmeleri esas olmalıdır. Rantabl sermayesi yatırımları yapabilmek için müstakilen borçlanmaya gidebilmeleri, bütçe fazlaları olduğundan bunu sermaye teşkilinde veya ihtiyat akçesi tesisinde kullanmaları velhasıl hakikaten iktisadî bir istiklâle sahip bulunmaları ancak bu suretle imkân dahiline girecektir.

O idarelerin yaptıkları borçlanmaların menbana ve istihsal yerlerine göre kıymetlendirilmesi de bu sayede mümkün olacaktır.

Bahis mevzuu mülhak bütçelerin her türlü açık ve fazlalarını mutlaka Umumî Bütçe ile irtibatlı olarak mütalâa etmek, onların idarî ve bilhassa iktisadî muhtariyetlerini ihlâl edecektir. O takdirde her ihtiyaçlarını Hazineден temin etmeleri, sadece Hazinesinin onlar namına borçlanması icabedecek velhasıl Hazine birliğini de cami

olarak bir bakıma klâsik bütçe birliğine dönülmek lâzım gelecektir. Bunun ise, iktisadî bünyeyi haiz olan bu idareler için caiz bulunmadığı aşikârdır.

Binaenaleyh, mülhak bütçelerin umumî bütçe ile irtibatlarının tesisinde, idarelerin bünyesine göre değişik tipte hareket etmek icab etmektedir. Bir bakıma bu lüzum dolayısıyledir ki, konsolidasyonun sırf umumî bütçe ve Kesin Hesap Kanunu içinde temininin imkân-sızlığını düşünmekteyiz.

Konsolidasyonun ayrı bir hesapta yapılmasının önemli diğer bir faydası da, mülhak bütçeli idarelerden başka muhtar (özerk) bütçeli devlet teşekküllerinin yıllık faaliyetleri neticesinin de bu hesaba ithaline meydan vermesidir.

Filhakika, asıl gaye başta İktisadî Devlet Teşekkülleri olduğu halde onun dışında kalan (Denizcilik Bankası, Maden Tetkik ve Arama Enstitüsü, Millî Piyango v.s.) gibi idare ve müesseselerin hesaplarının da bu konsolide hesaba dahil edilmesidir.

Kısaca, tasarlanan şudur : Umumî Devlet Bütçesinden başka mülhak ve muhtar bütün idare ve müesseselerin bütçe hesaplarının bir tek ana hesapta tevhit ve temerküz ettirilmesi lâzımdır.

Kendi içinde, iktisadî mahiyette bir tasnife de tâbi bulunacak olan bu konsolide hesap sayesinde ki, memlekette Devletin (merkezî hükümetin) topyekûn ne kadar masraf yaptığını, bunların nerelelere (yatırımlara, cari masraflara) sarfedildiğini ve ne gibi menbalardan temin olunan varidatla karşılandığını anlamak mümkün olabilecektir.

Memleketimizde isabetli bir iktisadî ve malî politika takibi için mevzuubahis, Konsolide Hesap reformunun iki kat daha ileri götürülmesi icabedecektir.

Filhakika asıl gaye, evvelâ Vilâyet Hususî İdareleri, Belediyeler ve Köylerin bütçe hesaplarının da, Merkezî Hükümetin Netice Hesaplarına eklenmesi suretile iktisaden tekmlil âmme sektörüne gâmil bir Konsolidasyon ifası ve nihayet hususî iktisat sektörü hesaplarının da bunlara ilâvesi sayesinde Millî Bütçenin ve Sosyal Hesapların tesisine matuf bulunmalarıdır.

Modern Maliyenin Devlet Hesapları hakkında yaptığı orijinal bir tefrikan nazaran Siyaset Hesaplarına taallük eden bu son guruba girmeden mevzuumuzu sadece mesuliyet Hesapları ile tahdit etmiş bulunduğumuz cihetle bütçenin mesuliyet hesaplarına ait olarak yukarıdaki konsolidasyon gerçekleştirilebilirse mes'elenin esasının çö-

zülmesine doğru önemli bir adım atılacağını ve şimdilik bununla iktifa olunabileceğini ifade edebiliriz.

Netice : Rakam ve Doküman kifayetsizliği dolayısıyla daha ziyade nazarı sahada kalan tahlilleri yine nazarı bir neticeye bağlamak üzere son olarak şu hususu arz edelim.

Zamanımızda Parlâmentonun memleket maliyesi ve iktisadiyatı üzerinde müessir bir murakabe ifa edebilmesi, Hükümetin millî iktisat ve maliye siyasetini isabet ve muvaffakiyetle sevk ve idare edebilmesi bütçe hesaplarında ifa olunacak konsolidasyon sayesinde gerçekleşebilecektir.

Modern Maliyenin erişmek istediği bu gayenin klâsik maliyenin birlik prensibinin değişik bir veçhesinden ibaret bulunması, içtimâî müesseelerde, hususiyle iktisat ve maliyede muayyen fikir ve prensiplerin zaman ve şartların tesiriyle bazan kıymetten düşüp, bilâhare tekrar ehemmiyet kesbetmelerinin bir misalini daha tezahür ettirmesi itibariyle şayanı dikkattir.

İstanbul, 3 Nisan 1956

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN ZARARLARIN MAHİYETİ

Mübin BAŞAR

İstanbul Defterdarlığı Gelir Müdürü

Vergi Kanunlarında sarahaten zikredilmedikleri müddetçe muayyen kaynaklardan neş'et eden gelirleri vergiye tabi tutmak mümkün değildir. Vergi kanunları umumiyetle bizde olduğu gibi, gelir kaynaklarının muhtelif nevilerini, yani gelir kategorilerini sarahaten gösterir veya mücerret geliri ele almakla beraber misal vermek suretiyle vergiye tâbi gelirleri kaynak bakımından tahdide tâbi tutar. Bundan sonra kanunun ihtiva etmek mecburiyetinde olduğu diğer mühim bir mesele gelir : Vergiye tâbi iktisadî değerlerin sâfi miktarını, daha teknik bir tabirle vergi nisbetinin tatbik edileceği, nakitle ifade edilen nihaî rakama ait kaideleri tesbit etmek. Bu kaideler Alman vergi hukukunun hâkim olduğu memleketlerin (Almanya, İsviçre gibi) vergi kanunlarında olduğu gibi umumiyetle, «Gelirin hesaplanması», «sâfi gelirin tesbiti» şeklinde başlıklar altında veya bizde olduğu gibi her gelir kaynağı ayrı ayrı ele alınarak, ticarî kazancın (G.V.K. Md. 39-41), serbest meslek kazancının tesbiti (G.V.K. Md. 51-52), gerçek ücretler (G.V.K. Md. 47), sâfi irat (G.V.K. Md. 55), şeklindeki başlıklar altında tedvin edilmiştir. Kısacası şunu tebarüz ettirelim ki, global gelir vergisini kabul etmiş olan memleketlerin vergi kanunlarında, umumiyetle gelir kaynaklarının muhtelif nevilerine işaret etmekle iktifa olunmuş, her gelir kaynağı için ayrı ayrı hesap ve tesbit kaideleri sevk edilmesine lüzum görülmemiştir veya mesele atıf yapmak suretiyle halledilmiştir. Bu tanzim tarzının sebeplerini, bizim anladığımız manada muafiyet ve istisnalara mümkün olduğu kadar az yer verilmiş ve indirim bakımından tahdidi usullerin terk edilmiş olmasında aramak yerinde olur. Bizde ise vaziyet berakistir. Yani yukarıda da işaret edildiği veçhile hemen hemen her gelir nev'i için ayrı bir hesap ve tesbit şekli kabul edilmiştir. Sistemin memleket bünyesine uydurulmak istenmesi, muafiyet ve istisnalara geniş mikyasta yer verilmiş olması, Vergi hukukumuzun muhtelif indirimler bakımından tahdidi bir yol takip etmiş bulunması, buna sebep olarak gösterile-

bilir. Netice itibariyle muhtelif kaynaklardan neş'et eden gelirlerin (gelir kategorileri) hey'eti umumiyesine şâmil bir hesap ve tesbit şeklinin ihdasına imkân kalmamıştır.

Şunu da işaret edelim ki, meselâ Almanyada gelirin kaynak esasına göre kategorilere ayrılmış bulunması son zamanlarda tenkide uğramıştır. Tefrikin bir çok ihtilâfları davet ettiği, gelirin mahiyetine göre yapılan ideolojik tarif ve izahların idare ve malî kaza mercilerini kabili münakaşa neticelere sevkettiği ileri sürülmekte ve malî mevzuatta daima tedrici değişiklikler tercih edildiği için, gelir mefhumunun da yeni baştan ele alınmasını ve tedricen enumeratif mahiyette bir gelir mefhumunun tesbiti tavsiye edilmektedir.

Böylece muayyen kalıplara irca edilen sâfi gelirin hesap ve tesbit ameliyesi evvelâ vergi tekniğine saniyen gelirin iktisadî strüktürüne bağlı bir mahiyet arzettiği zannedilirse de, aksine keyfiyet bir vergi hukuku dâvasıdır. Zira sâfi gelirin hesaplanmasında daima muayyen indirimlerle miktarı azaltmış gayrisâfi gelir mevzuubahis olur. Bu indirimlerin ise gelir kaynaklarının iktisadî bünyesi ne olursa olsun bir vergi hukuku mevzuu olarak vergi kanunlarında serahaten zikredilmeleri icap eder. Şu şekilde bir izah ta yapmak mümkündür : Çeşitli gelirler iktisadî bünyeleri gözönünde tutularak kategorilere ayrılırlar, fakat gelirin hesaplanmasında iktisadî hususiyetler değil, vergi hukuku prensipleri hâkimdir.

Gayrisâfi gelirden yapılan indirimler, organik ve sosyal olmak üzere iki ana grubda toplanır. Birinci grup indirimler adlarından da anlaşılacağı veçhile gelirin tekevvünü ile sıkı sıkıya bağlıdır. (Organik bağ), yani gelirin tekevvünü netice itibariyle indirim olarak tecelli edecek bir takım hadiselerin vukuu ile birlikte cereyan eder. Masraflar, amortismanlar zararlar bu nevi indirimlerdir. Bazan memleket realitelerine bazan da iktisadî ve içtimâf sebeplere istinat eden sosyal indirimler ise gelirin tekevvünü ile doğrudan doğruya ilgili değildirler. Şayet böyle bir alâkanın mevcut olduğu iddia edilirse illiyet prensibi çok zorlanmış olur. Asgari geçim indirimi, sosyal sigorta indirimi, menafii umumiyeye hadim cemiyetlere yapılan yardımlar, (göçmenlere yardım komitesine, 6-7 Eylül hâdiselerinde zarar görenlere yapılan yardımlar) gibi bir takım sosyal indirimler vergi hukuku bakımından büyük bir ehemmiyeti haiz değildir. Gayrisâfi gelirden indirilip indirilmeyecekleri kolayca tayin edilebilir.

Buna mukabil gelirin tekevvünü ile sıkı sıkıya bağlı bulunan organik indirimlerin idare, mükellef ve malî kaza mercileri arasında

bir takım anlaşmazlıklara sebep ve bu bakımdan tetkik ve teşrihe muhtaç olduklarını kabul etmek icap eder.

Bu meyanda zararlar da bir indirim mevzuu oldukları müddetçe bir takım komplikasyonlara sebep olmaktadırlar. Amortismanlarla yakın karabeti olan zararların gayrisâfi gelirden indirilmesine cevaz veren hukukî düşünce şu ana fikirde mündemiçtir : Amortismanlarda olduğu gibi, muayyen bir zaman zarfında elde edilen gelirin miktarı, aynı zamanda servette vukua gelen zararlarla eksilir. Bu zenzerliğe rağmen zararlarla amortismanlar arasında bazı farklar vardır. Amortismanlar gelirin elde edilmesi ile doğrudan doğruya alâkalı oldukları halde zararlarla gelir arasında bu alâka nisbeten zayıftır. Zira teşebbüse dahil servet unsurunda vukua gelen yıpranma zaruri olarak amortisman şeklinde tecelli eden bir indirimi tevhit edecektir. Halbuki işletmede zarar her zaman mevzuubahis olmaz ve her vukua gelen zarar da indirime mevzu teşkil etmez. Bu sebepten ancak kanunda açıkça mevzuubahs edildiği takdirde zarar gayrisâfi gelirden indirilir. Diğer taraftan amortismanların sebebini teşkil eden hadise işletmenin içinde cereyan eder. Halbuki zarar tevhit eden hadise işletmenin dışında da tekevvün edebilir. Amortismanlarla zararlar arasında bir fark daha vardır. Amortisman yolile nazarı itibara alınan değer eksilişi tedrici olarak, zararlardan mütevellit değer eksilişi ile âni ve tam olarak netice hesaplarına intikal eder. Diğer taraftan amortisman işletmeye dahil servette bir hesap döneminde yaygın bir şekilde vukubulduğu farzedilen ve gerçekten tedricen vukua gelen ve gayrisâfi geliri azaltan bir değer eksilişidir. Buna mukabil zararda âni bir tekevvün mevzuubahs olur. Zarar umumiyetle beklenilmeyen bir değer eksilişidir. Bununla beraber bir işletmede zuhuru muhtemel zararlar da vukua gelebilir. Bilfarz hidrolik bir değirmenin muharrik kuvvetini teşkil eden mecalarda her yıl periyodik olarak vukua gelen su baskınları neticesinde hasıl olan zararları bu hale misal olarak göstermek mümkündür. Bu gibi beklenen zararlar için Vergi Usul Kanununun 270 inci maddesinde işaret edildiği ve hile karşılık ayrılabilir. Ancak karşılıkların mevcudiyeti zarar indirimi hakkını bertaraf etmez.

Vergi hukuku bakımından zarar bir teşebbüs veya işletme zararıdır. Nitekim zararı bir indirim mevzuu olarak ele alan vergi kanunları bu sahada tahdidi hükümler vazetmişler ve bilhassa münhasıran teşebbüs zararlarından bahsetmişlerdir. Bu keyfiyeti haklı gösteren sebep bir gelir tevhit eden faaliyetle kesin bir illiyet rabıtası bulunan zararın yalnız teşebbüs zararlarından ibaret olduğu-

dür. Bu bakımdan teşebbüs zararları umumî servet zararlarından (sermaye zararı) ayrıdır. Netice itibarile iktisadî zarar, malî zarardan daha geniş bir mefhumdur. Sigorta edilmemiş bir evin yanması, bir ziynet eşyasının kaybolması, bahsi müşterek kayıpları, kıymetli kâğıtlarda vukua gelen sukutlar, mücerret olarak iktisadî zarar olarak mütalâa edilebilir. Buna mukabil malî zararlar daha dar bir çerçeveye inhisar ederler ve yalnız vergi mevzuatı içinde değer taşırlar. Bu itibarla meselâ bir şahsın kol saatini kaybetmesi vergi hukuku bakımından zarar sayılmadığı halde aynı hadise işletme servetine dahil bulunan bir saati kaybeden veya sair sebeplerle ziyaa uğratan bir saatcinin başına gelse, işletme zararı tekevvün etmiştir. Keza bilânçoya dahil esham, tahvilâtda vukua gelen düşüklüklerde bir işletme zararı mahiyetini haizdir. Bizzat piyango tertip etmek suretile kazanç temin eden bir mükellefin zararlarını da bu mahiyette kabul etmek icap eder.

Yukarıda zararın gelir tevliit eden faaliyetle kesin bir illiyet rabıtası bulunması lâzımdır, demiştik. Bu noktayı daha iyi tebarüz ettirebilmek ve bu münasebetle zararın tekevvün şartlarından birine daha temas edebilmek için şu şekilde bir izah yapmak da mümkündür. Vergi hukukunun indirim mevzuu olarak ele aldığı zarar vukuu ve önüne geçilmesi vergi mükellefinin iradesi ve kudreti dışında bulunan haricî tesir ve sebeplerle teşebbüs servetinde vukua gelen değer eksilishleridir.

Bu kıstaslardan birinin ademi mevcudiyeti halinde zarar bahis mevzuu olamaz. Şayet buna rağmen bir zarardan bahsedilmek isteniyorsa ki, artık sadece vergi mükellefinin iktisadî neticesi bakımından işletme zararı telâkki edilmesine imkân olmayan, eşya hukukuna müteallik bir tasarrufundan dem vurmamak icap eder.

Nitekim bir iş yerinin kasden sahibi tarafından yakılması, emteanın iradî olarak tahrip edilmesi hallerinde, bir işletme zararı değil, bir partimuvan zararı mevzuubahis olur. Malların düşük fiyatla satılmasının muhtelif sebepleri olabilir. Rekabet, modanın değişmesi gibi sebepler de mükellefin irade ve kudreti dışında sebepler olarak mütalâa edilebilir.

Vergi hukuku tatbikatı sırasında hangi zararların sermaye partimuvan zararı olduğu hangilerinin teşebbüs veya işletme zararı olduğunu tefrik etmek bazan müşkil bir mahiyet arzeder. Bu müşkilâta bilhassa kasa, esham ve tahvilât cüzdanı ve amortismanına tâbi sabit kıymetlerde vukua gelen zararların tesbitinde tesadüf edilebilir. Zira, umumî olarak zarar neticesinde sifira müncer olmuş bu gibi

değerlerin ne miktarının patrimuavana, ne miktarının işletmeye ait olduğunu kesdirmek güçtür. Hele kasa hesabında kayıtlı değerler bir yana, bizzat kasanın şahsî bir cep gibi kullanıldığı ahvalde... Zira bu gibi hallerde muhasebe kayıtlarının fiilî durumu ne dereceye kadar sıhhatli bir şekilde aksettireceği kestirilemez.

Sabit değerlerin amorti edilmiş kısımları da teşebbüs zararı sayılamıyacağından, yani ikame değerlerince zarara uğradıkları kabul edilemeyeceğinden, hasar neticesinde değerlerini tamamen kaybederek sifıra müncer olma demirbaşlarda teşebbüs zararının ne miktara baliğ olduğunu gerçek değerleriyle tesbit etme koldukça güçtür. Defter ve vesikaların zararı tevlit eden hadise neticesinde kısmen veya tamamen zayi olduğu ahvalde bu güçlüğü daha da artacağı şüphesizdir. Defterler kaybolmamış olsa dahi bilfarz emtea stoklarında vukua gelen değer eksilişlerini tam miktarlarıyla tesbit etmek güçtür. Bu gibi ahvalde hakikî değil kaydı zararlar mevzuubahs olur.

Şu izahlardan da anlaşılacağı veçhile, işletme zararının doğumu ve gayrisâfi gelir veya kazançtan indirilebilmesi bir takım şartlara vabestedir.

1 — Vergi Kanununun zarar indirimine cevaz vermesi,

2 — Eşya hukukuna taallük etmeyen bir zararın tekevün etmesi,

3 — Zararın mükellefin irade kudreti dışında vukubulan hâdiselerden mütevellit olması,

4 — Zararın muayyen bir hesap döneminde vukubulmuş olması,

5 — Zararın işletmeye dahil, daha teknik bir tabirle, muhasebeleştirilmiş servet unsurlarında vukubulmuş olması,

6 — Zararın, gelir veya kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişiye ait teşebbüslere dahil servetlerde vukubulduğunun isbat edilmesi,

vergi hukuku prensiplerine göre, sâfi gelirin hesaplanmasında tahdid hükümlere yer vermemiş vergi kanunlarında zarar tevlit eden hâdisenin dış görünüşü ehemmiyeti haiz değildir.

Servet veya servet unsurlarının haiz oldukları değeri kısmen veya tamamen kaybetmeleri, yanmaları, tahribe uğramaları, çürümeleri konjonktür temevvüçleri, kur gerilemeleri, malların demode oluşu, menfi tecelli eden spekülasyon, borçlunun aczi veya iflâs, kefaletten mütevellit taahhüdün yerine getirilmesi, üçüncü şahısların

haksız fiilleri (hırsızlık, dolandırıcılık, suiistimal, zimmet, ihtilâs, irtibkâp) gibi hallerde zarar mevzuubahs olur.

Yukarıda, sâfi gelirin hesaplanmasında rol oynayan indirimlerin nisbeten serbest veya tahdidi olarak tesbit edilebileceğinden bahsetmiştik. Muhtelif indirimler ve bu meyanda zararlar bakımından tahdidî hükümler vazetmiş bulunan vergi hukukumuzda böyle bir neticeye varmak mümkün değildir. Bilhassa gelir vergisi sistemimizde vazı kanun muhtelif içtimaî sebeplerin tahtı tesirinde, birçok ecnebi memleketlerde terk edilmiş bulunan tahditlere iltifat etmiştir. Bu sebepten prensip itibarile zararı tevlit eden hâdisenin işletme içinde cereyan etmiş olmasını şart kılar. İşletme haricinde zarar tevlit eden hadiseleri de tadadî bir şekilde zikretmiştir. Nitekim, Vergi U.K. nun 260 ncı maddesi; yangın, deprem ve su basması gibi bir takım hâdiselerden bahsetmiştir. Bunlar tabiî hâdiseler olduğuna göre maddedeki «gibi» kelimesine istinaden bir takım içtimaî olayları da zarar tevlit edici hâdise olarak mütalâa etmek şüphesiz kolay değildir.

Nitekim, vergi hukukumuzda hâkim olan bu görüş karşısında bilfarz işletmeye dahil servet unsurlarının çalınmış olması, işletme zararı tevlit edici bir hadise olarak kabul edilmemektedir. Çalınan mal bedellerinin gelirlere tenziline cevaz verecek kanunî bir hüküm mevcut olmadığını bir mucip sebep olarak ileri süren idarî ve kazaî merciler bu bedellerin bir zarar olarak netice hesaplarına intikal ettirilmesini kabul etmemişler, hattâ daha da ileri giderek failin yakalanmış olması, mahkûm olması ve âciz vesikası olarak zararı ödeyemeyecek durumda bulunması halinde dahi tekevvin eden alacak hakkının bir ticarî alacak mahiyetinde olmamasından ötürü, V.U.K. nun 305 inci maddesinin. (şüpheli alacaklar) tatbikini dahi tecviz etmemişlerdir. Şu halde vergi hukukumuzda sarahaten zikredilmemiş hâdiseleri sadece eşya hukukuna taallûk eden zarar tevlit edici hâdiseler olarak kabul etmek zaruridir.

Şunu da kısaca tebarüz ettirelim ki, idarenin bu neticeye varırken ileri sürdüğü mucip sebep yukarıda işaret ettiğimiz fikir silsilesine istinat ettiği halde malî kaza mercileri zararın doğumuna ait nisbeten talî bir şarta mükellefin iradesi ve kudreti dışında vukubulma şartına önem vermişler ve teşebbüs sahibinin şahsî ihmali ileri sürerek hırsızlık halinde zararı kabul etmemişlerdir.

Haricî olaylar bakımından bu şekilde bir tahdit vazetmesine mukabil vergi hukukumuz, işletmenin mevzuunu teşkil eden faaliyetin icrası sırasında ve bu faaliyetle illiyet rabitası bulunmak şar-

tiyle işletmeye tahsis edilmiş servette vukua gelen zararların tamamını bir indirim mevzuu addetmektedir. G.V.K. nun 73 üncü maddesinden çıkan mânada budur. İşletme denince şüphesiz hatıra ticaret, endüstri, küçük sanat vergiye tabi bulunduğu müddetçe, ziraat işletmeleri ve her türlü serbest meslek faaliyetleri gelir. Zarar doğrudan doğruya kazanç tevhit eden faaliyete ait devamlı icraatın neticesi ise zararlar işletme faaliyeti arasında illiyet rabitası vücut bulmuş addolunur. (Ham madde ve emteanın imalât sırasında hasara uğraması, alacakların tahsil edilemez bir hale gelmesi gibi). Normal olarak faaliyetin kolaylaştırılması teminat altına alınması (montaj sigortalarını hatırlayalım) ve geliştirilmesi için alınan tedbirler ve tertiplere taallük ettiği takdirde dahi bir zarar mevzuubahs olur.

İşletme dahili hâdiselerden doğan zarar işletmede mutaden istimal edilen servette ve işletme faaliyetinin icrası sırasında vukubulmalıdır. Bu bakımdan işletme zararı ister dar ister geniş mânada ele alınsın, zarar ister o sırada işletmede bilfiil kullanılan servet unsurlarında vukubulsun, ister gelecekte istimal edilmek üzere bekletilen fakat prensip itibarile işletmeye bağlı bulunan servet unsurlarında olsun ehemmiyeti haiz değildir. Zararın her iki halde de gâürisâfi gelirden indirilmesini doğru addetmek icap eder. Bu prensibi üçüncü şahıslarda bulunan emanet, konsinye mallara da teşmil etmek mümkündür.

Vergi hukukumuz işletme zararları konusunda dar ve tam mükellefiyet bakımından da bazı tahditlere yer vermiştir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunumuz tam mükellefiyete tâbi vergi mükelleflerinin yurd dışında elde ettikleri gelirleri de yıllık beyannamelerine ithal edeceklerini (G.V.K. Md. 70) kaydettikten ve ecnebi memlekette ödenen benzeri vergilerin Türkiye'de salınan gelir vergisinden sureti mahsubu hakkında gayet teferrüatlı hükümlere yer verdikten sonra, ecnebi memleketlerde elde edilen negatif gelirler, yani zararlar hakkında tatbik edilecek muamelelerden bahsetmemiştir. Bununla beraber, gerek 70 inci gerek 106 ncı maddelerde daima ecnebi memleketlerde elde edilmiş kazanç ve iratlardan ve bunlara ait vergilerden söz edildiğine bakılırsa elde edilmemiş gelirin beyanname bakımından bir toplam mevzuu olmadığı, bu itibarla yurd dışı gelir ve iradlardan nihaî olarak hasıl olan zararların (yani negatif gelirlerin) yurd içinde elde edilen gelir ve iradlarla takas ve mahsup edilemeyeceği neticesine varmak icap edecektir. Bu hukukî netice vazı kanunun iradesini ifade etmekte ise de, global gelir vergisi sis-

temine yer veren memleketlerde kolayca müdafaa edilemez ve zararların kârlarla takas ve mahsubuna temas eden prensip (G.V.K. Md. 73) ile bağdaşmaz. Bununla beraber karşılıklı malî anlaşmalar yapılmadığı veya yapılamadığı müddetçe bu hal tarzını normal karşılamak icap edecektir. Ecnebi mevzuat bu meseleyi «double imposition» mukaveleleri ile hal etmiştir. Mükellefleri muhtelif vergi otoritelerine tâbi İsviçre gibi Federal memleketlerde ise anlaşmalar zarurî bir hal alır. Ancak zarar indirimini serbest bırakmış bulunan bu memleketlerde dahi tahditli bir hal tarzı kabul edilmiştir. Nitekim Almanya'da yurd içi gelirlerden başka yurd dışı gelir de elde eden tam mükellefiyete tabi kimseler ancak malî anlaşmalar mucibince alman gelir vergisine tâbi tutulmamış, dış işletmelerde hasıl olan zararlardan gayri zararları gelirlerinden indirebilirler.

Dar mükellefler bakımından mesele daha basit bir mahiyet arzeder. Şüphesiz bunlar bize göre yurd içi sayılan işletmelerinde hasıl olan zararları kârlarla mahsup edebileceklerdir.

Vergi hukuku zararların sübjektif cephesi bakımından da bazı tahditler vazetmiştir. Zarar indirimine yetkili olan mükellef sadece zarara uğrayan kimsedir. Zarar kabili devir olmadığı gibi miras yolile de iktisap edilemez. Bilfarz babasının işletmesine miras yolile tesahüp eden bir evlât babasının işletmesinde hasıl olan zararları kendi gelirlerinden indiremez. Yeni bir teşebbüs kuran bir kadın da işletmesi iflâs hükümlerine tâbi eşinin zararlarını kendi gelirlerinden indiremez. (Aile reisi beyanı). Aynı şekilde müflisin ödenmemiş borçlarına taallük eden zararları da bir indirim mevzuu teşkil etmez ve keza bu şekilde tekevvün eden zararlar diğer pozitif netice veren gelirlerinden indirilemez.

Bilindiği gibi gelir vergisi sistemimiz aile reisi beyanı (G.V.K. Md. 78) rejimini kabul etmiştir. Birleştirilmeyecek bazı aile gelirleri müstesna eşi ve velâyet altındaki çocukların gelirleri aile reisinin vereceği tek bir beyannamede toplanır. Acaba eşi ve çocukların takas ve mahsuba mevzu teşkil eden zararları yani negatif gelirleri bu beyannamede toplamak ve neticede ailenin diğer pozitif gelirlerinden de takas ve mahsup etmek imkânı var mıdır? Zararın şahsîliği gözönünde tutulursa bu suale menfi cevap vermek lâzımgelcektir. Diğer taraftan 78 inci madde sadece gelirlerden bahsettiğine bakılırsa aynı neticeye varmak mümkündür. Ancak bu maddenin lâfzî tefsiri aksi bir neticeyi tevliit etmekte ve sualin zarurî olarak müsbet bir şekilde cevaplandırılmasına sebep olmaktadır. Zira dikkat edilecek olursa maddede mücerret olarak pozitif gelir ele alın-

mamış, eşin ve velâyet altındaki küçük çocukların «yılık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirler» inden bahsedilmektedir.

Bu ifade pozitif gelirleri olduğu gibi negatif gelirleri de içine alır. Eş ve çocukların beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirleri olduğu gibi zararları da mevcuttur. Bu itibarla aile reisi beyanında eş ve çocukların zararlarını da global gelir mefhumu içinde indirim mevzuu addetmek icap eder. Kaydetmeğe lüzum yoktur ki, bu netice zararın şahsiliğinden inhirafı mutazammındır.

Şimdi aynı prensibe dayanarak bir indirim mevzuu teşkil etmelerine imkân olmayan sermaye iradlarından mütevellit zararlara geelim. Yukarıda da bilmünasebe açıklandığı veçhile vergi hukuku daima bir işletme zararından bahseder. Mesele bu yönden ele alındığı takdirde sermaye iradlarından, ücret gelirlerinde ve kısmen de serbest meslek kazançlarında vergi hukukunun anladığı mânada bir işletme mevzuu veya daha doğrusu işletme serveti mevzuubahs olmadığı için bu nevi gelir ve iradlarda zarar indirimine cevaz verilemez. Menkul sermaye iradları bilfarz ticarî kazançlarda olduğu gibi bir işletme servetinin faaliyete sevk edilmesinden doğmayıp, şahsî servetin nemasından ibarettir. Böylece menkul sermaye iradlarında vukua gelen zararlar indirim mevzu teşkil etmeyen bir patrimuvan zararı mahiyetini alır. Aynı neticeye başka prensipten, zararın şahsiliği prensibinden hareket etmek suretile de varmak mümkündür. Nitekim zarar indirimine hakkı olan kimse bu zarara fiilen ve hukuken maruz kalan kimsedir. Bu bakımdan sermaye şirketlerinin zararını menkul sermaye iradı sağlayan ortakların gelirinden değil, ancak bilfiil zarara uğrayan şirket gelirinden indirmek mümkündür. Keza hususî ve komandit şirketlerin zararları menkul sermaye iradı elde eden hususî şerik ve komanditer ortakların gelirlerine aksettirilemez. Aksi halde patrimuvan zararlarının gelirden mahsup ve takası kabul edilmiş olur.

Acaba şirketlerin tasfiyesinde zararı nihaî olarak menkul sermaye iradı elde eden kimselere aksettirmek mümkün müdür? Adi komandit şirketler hakkında şöyle bir fikir ileri sürülüyor «komanditer şeriklerin elde ettikleri kâr hissesi menkul sermaye iradı olduğu ve menkul sermaye iradları öz sermayeler arasındaki farkı değil, mücerret bir sonuç olarak nazara alındığı cihetle, şirket zararından şerike düşen hissenin şahsî gelirlerden mahsubu mümkün değildir. Ancak şirketin infisahı halinde tasfiye zararının, şirketin bünyesi dahilinde müteakip yılın gelirleri ile karşılaştırılmasına maddeten imkân bulunmayıp bu zarar zarurî olarak şerikin uhdesinde

kalacak», yani menkul sermaye iradlarında da zarar indirimi kabul edilecektir. Bir kazaî ve idarî içtihat olarak tebellür eden bu kanaate zararın şahsiliği prensibi karşısında, kolayca iştirak edilebilir mi? Keza zararın bir işletmenin mevcudiyetine bağlı olma karakteri de böyle bir neticeye varmak imkânını vermez. Bir teşbih yapmak için devlet tahvili faizlerinin kurum kazancından indirilip masraflarının ilâve edildiğini, buna mukabil yine devlet tahvili faizlerinin stopaj matrahına ilâve, masrafların indirildiği yolundaki mütalâaların da mevcut bulunduğunu hatırlayalım. Bu mütalâada gelirin şahsiliği prensibi kabul edildiğine ve aynı usullere göre tesbit edilen negatif gelirin, yani zararın şahsiliği prensibini de menkul sermaye iradlarında kabul etmek ve zarar indirimine cevaz vermemek lâzım gelecektir.

Diğer taraftan, Devlet Şûrası 4. Dairesinin, zararlar hakkında bazan değişik mucip sebeplere istinaden karar verdiği görülmektedir. Nitekim bir kararında G.V.K. Md. 73 ün sadece G.V.K. Md. 66, F. 1 ve 2 de yazılı muameleler de zarar takasını kabul etmediğini, bunun dışındaki gelir kaynaklarında vukua gelen zararların takas edilemeyeceğine dair maddede bir sarahat bulunmadığını ileri sürerek menkul sermaye iradlarında vukua gelen zararların diğer gelirlerden tenzilini uygun bulmaktadır.

Zararların şahsiliği prensibinin ışığı altında tetkik edilirse, zararların gayri kabili devir olduğunu da kabul etmek icap edecektir. Nitekim Kurumlar Vergisi Kanununun, kurumların devirlerinden bahseden 37 ve 38 inci maddeleri, devir tarihine kadar olan kârların vergilendirileceğinden bahsettiğine göre, zararlar da ancak bu tarihe göre nazarı itibare alınıp, ilk şirkete mal edilecek ve yeni şirkete aksettirilemeyecektir. Bu maddelerde bahsi geçen devir muamelesinin kurumlar vergisine tâbi sermaye şirketlerle şerikler gelir vergisine tâbi tutulan şahıs şirketleri arasında da mümkün olduğu kıyas yolile kabul edilebilir. Zarar bakımından bu nevi devirlere de şüphesiz aynı düşünceler hâkim olacaktır.

Vergi kanunları zararın şahsiliği prensibinden bir noktada zarurî olarak inhiraf etmişlerdir. Gelir vergisi, şahıs şirketlerine müstakil süjesi olmak vasfını tanımadığı için, bu şirketlerin uğradıkları zararlar ticarî kazanç sağlayan şeriklerine hisseleri nisbetinde intikal etmektedir.

Yukarıda da açıklandığı vechile vergi hukuku prensip itibarile işletmeye ait servet unsurlarında vukua gelmiş bütün zararların gayrisâfi gelirden indirilmesine cevaz verir. Yani zararı tevliit eden

hâdisenin mahiyeti o kadar önemli değildir. Ancak, gelir vergisi kanunumuz bu bakımdan tefrik yapmıştır. Zararın sebebi organik olarak teşebbüsün mevzuunu teşkil eden faaliyetin icrasına bağlı bulunuyorsa, netice olarak teşebbüse ait servette vukua gelen eksilimler indirime mevzu teşkil eden işletme zararı olarak kabul edilir. Bunlara diğer bir tabirle illî zararlar denir. Şüphesiz, bunlar mükellefin irade ve kudreti dışında vukua gelmiş hâdiselerden mütevellittir. Amortismanın sebebini teşkil eden hâdiselerle ayniyet arzederler. İllî zararlara mukabil vergi hukukumuz bir de tesadüfî zararlara yer vermiştir. Tesadüfî zararların sebepleri daha ziyade işletmenin dışında bulunur. Ancak bunların indirim mevzuu teşkil etmeleri sebeplerinin kanunda serahaten zikredilmelerine ve keza mükellefin irade ve kudreti dışında vukubulmuş olmalarına vabestedir. Yukarıda da bilmünasebe işaret edildiği üzere V.U.K. muz 260 ıncı maddede bahsi geçen zararlar bu nevi zararlardır. Ecnebi mevzuatta umumiyetle bu şekilde bir tefriğe tesadüf edilmemekte olduğundan zararın sebebi ister işletme içinde, ister dışında olsun, meselâ hırsızlık, dolandırıcılık, zimmet ihtilâs, yangın, su basması, sâri hayvan hastalığı gibi hallerde işletme zararı mutlak olarak kabul edilmektedir.

İndirime mevzu teşkil eden zarar prensip itibarile gelirin hesaplanmasına esas olan zaman (hesap dönemi) içinde vukubulmalıdır. Bu sahada aynen normal amortismanlar hakkında carî olan prensipler, zararlar hakkında da tatbik olunur. Yani vergilendirilmek üzere bulunan bir hesap döneminin gelirinden, daha evvelki bir hesap döneminin işletme zararlarını indirmek mümkün değildir. G.V.K. Md. 73 ün ikinci fıkrasında yazılı hükmü, bu prensibin bir istisnası saymak doğru değildir. Zira fıkrada geçen zarar tabirini aslında bir zarar artığı olarak kabul etmek daha doğru olur. Nitekim hesap döneminde elde edilen gelirden zararlar takas ve mahsup edildikten sonra bir miktarı da ertesi yıla devir edilse, fakat müteakip ikinci yılda teşebbüs vergiye tâbi bir gelir elde etmemiş olsa, ortada zarar artıkları bakımından mevzuubahs indirim hakkının hiç bir tesiri kalmayacaktır.

Muayyen bir hesap döneminde vukua gelmesi muhtemel zararları örtmek üzere ayrılan karşılıklar, indirim hakkına tesir etmezler. Buna mukabil beklenen zarar vukua gelmez ise, bu karşılıklar vergi matrahına ilâve edilirler. Yani o hesap dönemi için artık indirim mevzuu teşkil eden bir zarar mevzuubahs olmaz.

Vergi kanunları, işletme zararlarının indirim mevzuu olabilmeleri için, kaideten muhasebeleştirilmiş olmalarını şart koşar. Keyfiyet bir taraftan zarara maruz kalmış servet unsurlarının, mükellef defterlerinde işletmeye dahil servet olarak kaydedilmiş diğer taraftan zararın da keza aynı şekilde deftere geçirilmiş olmasını icap ettirir. Bu husus zararın değerini tevsik bakımından mühimdir. Bilânço esasına göre tutulmuş defterler bu bakımdan meselâ işletme esasına göre tutulmuş defterlerden daha fazla isbat kuvvetini haizdirler.

Bununla beraber, defter kayıtlarına rağmen zararın varlığı isbat edilmiş sayılmaz. Zira, zararın tekevvünü, gelir veya kazanç elde eden gerçek veya tüzel kişiye ait teşebbüslere dahil servet unsurlarında vukua gelmiş olmasına bağlıdır. Zararın sebebi ister işletme içinde, ister dışında bulunsun, ister kısmî ister tam ziya mevzuu-bahs olsun, asıl mühim mesele ziyaa uğrayan servetin işletmeye dahil olup olmadığını tesbit keyfiyetidir. İşletmenin ve defterlerin yok olduğu veya yok farzedilecek şekilde sıfıra müncer olduğu hallerde bu hususu tesbit oldukça güç bir meseledir. Bu gibi hallerde bizde olduğu gibi, artık idarî tahkik ve takdir usulüne müracaat etmekten başka yapacak iş kalmaz. Tam ziya hali böylece amortismanlarda yapıldığı şekilde geniş mikyasta bir değerlendirme mevzuu olur.

Istanbul, 13 Nisan 1956

VERGİ HUKUKU İLE İLGİLİ İKİ MESELE

Esat TEKELİ

- 1 — Mükellefle vergi dairesinin karşılıklı hukukî durumu.
- 2 — Vergi Kanunlarının tefsiri.

Vergi Hukuku ile ilgili iki mevzua temas etmek istiyorum :
1) Mükellefle Vergi Dairesinin karşılıklı hukukî durumu, 2) Vergi Kanunlarının tefsiri. Önce mükellefin statüsü tâbirile de ifade edilen mükellefin hukukî durumunu ele alalım.

Vergilerin tarh ve tahsili dolayısıyla mükelleflerle Vergi Daireleri arasında ihtilâflar çıkmakta ve bunların halli için de vergi kaza mercilerine başvurulmaktadır. Acaba mükelleflerin böylece vergi daireleriyle karşılaşmalarında mükellefin ve vergi dairesinin müteakabilen hukukî durumları nedir? Vergi, mükellef için bir borç, Hazine için de bir alacaktır. Bu durumda, hususî hukuk sahasında iki ferd arasındaki borç ve alacak ihtilâflarında olduğu gibi, mükellef ile Hazine birer şahsî hak sahibi midirler ve bu bakımdan karşılıklı iki taraf, eski tâbiri ile hasım iki taraf mı teşkil etmektedirler?

Vergi alacağının Hazine için şahsî bir hak teşkil etmediğini izaha ihtiyaç yoktur. Vergi, bir âmme alacağıdır. Hazinesinin şahsî hakları arasına girmez. Fakat kendisine fazla vergi tarh edilip tahsil edilmek istenen bir mükellef, bu fazla verginin alınmamasını isterken şahsî bir hak iddia etmek durumunda değil midir? Vergi Hukuku müellifleri, bu suale hayır cevabını vererek diyorlar ki, fazla vergi tarhedilmiş olması, mükellefi şahsî hak sahibi durumuna getirmez. Böyle bir muamele, ancak Vergi Kanununu ihlâl mahiyetini taşır. Çünkü vergi borcunu doğuran şey, kanundur. Bu sebeple mükellef, sübjektif değil, objektif bir hak sahibidir.

Bu görüş şu şekilde izah edilmektedir : denmektedir ki vergi mevzuunda mükellefin durumunu tayin eden üç hukukî unsur vardır : 1) Vergi Kanunu, 2) Vergi Kanununda yazılı verginin bir sene için tahsiline mezuniyet veren Bütçe Kanunu, 3) Kanun hükümlerini mükelleflerin şahıslarına tatbik eden idarî muamele. Vergi

Kanunu, her kanun gibi mücerret olarak objektif bir esas koyar. Belli şartlar içinde vergi alınacak şahıs ve malları gösterir. Bütçe Kanunu ise, Vergi Kanunu gibi, hukukî bir kaide koymaz. Sadece esasen Vergi Kanunu ile kabul edilmiş olan vergilerin tahsiline izin verir. Fakat vergi alacağına vücut veren bir esas teşkil etmez. Bütçe Kanunu, münhasıran Maliye İdaresini vergi hususunda harekete getirmek için bir şart, maliye kitaplarında görülen, tâbir veçhile (acte-condition) mahiyetini taşır. Vergi tarhı muamelelerine gelince : bu muameleler, kanunun bir şahsa tatbikinden ibarettir. Mükellef için yeni bir hukukî durum ihdas etmez. Mükellef, gerek tarh muamelesinden evvel, gerek sonra, Vergi Kanununun ihdas ettiği gayri şahsî (objectif) durumda kalır. Bir mükellefe fazla vergi tarhedilmişse bu, ancak kanun hükmüne aykırı hareket mânasına gelir. Bu sebeple vergi ihtilâflarında şahsîlik değil, objektif bir kanunilik (légalité objective) vaziyeti vardır. Netice itibarile mükellefin hakkına da ancak objektif hak mahiyeti verilebilir.

Bu görüşten bazı neticeler çıkarılıyor. Hususî hukuk sahasında bir taraf, akid dolayısıyla karşısındakine bir teklif yaparsa, bu karşı tarafın kabulüne arzedilen bir (icap) teşkil eder. Bu icap ve teklif üzerinde kabulden sonra bir değiştirme yapılamaz. Vergi münasebetlerinde durum böyle değildir. Mükellef, vergi için beyanname verir. Vergi İdaresi de, bu beyanname üzerine tarh muamelesi yapar. Fakat ne bu beyan, ne de bu tarh, nihai mahiyeti haiz değildir. Beyan üzerinde de bazı değiştirmeler yapılabilir. Fransız vergi mevzuatında bu vaziyet daha bârizdir. Orada bizde mevcut olmayan bir usul vardır. Tarhedilen verginin esas itibarile itiraz edilecek bir noktası bulunmasa dahi, bazı şartlar dahilinde âtıfet kabilinden verginin kaldırılmasına veya azaltılmasına cevaz veren hükümler vardır.

Âtıfet kazası (Jurisdiction gracieuse) denilen bir isti'taf müracaatları üzerine verginin kaldırılması veya azaltılması, münhasıran adalet mülâhazalarına ve insanî düşüncelere dayanır. Bu kaldırma veya tenzil talepleri, Maliye İdaresine yapılır ve tamamile onun takdirine bırakılır. Bu gibi müracaatlar bazı mülâhaza ve merasime tâbidir. Onları burada izaha hacet görmüyoruz. Fakat verginin aslında itiraz edilecek bir nokta yok iken dahi verginin indirilmesine cevaz veren bu hüküm, vergi mevzuunun, hususî hukuk sahasında taraflar arasındaki münasebetten ne kadar farklı olduğunu göstermeğe yeter. Bizde vergi mevzularında hususî hukuk usullerine ka-

yan noktalar bulunmakla beraber, mükellefi şahsî hak sahibi telâk-ki ettirecek derecede kuvvetli hükümlere rastlanamaz.

Gerçekten Vergi Usul Kanununun 355 inci maddesine göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarhedilen vergilere itiraz edemezler. Fakat vergi hatalarını düzeltme hükümlerine göre, vergilendirme hatalarının kaza yollarına başvurmadan düzeltilmesi kabildir. Hattâ kaza mercilerine intikal eden muamelelerde bile böyle hatalar varsa bunların da kaza mercilerinin kararı mevzuuna dahil bulunmaması şartile düzeltilmesine imkân verilmiştir (Vergi Usul Kanunu Madde 115). Her ne kadar mükelleflere, kendi beyanları üzerine tarhedilen vergiye itiraz hakkı tanınmaması, mükellef tarafından ortaya atılan bir (icap) ın değiştirilmesinin tecviz edilmemesi gibi telâkki edilebilirse de bu kaideyi hafifleten hükümler de mevcut demektir. Yine Vergi Usul Kanununun 363 üncü maddesine göre Vergi İtiraz Komisyonu, ileri sürülmeyen bir iddiayı re'sen nazara alamaz. Zaman aşımı ve vergi hatalarının düzeltilmesi hali müstesna olmak üzere.

Aynı Kanununun 376 ncı maddesinde de (itiraz safhasında ileri sürülmeyen iddia ve müdafaalar temyiz safhasında nazara alınmaz) hükmü mevcuttur. Bu hükümler, hususî hukuk sahasında kabul edilen usul kaidelerine benzer. Fakat yine aynı 376 ncı maddede şöyle bir hüküm görülüyor : (Şu kadar ki, temyiz komisyonu iki tarafın iddia ve müdafaalarile mukayyet olmayıp zaman aşımı ile maddî hataları ve kanunun açık hükümlerine aykırı gördüğü diğer hususları re'sen inceleyebilir).

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun bazı hükümlerini tadil eden 5815 numaralı kanunu değiştiren 6094 numaralı kanunda yeni şeklini alan islâh ve pişmanlık hükümleri de, yine yapılan beyanı islâh mahiyetinde olduğu için vergi borcunun hususiyetleri arasında zikredilmek lâzımgelir.

Keza bizde de Fransız mevzuatındaki âtifet müracaatları gibi değilse de, ona yaklaşan bir hükme rastlanır. Gerçekten Vergi Usul Kanununun 105 inci maddesine göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilâsı ve bunlara benzeyen âfetler yüzünden varlıklarının veya mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu âfetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, Bakanlar Kurulu kararile kısmen veya tamamen terkin olabilmektedir ki, bunu adalet düşüncelerine dayanan ve hususî hu-

kuk sahasında yeri bulunmayan bir nokta olarak göstermek mümkündür.

Bundan başka Vergi Usul Kanununun 29 uncu maddesine göre verginin tarhından sonra Maliyece tetkik yapılabilmekte ve bu tetkik neticesinde matrah farkı bulunursa ikmalen vergi tarhedilmektedir. Hattâ Vergi Usul Kanununun 5815 numaralı Kanunla değiştirilen 128 inci maddesine göre bu ilk tetkikten sonra, ikinci, üçüncü tetkikler de yapılabilmekte ve yeni matrah farkları çıkarsa, bunlardan ötürü de tamamlayıcı tarh muamelesine gidilebilmektedir. Demek oluyor ki, gerek mükellefe, gerekse hazineye kendi fiillerile vücut bulan muameleler üzerinde bazı mertebe tadil hakkı verilmiş bulunmaktadır. Bu da vergiyi icap ve kabul mahiyetinden ve şahsî hak mevzuu olmaktan çıkaran hususiyetlerdir.

Bu izahlar sonunda varacağımız netice şudur : vergi tarhından doğan ihtilâflarda mükellefle vergi dairesi şahsî hak güden iki karşı taraf durumunda değildir. Bu ihtilâflarda vergi dairesi için şahsî bir hakkı kabul ettirmek ve her ne olursa olsun, dâvayı kazanmak gayretile hareket etmek bahis konusu olamaz. Daha açıkçası vergi memuru, müvekkilinin dâvasını haksız da olsa kazanmaktan başka bir şey düşünmeyen avukat gayretine kapılarak ihtilâfları, lüzumsuz yere son mercie kadar götürmeğe de uğraşmamalıdır. Vergi Usul Kanunu bu noktayı gözönüne alarak her iş için son merci olan Devlet Şûrası kadar gidilmesini önlemek maksadile vergiler temyiz komisyonunun kesin olan kararı aleyhine Devlet Şûrasında temyiz talebinde bulunulmasını Maliye Vekâletinin muvafakatinin alınmasına bağlamıştır. Fakat ne yazık ki tatbikat, kanunun maksadına uygun şekilde cereyan etmemektedir. Vergi Usul Kanununa bu hususta hüküm konulurken (Madde 383) icabsız yere mükellefleri kaza mercilerinde uğraşmağa mecbur etmemek maksadı güdülmüştür. Fakat Maliye Vekâleti, işi Devlet Şûrasına kadar götürmek için vergi dairelerince kendisinden istenilmekte olan muvafakati esirgememektedir. Yine birçok ihtilâflar Devlet Şûrasına kadar gitmektedir. Çünkü hangi işlerde Devlet Şûrasına gitmekte fayda vardır, hangisinde yoktur bunu kestirmek için dâva dosyasını iyice tetkik etmek ve mesuliyetten de çekinmemek lâzımdır. Vekâlette bu tetkik lâyıkile yapılmadığı veya yapılamadığı ve bir az da mesuliyetten çekinildiği için işler eski yürüyüşünü muhafaza etmektedir. Hattâ bazı vergi daireleri, Devlet Şûrası dâva dairelerinin kararile de ictifa etmeyip, çok defa tashihi karar da istemektedirler. Halbuki

Devlet Şûrasının tashihi karar talebini kabul etmesi nâdiren vâki olur. Kabul şansı yüzde beş veya ondan yukarı çıkmaz.

Mükellefi, kaza mercilerinde uğraşmağa mecbur eden başka bir durum daha vardır. O da şudur. Maliye Vekâleti bir mesele hakkında bir hal tarzı tesbit ediyor. Devlet Şûrası bu görüşe iştirak etmiyor ve başka bir neticeye varıyor. Kararını da o şekilde veriyor. Devlet Şûrasının vergi işi ile uğraşan dâva daireleri, dördüncü veya beşinci daire, aynı mahiyette olarak kendisine gelecek diğer ihtilâflar hakkında da tabiatile aynı şekilde karar verecektir ve nitelik vermektir. Fakat Maliye Vekâleti, Şûra kararlarının aynı şekilde tevali etmesine rağmen kendi görüşünde çok defa ısrar ediyor. Ve her mükellefe Devlet Şûrasının yolunu göstermekte beis görmüyor. Meselâ avukatların bazı müesseselerde aylık veya yıllık bir ücret mukabilinde mukaveleli olarak avukatlık veya istişare işini deruhde etmeleri halinde aldıkları aylık veya yıllıkların serbest meslek kazancı sayılıp sayılmaması ve bu nevi ücretlerden dolayı hasıllattan yüzde otuz masraf indirmesi yapıp yapılmaması meselesinde olduğu gibi. Hepimiz biliyoruz, Maliye, bu gibi abonman ücretleri hizmet erbabı ücreti mahiyetindedir, Serbest meslek kazancı değildir. Bundan ötürü hasıllattan masraf tenzilâtına mahal veremez, dedi. Devlet Şûrası aksi içtihadı buldu ve bu içtihadı göre birbiri arkasından müteaddid kararlar verdi. Maliye Vekâleti neden sonra bu içtihadı uydu. Fakat Maliyenin Şûra kararına umumî şekilde ittibasına kadar nice avukatlar kaza mercilerinde emek, vakit ve nakid harcamaya mecbur oldular. Bazı mükellefler ise uğraşma külfetinden kaçındığı için yüzde otuz masraf indirilmemesinden doğan matrah fazlası üzerinden vergi ödemek durumunda kaldı. Uğraşanlar, vergiden kurtuldular. Uğraşmayanlar vergiyi ödediler. Böylece mükellefler arasında bir müsavatsızlık hasıl oldu. Bu müsavatsızlığa Maliye Vekâletinin ısrarı mahal vermiştir.

Yine gayrimenkul iradına ait gelir vergisinde, gayrimenkulün bina vergisinden 2500 liralık istisna haddine isabet eden miktarın, gelir vergisine mahsup edilecek bina vergisine ithal edilip edilmemesi meselesi vardır. Maliye, ithale taraftar değil, Devlet Şûrası ithal edilir diye karar vermiştir. Fakat Vekâlet, Devlet Şûrasının görüşüne, iki yıldan beri uymamakta ısrar ettiği için ihtilâflar tevali edip gidiyor.

Biliyoruz ki, Maliye, bu husustaki ısrarlarında şu sebebe dayanıyor. Kazaf kararlar, taallük ettiği hâdiseye maksurdur, emsali hâdiselere teşmil edilemez. Her mükellef Devlet Şûrasına kadar

gitsin, kendi lehine hüküm alsın. Fakat şunu dikkate almıyor ki, hazine vergi bahsinde bir şahsî hak sahibi durumunda değildir. O, bir kanun merciidir ve mükellefler arasında müsavatın bozulmasına mahal verecek durumları önlemekle mükelleftir. Bu sebeple her mükellefe Devlet Şûrasının yolunu göstermekte isabet görülemez. Bundan dolayı, bizce Maliye Vekâleti, Devlet Şûrası kararlarına umumî şekilde itiba kararını vaktinde alarak mükelleflerin ız'acına yer vermemelidir.

Şimdiye kadar hukukî bir esastan bahsettik. Mükellef ile hazine âdi bir alacak verecek dâvasında olduğu gibi, karşılıklı iki taraf teşkil etmezler dedik. Vergi Dairesinin veya Maliye Vekâletinin her ne olursa olsun, dâvayı kazanmak isteyen bir avukat durumunda olamayacağını açıkladık.

Öte yandan bizde (Hazinecilik zihniyeti) diye bir zihniyetten bahsedilir. Bu zihniyetten anlaşılan mâna da şudur : Vatandaşın hakkını ihlâl etmek bahasına da olsa hazine tarafına yontmak ve ona menfaat sağlayarak karşı tarafı ezmek. Acaba bu da, hukukî bir görüşten, yani mükellefi bir alacak verecek dâvasında olduğu gibi hasım taraf tanımak gibi bir telâkkiden mi ileri geliyor? Hakikati söylemek lâzımgelirse bizde mükellefle hazinenin karşılıklı hukukî durumu üzerinde durulup da bir noktaî nazar tesbit edildiği ve ona göre hareket edilmekte bulunduğu ileri sürülemez. Bundan dolayı hazinecilik zihniyetini bir prensip görüşüne bağlamak doğru olamaz.

O halde bu zihniyet nedir, mevzuumuza doğrudan doğruya değilse de dolayısıyla teması olan bu meseleye bir iki kelime ile işaret etmeden geçemiyeceğiz. Hazinecilik zihniyeti, karşı tarafı hasım saymak şeklinde bir görüşe ve mutlaka hazineyi kazandırmak gayretine atfedilemezse de bazı hallerde şuur altında kalan bir taraf tutma duygusuna da bigâne sayılamaz. Mesuliyet korkusunun da bunda payı vardır. Gerçekten bazı memurlar şöyle düşünüyor : Benim neme gerek. İşin kolaylaştırıcı tarafından gidersem bana belki bir mesuliyet, bir zarar gelir. Hele vergi işinde müsbet yoldan yürürsem belki isnadlara bile maruz kalabilirim. Benden iş menfi çıkarsın da yukarısı düzeltsin. İşte böyle çeşitli duygu ve endişelerin muhassalası olarak vergi muamelelerinde işin mükellefe kolaylık getirecek taraflarını bırakıp güç taraflarına sapıldığı ve kanunların dar tefsirlere tâbi tutulduğu vâkidir. Ancak şurasını da belirtmeliyiz ki bütün maliye memurlarımızı, böyle kötü mânada hazinecilik zihniyeti ile suçlandırmak haksız olur. Bu memurlarımız arasında

geniş anlayışlı ve kolaylık taraftarı olanlar da vardır. Fakat işlerin güç tarafına doğru gidenler ve vergi kanunlarının ne suretle tefsire tâbi tutulacağı hakkında vazih fikir sahibi olmayanlar da yok değildir.

Hazinecilik zihniyeti bahsi, bizi vergi kanunlarının tefsiri meselesine getirmiş oluyor. Burada tefsirden anladığımız mâna, idarî ve kazaî tatbik safhalarına matuftur. Acaba vergi kanunları, idarece yapılmakta olan idarî tatbik sırasında veya kaza mercilerince hüküm verme sırasında ne suretle tefsire tâbi tutulmalıdır?

Bilindiği gibi kanunların üç türlü tefsirinden bahsedilir : 1) Metne bağlı tefsir, 2) Genişletici tefsir, 3) Kıyas suretile tefsir. Az çok yayılmış bir görüşe nazaran vergi kanunları, metne bağlı olarak tefsire tâbi tutulmalıdır. Hâkim kanunun metnine bağlı ve sâdık kalmalı, onun hükmünü genişletmemelidir. Tıpkı Ceza Kanununda olduğu gibi. Fakat bütün hukukçular böyle düşünmüyor. Tanınmış anayasa hukuku müellifi Esmein vergi kanunlarının, kanunun ruh ve maksadına göre genişletici surette tefsirine mecbur olduğumuzu belirtiyor. Hattâ kıyas yolile tefsiri de mahkûm etmek için bir sebep bulunmadığı kanaatinde bulunan müellifler vardır. Bu kanaatte bulunanlara göre hâkime vergi bakımından geniş bir tefsir salâhiyeti kabul etmelidir. Ve vergi jurisprudansına yaratıcı bir karakter tanınmalıdır. Bir idarî kaza kararı dolayısıyla tanınmış bir hukukçu şu mütalâada bulunmuştur : (Vergi jurisprudansı, herşeyden önce âmme menfaati ile ilgili düşüncelerle mevzuatın ruhuna nüfus edecek bir tefsir gayreti taşımali ve yazılı kanunun sert hükümleri üstüne çıkabilmelidir. Tâki böyle iyi bir idarî fiil gerçekleştirmek kabil olsun.)

Bu mütalâa, bize şu fikri telkin etmektedir : Vergi mevzuatında âmme menfaati bahis konusudur. Mükelleflerin objektif haklarını korumak da bu menfaate dahildir. Bu sebeple kanunun şekli ve metni âmme menfaatini haleldar edecek bir tecelli gösterirse, kanunun ruh ve maksadını gözönünde tutarak metinlere ona göre mâna vermek gerekir. Esasen bu kanunların konulmasında ve tatbik edilmesinde güdülen maksat nedir? İyi bir idare, hakları koruyan ve onu şekillere feda etmeyen bir idare değil midir? İşte tefsir gayreti, bu maksadı gerçekleştirmeye yönelmelidir.

Bu bahsettiğimiz mütalâalar, vergi hâkimleri için ileri sürülmüştür. Acaba idare, kanunların tatbikinde nasıl hareket etmelidir?

İdare kanunların kendi sahasındaki tatbikatı sırasında izah ettiğimiz hukukî görüşten mühlhem olmalıdır. Yâni kanunların dar tef-

sirine ve hele hukukî görüşten uzaklaşarak dar anlayışlara gitmemelidir.

Şimdi bu izahların ışığı altında bizde idarenin ve vergi kaza mercilerinin bazı temayül ve kararlarını gözden geçirelim.

Maliye teşkilâtının kanunların tatbiki sırasında nasıl tefsire gidileceği hususunda tebellür etmiş bir görüşü olmamakla beraber, metne bağlı tefsire mütemayil olduğu görülür. Hususile Maliye Vekâletinde belki şimdi de devam eden bir usul vardır. Kanunların tatbikatı sırasında karşılaşılan güçlükler hakkında Vekâlet Hukuk Müşavirliğinin mütalâası alınır. Hukuk Müşavirliği ise, mütalâalarında kanunun metin ve şeklinden pek ayrılmaz. Bundan başka hukuk müşavirleri, hazinenin avukatı oldukları için kendilerinde daha ziyade müdafaacılık zihniyeti hâkimdir. Bu sebeple, Maliye teşkilâtının kanunların tatbikinde genişletici veya kıyaslı tefsirlere gittiği pek görülemez. Hattâ bazen kanunun ruh ve maksadına tamamen aykırı düşecek düşüncelere gidildiğine bile rastlanır. Maliye teşkilâtının veya Vekâlet merkezinin, iki meselede düştüğü tereddüt ve hatayı, bu iddiamıza misal olarak göstereceğiz. Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu, telif kazançlarının beş bin liraya kadar olan kısmını vergiden istisna etmiştir. Kanunda telif kazançlarının tarifi sırasında kitap çıkarma şeklinde kazançlardan bahsedildiği için tahrir kazançları, yâni muharrirlikten elde edilen kazançlar, bu istisnadan faydalanmaz. Bu sebeple gazete muharirlerinin ücretlerinden, bunların istisna haddi içinde olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesilir. Bu durum dolayısıyla bir zaman şöyle bir mesele çıktı. Maarif Vekâletince neşredilmekte olan Türk Ansiklopedisi, bir telif eseri midir, yoksa bir tahrir eseri midir? Tahrir eseri diyenler, ansiklopedi bir mecmua demektir. Binaenaleyh buraya yazı verenlerin istisnadan faydalanmadan vergiye tâbi olması lâzımdır mütalâasında bulundular. Halbuki ansiklopedilerin birer mecmua değil, bir telif eseri olduğu, yalnız hususiyeti icabı tek bir müellifin değil de, birçok müelliflerin işbirliğiyle meydana gelen bir eser olduğu aşikârdır. Bunda tereddüde mahal yoktur. Nitekim, Türk ansiklopedisine yazılan yazıların telif hakkı Maarif Vekâletine satılmakta ve bu husustaki muamele, temlik muamelesi adı altında cereyan etmektedir. Bu sebeple ansiklopedilere verilen telif yazılarının beşbin liralık istisnadan faydalanması tabiidir. Fakat bu arzettiğimiz neticeye varmak kolay olmamıştır. Bu hususta tereddütler geçirilmiştir. Böylece ansiklopediye yazılan yazılardan vergi alabilmek için bunu bir telif

eseri saymamak yolundaki teşebbüse kanunun dar tatbiki bile demek doğru değildir. Buna skolastik izah demek daha isabetli olur.

İkinci misal : Yine bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu, dar mükellefiyete tâbi olup da Türkiye'de sabit bir işyeri bulunan veya daimî bir temsilci bulunduran ve kazancını bu yerlerde elde eden kimselerin kazancını, Türkiye'de elde edilmiş sayarak vergiye tâbi tutmaktadır. Fakat Türkiye'den münhasıran ihracat yapmak üzere mal satın alıp veya imal edip, Türkiye'de satmaksızın ihraç edenleri, sâbit işyeri bulunsa ve daimî temsilcileri bulunsa dahi vergiden istisna etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda da buna benzer bir hüküm vardır. Bu hükümlerin konulması sebebi malûmdur. Bir kere bu müessese ve Kurumlar, Türkiye'de veya Türkiye'den bir satış yapıp kazanç elde etmemektedirler. Bundan başka malımızı satın alarak millî istihsalimize yabancı memleketlerde sürüm temin eden bazı yabancı kurumlar vardır. Bunları vergiye tâbi tutarak tazyik etmekte memleket iktisadî menfaatleri bakımından büyük zarar vardır. Bilindiği gibi tütün, ihracatımızın yüzde yirmibeşini teşkil eden ve birinci sırada gelen bir ihraç maddesidir. Bu ihraç maddemizi bazı Amerikan firmaları, İzmir ve Samsundaki temsilcileri marifetile satın alırlar. Bu firmalardan bu satınalma dolayısıyla vergi aldığımız gün, bunların Türkiye'den uzaklaşması mukadder sayılır. Bu durumda bizim kaybettiğimizi Yunanlılar kazanır. Çünkü, Amerikalılar, Türk tütünü yerine Yunan tütünü ikame edebilirler. Bahsettiğimiz hükümler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına daha ziyade bu durum gözönünde tutularak konulmuştur. Maksat bu iken, zaman olmuştur ki bu kurumlardan vergi alınması lâzımgeleceği salâhiyetli mercilerce düşünülmüş, fakat hatırımda kaldığına göre tasavvurda kalmıştır.

Şimdi kaza mercilerine geçelim :

Onların da vergi kanunlarının tefsir tarzı hususunda tebellür etmiş bir görüşleri olduğu söylenemez. Devlet Şûrası ise, bazen kanun metnine bağlı tefsirlere, bazen de metin dışına çıkarak genişletici tatbiklere gitmektedir.

Birkaç misal : Mahkemelerce teşkil edilen hakem heyetlerinde vazife görenlere verilen para, serbest meslek kazancı mıdır, değil midir? mevzuunda verdiği bir kararda, Devlet Şûrası, hakemlik işini, kanundaki serbest meslek faaliyeti tarifine pek uymadığı için serbest meslek faaliyeti telâkki etmemiştir. Hakemlik ücreti, Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde sayılan diğer kazanç ve irad

zümrelerine de girmediği için bu vazifenin ifası dolayısıyla alınan ücret, vergi dışında kalacak demektir. Tıpkı mahalle muhtarlarında olduğu gibi. Bilindiği gibi mahalle muhtarlarının aldıkları aidat da, Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine benzemediği için muhtarlar da mükellefiyet dışı kalmaktadırlar. Bu karar, kanunun metnine bağlı bir tefsir ve tatbiktir. Ve bizce haklı olmasa da zaruridir. Çünkü Kanunun açıkça boş bıraktığı bir noktayı kendiliğimize doldurmak doğru değildir.

Devlet Şûrasının metne dayanmadığı haller :

Malûm olduğu üzere sermaye şirketlerinin sâfi kazançlarından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kâr kısmı, yüzde onbeş Gelir Vergisi tevkifatına tâbidir. İhtiyat akçeleri de bu arada stopaja ithal olunmak lâzımgeliriyor. Fakat bunlar hissedarlara tevzi edilmediği müddetçe onların gelirleri arasına ithal olunamıyor. Ancak tevzi edildiği zaman gelire ithal olunuyor. Fakat bu defa da tevkif edilen yüzde onbeşin o yıl ödenmesi gereken gelir vergisine mahsubu kabil olmuyor. Çünkü mahsup yapılabilmek için Gelir Vergisi Kanununun 104 üncü maddesine göre verginin, gelirin taallûk ettiği sene içinde kesilmiş olması lâzımdır. Halbuki bu gelirin vergisi, tevzi edilmeden evvel daha evvelki senelerde kesilmiştir. Mahsup yapılmayınca da vergi ödemek durumu hasıl oluyor. Devlet Şûrası, bu vaziyeti haksız gördüğü için kanun metninden ayrılarak kanunun ruhuna ve hakkaniyete uygun bir karar vermiştir. İhtiyat akçelerinden tevzi edilmeden evvel gelir vergisi kesilemez neticesine varmıştır. Bu karara göre ihtiyat akçesi ne zaman dağıtılsa vergi o zaman kesilecektir. Bu vaziyette gelir de, tevzi edildiği senede gelir vergisi mükellefinin eline geçmiş olacaktır. Bu gelirin yüzde onbeş vergisi de aynı sene kesilmiş olacağı için, mahsup yapmağa imkân hasıl olacak ve mükerrer vergiye mahal kalmıyacaktır.

Yine Devlet Şûrasının telif kazançları hakkında verdiği bir karar, kanun metninden uzaklaşan kararlardan biridir. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanunu, bu kazançlar hakkında üç istisna tarzı göstermektedir : 1) Kanunun on sekizinci maddesine göre müellif, mütercim, ressam ve bestekârların, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançların beşbin lirası gelir vergisinden müstesnadır. 2) Yine aynı kanunun altmış altıncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre, telif haklarının satışından, devir ve temlikinden bir takvim yılı içinde elde edilen ka-

zaçların beşbin lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. 3) Yine Kanununun 54 üncü maddesinin altıncı bendinde telif haklarının kiralanması, gayrimenkul iradlarına benzetilmiştir. Yâni telif hakları kiraya verilirse, gayrimenkul sermaye iradları hakkındaki hüküm tatbik olunacaktır. Halbuki gayrimenkul sermaye iradlarında vergiden istisna edilen miktar, beşbin lira değil, 2500 liradır. Bu duruma göre, telif kazançları yukarıda saydığımız 1 ve 2 numaralı fıkralardan birine girerse mesele yok. Çünkü ikisinde de istisna haddi beşbin liradır. Fakat üçüncü fıkraya taallûk ettirilirse iş değişiyor. Vergiden müstesna kısım beşbin liradan 2500 liraya iniyor. Bu hükümlere göre teliften elde edilecek menfaatler üç şekil arz ediyor : 1) Telif kazancı, 2) Telif hakkının satışı, 3) Telif hakkının kiraya verilmesi. Kanununun bu üç hale ait hükümlerinde fark bulunmakla beraber, Devlet Şûrası bahis mevzuu olan kazancın mahiyetini gözönüne alarak ve Kanununun 18 inci maddesinde kabul edilen beşbin liralık istisna esasına bir şümül atfederek telif hakkında gerek yazılı eser halinde kazanç temini, gerekse telif hakkının satılması veya kiraya verilmesi hallerinde mutlak surette beşbin liralık istisnanın tatbik edilmesi lâzımgelceğine karar vermiş bulunmaktadır (Devlet Şûrası kararı 954/1473, 954/3940). Her üç halde kazanç beşbin lirayı aşarsa beş bin lirası istisna edilecektir.

İşte bu kararda telif hakkının kiralanması halinde dahi 5000 liralık istisnanın tatbik edilmesi lâzımgelceği yolunda bir neticeye varılması, kanununun şekil ve metnine aykırıdır. Çünkü bu kiralama, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde açıkça gayrimenkul sermaye iradına temsil edilmiş ve bu iradlarda ise istisna haddi 2500 liradan onbin lirayı aşmayan iradların da 2500 lirasından ibaret bulunmuştur. Esasen Devlet Şûrası kararının hüküm fıkrası tetkik olunursa görülür ki, kiralama halinde de beşbin liralık istisna haddi tatbiki lâzımgelceği neticesine varmak için kanun metni hayli zorlanmıştır.

Aynı Şûrayı Devlet başka bir mevzuda ise metne bağlı kalmak yüzünden kanunun ruh ve maksadına aykırı bir neticeye varmıştır.

Bilindiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanununun sekizinci maddesine göre Kurumların iştirak kazançları, bazı kayıtlar altında kurumlar vergisinden müstesnadır. Bundan dolayı iştirak kazançları, iştirakçi şirketin kurumlar vergisi matrahına ithal edilmemektedir. Fakat sermayesine iştirak edilen şirket, kurumlar vergisinden müstesna olan bu kazançları, yüzde onbeş gelir vergisi tevkifatına tâbi tutacak mıdır? Maliye Vekâleti, 1952 de aldığı bir kararla bunlar-

dan yüzde onbeş tevkifi cihetine gitmiştir. İş kaza mercilerine intikal etmiş, Vergiler Temyiz Komisyonu umumî heyeti böyle bir stopaj yapılamıyacağına karar vermiş iken Devlet Şûrası, Maliyenin görüşüne iştirak ederek tevkifat yapılması neticesine varmıştır. Hatta yalnız bir defa değil, iki defa stopaj yapılmasında kanuna aykırılık olmadığı kanaatini izhar etmiştir. Yâni bu kazançlar bir kere sermayesine iştirak edilen şirketçe iştirakçi şirkete verilirken, ikinci defa da iştirakçi şirket eline geçtikte ve Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kısım üzerinden. Halbuki bu iştirak kazançları, Kurumlar Vergisinden müstesna olduğu için bu verginin matrahına girmemekte, giremeyince de bu kazançlardan kesilecek yüzde onbeşler — Kurumlar Vergisi Kanununun kırk dördüncü maddesinden faydalanmak suretile — Kurumlar Vergisine mahsup edilemediği için iştirakçi şirket, yüzde on nisbetindeki Kurumlar Vergisinden kurtulmasına mukabil yüzde onbeş Gelir Vergisi ödemektedir. Şayet iştirak kazançları, Kurumlar Vergisinden müstesna olmasaydı, mükellef daha müsaide bir durumda olacaktı. Çünkü bu takdirde bu kazançlar, Kurumlar Vergisi matrahına girecek ve bundan ötürü de bu kazançlardan kesilecek yüzde onbeş Gelir Vergisinin Kurumlar Vergisine mahsubuna imkân hasıl olacaktı.

Bu misaller, vergi kaza mercilerimizin tefsir hususunda istikrarlı bir görüşe sahip olmadıklarını teyid eder.

Tefsir bahsinde durum böyle. Acaba aynı mercilerin, vergi daireselerinin kendilerine intikal eden muameleleri karşısındaki durumu nedir? Bu durumu tayin eden şey de, yine vergi borç ve alacağının sübjektif olmayıp objektif bir hak teşkil etmekte olmasıdır. Yukarda demistik ki, vergi ihtilâflarında mükellef ile vergi dairesi hususî hukuk sahasında olduğu gibi karşılıklı iki taraf teşkil etmezler. Aradaki ihtilâf, bir şahsî hak ihtilâf ve dâvası değildir. O halde bu dâvanın mahiyeti nedir? Yine Maliye müellifleri bu vergi dâvalarına (idarî fiile karşı açılmış dâva) nazarile bakmaktadırlar.

Bu fiilden doğan ihtilâfta vergi hâkiminin rolü ne olacaktır? Vergi dairesi, vergi tarh ederken kanun hükümlerinin tatbiki yanında takdirî sayılacak muameleler de yapar. Acaba vergi hâkimi, takdir mahiyetini taşıyan bu muamelelerin esasına müdahale edebilir mi? Yoksa muamelenin esasını teşkil eden takdire karışmayarak sadece takdirin kanunî usullere uygun olarak icra edilmiş olup olmadığını araştırmakla mı yetinir?

Malûm olduğu üzere idarenin takdirî muamelelerinin kaza mercilerinin kontroluna mevzu teşkil edip etmeyeceği hususunda iki

görüş vardır. Bazı müelliflere göre takdir salâhiyeti, serbestçe karar vermeği icap ettirir. Çünkü takdir demek, mahiyet bakımından gayri mahdud bir salâhiyet demektir. Bu itibarla takdir yetkisine dayanarak verilmiş bir idarî kararı kaza mercii esastan bozamaz. Yalnız bu kararın usul bakımından uygun olup olmadığını tetkik edebilir. Bazı müellifler ise bizzat takdirî muamelelerin de kaza mercilerince tetkik edilebileceği düşüncesindedirler. Hattâ bu tetkik, sadece kanuna uygunluk bakımından değil, mortalite bakımından da olabilir. Çünkü bir salâhiyet velev takdire müteallik olsa da yine mutlak sayılmaz derler (Marcel Waline - Droit Administratif) Fransız Devlet Şûrasının içtihadı, bu ikinci kısım müelliflerin mütalâasına uygundur. Yâni kaza mercii, yalnız kararları hukukî şartları bakımından değil, işin aslına uygunluğu bakımından da tetkik eder. Hattâ rakamlara varıncaya kadar inceleyebilir. Şayet bu inceleme sonunda vergi dairesinin verdiği kararın doğruluğunu kabul ederse bunu vergi dairesi, ahval ve şartları haklı bir şekilde takdir ettiği için yapar. Bir kelime ile vergi hâkimi takdir sebeplerine de karışır. Bu görüşe nazaran vergi tarhi muamelesine binnetice kaza mercii hâkim olacak demektir. Bu muamele üzerinde nihaî takdir ve tasarruf, vergi hâkiminin olacaktır.

Bu görüşten şöyle bir netice çıkarılmaktadır : Vergi kazasında, mükellef ile vergi dairesi arasında bir borç ve alacak ihtilâfını halleden bir kazayı tam dâvası da bahis konusu değildir. Çünkü dâvaya mevzu hak, objektif olunca dâva konusu da ancak objektif bir kazaya mahal verebilir. Yani vergi kazası, vergi idaresinin faaliyetini kontrol eder. Yoksa mükelleflerin haklarını müdafaa etmez.

Bizde de vergi kaza mercileri, vergi tarhi muamelesinin her noktasına müdahale edebilirler. Vergi Usul Kanununun 361 inci maddesine göre Vergi İtiraz Komisyonu, âzasından birinin naibliği altında incelemeleri derinleştirebilir. Yeminli bilirkişi kullanabilir ve bu tetkiklerden alacağı neticelere göre kararını verir. Yâni vergi dairesinin tetkik ve takdirleri yerine kendi takdirini ikame edebilir. Devlet Şûrasında da, dâva dairelerinin görmekte oldukları dâvalara ait her nevi tahkikleri — Devlet Şûrası Kanununa göre re'sen de yapabilmeleri ve kararları bozmakla beraber aynı zamanda işin esası hakkında da karar verebilmeleri, Devlet Şûrası kazasının, ihtilâfın her noktasına sarî olduğuna hükmettirebilecek mahiyette sayılabilir.

İşte vergi borcuna ait kanunların tatbikatında mükellefin, vergi dairesinin ve kaza mercilerinin durumları hakkında vergi hukukun-

da ileri sürülmekte olan görüşlerini böylece hülâsa etmiş oluyoruz. Bizde bu mevzulara ait fikir ve görüşler yeni inkişaf etmektedir. Vergi kaza mercilerimizin ilmî tekâmülü ilerledikçe jürisprüdansı da tedricî surette tekemmül edecek ve vergi hukuku da buna muvazi olarak daha ziyade gelişecektir.

Istanbul, 24 Nisan 1956

İŞLETME EKONOMİSİNDE BÜTÇE MEFHUMU HAKKINDA

Dr. Suat KESKİNOĞLU

Konunun yeri :

Mevzuumuz işletme ekonomisinde hesap işleri içinde mütalâa edilmektedir. Hesap işleri, işletmenin içinde cereyan eden hâdiseleri rakamlar halinde aksettirir. İstihsal olunan kıymetler ister mal, ister hizmet şeklinde belirsin bunların elde edilmesine ait bütün safhalar hesap işleri tarafından ve para kıymeti üzerinden tesbit edilirler. Bu tesbit başlıca : ilk mevcutlara, bu mevcutlarda vuku bulan her türlü değişikliklere, istihsalin sebep olduğu sarfiyata, maddelerin ve hizmetlerin satılmasından elde edilen hasıllata taallük eder. Hesap işleri de umumiyetle beş kısımda mütalâa edilebilir :

- 1 — Muhasebe ve bilânço
- 2 — Maliyet hesapları
- 3 — Mukayese ve tahlil
- 4 — İstatistik
- 5 — Plânlama (bütçe yapma) [1].

burada meşgul olacağımız yukarki beş bölümden sonuncusudur. Yalnız sözlerimize başlık olarak «bütçe» kelimesini kullandığımız halde sadece plândan, plânlamadan bahsederek söylediklerimizin anlaşılması hususunda güçlüklerle karşılaşabiliriz. Bu sebepten evvelâ bir noktayı açıklamamız lâzımdır. Aşağıdaki izahlarımızda tetkik edebildiğimiz kaynaklardaki terminolojiye uygun olarak «Ekonomi plânı = Wirtschafte Plân» ve «bütçe» terimlerinden aynı şeyi anhyacağımız ve hilâfını tasrih etmediğimiz ve bilhassa daha umumî bir mânâ taşıdığına işaret etmediğimiz her yerde «plân» kelimesini de aynı mânâda kullanacağız. Plânlama ise yerine göre umumî bir plân tanzim etme, bütçe hazırlama mânâsına gelecektir. Bu açık-

[1] Konrad Mellerowicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7 nci tabi, Berlin 1952, cilt III, sahife 8, ve Carl g. Bair, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1951, sahife 123.

lamamıza rağmen terimler arasında tam bir ayırma ve sınırlamayı temin edecek şekilde konuşamazsak bunun, işletme ekonomisi ilminde kesin bir terminolojinin henüz memleketimiz de dahil, hiç bir yerde teessüs edememiş olmasına verilmesini ve müsamaha ile karşılanmasını rica ederiz.

Plân fikri :

Bütçenin ne demek olduğunu izah edebilmemiz için dayandığı plân fikrinin üzerinde durmamız lâzımdır.

Plânlamak gayet umumî olarak muayyen bazı hâdiselerin gelecekte nasıl cereyan edeceği hakkında bir düzen kurmak demektir [2]. Buna göre herhangi bir işte bir plân yapmak muayyen hâdiselerin ileride nasıl cereyan edeceğini evvelden düşünmek ve onların cereyan tarzlarını fikren bir şekle bağlamak oluyor.

İktisadî faaliyetlerin bir nizam dahilinde cereyan edebilmesi için rekabet unsurunun yanında plânlamaya da ihtiyaç vardır. Plânlama umumî ekonomide genel plânlara şeklinde, işletme ekonomisinde her işletmeye mahsus olmak üzere hazırlanmış münferid plânlara şeklinde tezahür eder. Devletin ve onun organlarının sevk ve idare ettiği güdümlü ekonomilerde devletin iktisadî hedeflerinin tahakkuk ettirilmesi için, kendine mahsus bir çok problemleri mevcut olan merkezî bir idare sistemi tatbik edilir. Bu gibi idarelerde nelerin, nerelerde ve ne zamanlarda ve hangi miktarlar üzerinden istihsal veya imâl edileceği ve bunların nasıl ve hangi fiatlarla dağıtılacağı bir merkez tarafından tayin ve tesbit olunur. Daha ziyade serbest rekabet ve arz ve talep kaidelerine dayanan millî ekonomilerde bir merkezî bürodan idare edilen genel ekonomik plânlara pek yer verilmemektedir. Bu gibi memleketlerde işletmelerin faaliyetlerinin birbirlerine uydurulması için de, bu ciheti piyasa kendiliğinden tanzim ettiğinden, bir tek işletmenin bütün piyasaya hâkim olması arzusu hariç, ayrıca plânlamalara lüzum görülmemektedir. İşletmelerin içindeki faaliyetlerin ise daima plânlı bir şekilde tanzim edilmesi bir plân dahilinde cereyan etmesi zamanımızda bir zaruret haline gelmiştir [3].

[2] Erich Gutenberg Grundlagen der Betriebs wirtschaftslehre, cilt 2, Heidelberg 1955, sahife 53.

[3] Mellerowicz, a.g.k., cilt 1, sahife 43.

İşletmecilikte plânlamanın esasını, yerine göre uzun veya kısa bir zaman için türlü sahalara ait rakamlar tesbit etmek ve bu rakamların tahakkuk ettirilmesine çalışmak teşkil eder.

İşletmelerin sevk ve idaresinde plânlı hareket etmek ilgilileri tesadüflerin akışı içinde sürüklenip gitmekten kurtarır.

Plânlamanın gayesi :

İşletmede plânlama mefhumunu daha fazla vuzuha rabtirmek için bir kısım müellifler plânlamanın vazifesi ve gayeleri üzerinde dururlar. Gutenberg'e göre esas vazife işletmeyi evvelden görülemiyen bir çok hâdiselerin tesirinden korumak ve işletme içindeki faaliyetleri bu suretle pürüzsüz bir şekilde yürütmektir. Bunun için de işletmenin sevk ve idaresi mevziinde olanlara işletmenin içindeki başlıca bölümleri birbirleriyle ahenkli bir şekilde koordine etmek vazifesi düşer. Bu müellif işletmeyi idare edenlerin esas vazifesiyle plânlamanın esas görevini birbirleriyle tev'em görür. Bu vazifesini tahakkuk ettirebilmek için plânlama, işletmenin içindeki muhtelif bölümler arasındaki gerginlikleri bertaraf edebilmelidir. Zira bu kısımların her biri (meselâ tedarik kısmı, finansman kısmı, imalât kısmı, satış kısmı) işletmeye ait hâdiseleri daha ziyade kendi zaviyesinden mütalâa etmek gibi bir tehlikeye maruzdur. Plânlama ise umumî bir ahenk düşüncesini işletmelerin kısımlarının menfaatlerinin ve görüşlerinin üstüne yükseltir ve işletmenin içindeki bütün olayları bu ahengin sağlanması istikametine yöneltir. Kısımlar arasındaki zıddiyetler yalnız bu kısımları idare eden şahıslar arasındaki görüş farklarından doğmamaktadır. Bu tezadlar ekseriya maddî sebeplere dayanmaktadır. Bir işletmenin içinde haddi zatında birbirleriyle fazla irtibatı olmıyan bir çok faaliyetlerin cereyan etmekte olduğu düşünülürse tezadların menşe ve mahiyeti daha iyi anlaşılır. İşletmelerde rastlanan görüş ayrılıkları şöyle bir misalle canlandırılabilir : Bir endüstri işletmesinde imalât kısmı şefliği iktisadilik ve maliyet masraflarının düşüklüğü mülâhazalarına dayanarak ve pek yerinde olarak imalâtın yalnız bir kaç tip mamule hasredilmesini ister. Satış kısmının başında bulunanlar ise yine haklı bir talepte imalât programının çok çeşitli mamullere teşmilini öne sürer ve rakip firmalarla ancak bu suretle başarılı bir şekilde mücadele edebileceklerini belirtirler. Bu misalin gösterdiği gibi ne imalât politikasının icaplarının satış politikasından ne de satış politikasının zaruretlerinin imalât politikasından üstün tutulması caiz

değildir. Bütün mes'ele her iki işi de birbiriyle ahenkli bir şekilde yürütebilmektir. Bu ahengın sağlanması için Gutenberg işletmeye ait bütün plânlama faaliyetlerinin «plânlamanın muvazene kanunu = Ausgleichsgesetz der planung» denilen bir kanuna tâbi olduğundan bahseder. Bu kanun herhangi bir işletmede en zayıf olan kısım ve ya şubenin diğerlerinden evvel gelmesi ve istihsalın hacminin ve şumulünün o kısma göre tayin olunması demektir. Yukarkı misalimizde imalât kısmının en zayıf kısım olduğunu kabul edersek, satış hacminin imalât kapasitesine göre plânlaması zarureti belirir. Durum böyle olmayıp ta satış kısmı satış şartlarının müsaadesizliği dolayısıyla zayıf kalıyorsa o zaman imalât satışa uydurulacak ve imalât şubesinde yer alan makinelerin bir kısmı çalıştırılmayıp boş kalacaktır [4].

Diğer bir kaynağa göre plânlamanın gayesi işletmenin gelecektaki faaliyetlerini mümkün kılan en geniş ölçüde kontrol altında bulundurabilmektir. Plânlama rakamlarla ifade edilen muayyen hedefleri evvelden tayin ve tesbit etmekle lüzumsuz masrafları önler. Prodüksiyonla satışı, ham madde tedariki ile mamûl madde ihtiyacını birbirleriyle telif eder. İşletmenin finansmanı ile işletmenin büyüklüğünü ahenkli bir şekilde birbirine uydurur.

Hülâsa plânlamanın vazifesi işletmenin sevk ve idaresinde geleceğe şamil ve bilhassa finansman, tedarik, prodüksiyon ve satış işlerine ait olmak üzere program rakamları tesbit etmektir. İşletmelerde plân olmadıkça gayeye ulaşmak şöyle dursun bir gayenin, bir hedefin mevcudiyetinden dahi bahsolunamaz. Bu hükme göre plânlama müteşebbislerin ve işletmecilerin stratejisidir. Bir geminin kaptanı elinde bir harita olmadıkça nasıl hedefine varamazsa, inşaatçı bir proje olmadıkça nasıl inşaat yapamazsa, bir işletmeci de plâni olmadıkça devamlı faaliyetlerde bulunamaz [5]. Prof. Adolf Matz'a göre, işletmenin sevk ve idaresinde söz sahibi olan bir çok fertlerin düşüncelerinin koordine edilmesine yarıyan bir organizasyon vasıtasından ibaret bulunan plânlamanın vazifesi başlıca iki noktada mütalâa edilmelidir : Bunlardan birincisi işletmenin ham madde ve malzeme tedariki, ücretlerin tediyesi, vergilerin ve kiraların ödenmesi gibi maksatlarla elinde bulundurulması lâzım gelen likid vasıtalarının zamanında mevcut olup olamayacağı hakkında bilgi vermek ve likiditenin kifayet etmemesi halinde lüzumlu ted-

[4] Gutenberg, a.g.k., cilt II, sahife 54.

[5] F.A. Schmitt ve Dr. F. Schmitt, Das kalkulationsuniversum 2 nci tabı, Berlin 1954, sahife 498.

birlerin zamanında alınmasını mümkün kılmaktır. İkinci vazife prodüksiyon ile satışın koordine edilmesidir. Plânlama yolu ile böyle bir koordinasyonun sağlanamadığı hallerde işletmenin şefleri kendilerine bağı münferit daireler ve onların kısımları için belki çok verimli olan bir yol tutabilirse de bu başarıların işletmenin bütünü için kârlı neticeler vermesi temin olunamaz. Bu hale bilhassa sevk ve idare mekanizmaları daima mudil bir manzara arzeden ve bün-yeleri icabı ağır işlemekte olan büyük endüstri işletmelerinde rastlanılır. Azamî bir müsnet neticenin elde edilmesi istenen her yerde kısımların birbirleriyle anlaşarak ve mesailerini müsterek bir plânın sınırları içinde birleştirerek çalışmaları şarttır [6]. Plânlamanın gayesi hakkında kısaca telhis ettiğimiz bu görüşlerde müsterek sayabileceğimiz en bariz nokta işletme faaliyetlerinin ahenkli bir hale getirilmesi hususundan ibarettir.

Plânlamanın özel mevkiî :

İşletmecilikte hesap işlerinin, bir az evvel muhasebe ve blânço, maliyet hesapları, mukayese, tahlil, istatistik ve plânlama diye saydığımız, kısımları arasında plânlama takip ettiği gelişme seyri bakımından en yenisidir. Filhakika zamanımızın şartlarının omuzlarına pek ağır külfetler yüklediği bugünün müteşebbislerinin durumunu eski zamanların ve meselâ Birinci Cihan Harbinden evvelki devrelerin müteşebbisleri ile mukayese edersek yeni şartlara uyabilmek için yeni vasıtalara ihtiyaç olduğu meydana çıkar. Plânlama, bu vasıtaların en çok üzerinde durulması lâzım gelenidir.

Zamanımızda sanayide ve ticlette teşebbüs erbabının hareket serbestliğini tahdit eden bir çok hükümler tatbik olunmaktadır. Bunlar müteşebbisleri muayyen programlar dahilinde kalmaya icbar ederler ve onların hareket serbestliğini daraltırlar.

Diğer taraftan aynı hükümlerin bir takım imkânların mevcudiyetini kat'î olarak nazara almağı sağlamak gibi faydalı tarafları da vardır. Keza meslekî birliklerin koyduğu tahditler ve sağladığı faydalar ve bilhassa neşriyat ve istatistik sahasında temin ettikleri bilgiler plânlı hareket etme imkânını arttırmaktadır. Plânlamanın, müteşebbisin yaratıcılık vasfını azaltabileceği de öne sürülmektedir. Ancak bugünün müteşebbisini sosyal sahada bekliyen yenilikler ve faaliyetler ve milletlerin umumî iktisadî hayatına müessir olma

[6] Prof. Dr. Adolph Matz Plankostenrechnung (İngilizce'den tercüme) Wiesbaden 1954, sahife 13.

imkânları onların yaratıcılık vasıflarını gösterebilecekleri yeni sahaslar olarak zikredilmektedir [7]. Bu mahiyetiyle hesap işleri sahasına katılmış bulunan plânlama yenilik vasfına rağmen onlar arasında en önemli mevkiî işgal etmektedir. Zira plânlama işletmeyi rasyonelliğin en yüksek haddine çıkarmak, onu piyasanın şartlarına ve imkânlarına uydurmak hususunda hesap işlerinin diğer kollarının yapamadığını başaracak kudrette bir vasıtaadır.

Hesap işlerinin diğer bölümlerinde yer alan vasıtaların çoğu, bilhassa muhasebe kayıtları ve bu kayıtlara dayanılarak tanzim edilen bilânçolar ve kâr ve zarar hesapları geçmiş zamanlar taallûk eden rakamları ihtiva ettikleri halde plânlamanın rakamları istikbaldeki muayyen bir devreye müteveccih bulunurlar. Böylece müteşebbis elindeki plândan faydalanmak suretiyle, nazarlarını istikbale tevcih etmiş olur. Sadece geçmiş zamanların fiilî rakamları ile yetinmek mecburiyetinden kurtulur.

Plânlamanın eğitim bakımından ilgililer üzerine yaptığı tesir de unutulmamalıdır. Plânlama işletmelerde vazife almış insanları tasarrufa, dikkatli davranmağa alıştıran, her ferde bir hedef tayin edip onu bu hedefe ulaşma istikametinde gayret sarfetmeğe, dikkatli davranmağa sevkeden bir müessesedir. Böylece plânlamanın işletmenin gayesine ulaşmak için elimizde bulunan en uygun vasıta olduğu meydana çıkmış olur. Serbest ekonomik nizamın carî olduğu yerlerde işletme ve teşebbüsler kendi plânlarını piyasa icaplarına uyduracaklarından böylece bilvasıta umumî ekonomik hayatın gelişmesine de hizmet etmiş olurlar [8].

Hülâsa plânlama zamanımızda işletmelerin sevk ve idaresinde kullanılan bir metod olmak önemini kazanmıştır. Yaşadığımız devrin hareketliliği arttıkça, sınaî istihsalde mümkün olduğu kadar iktisadî ve rasyonel neticeler almak zarureti çoğaldıkça, para tedarik etmek ve işletmelerin likiditesini idame ettirmek güçleştikçe, vergiler yükseldikçe ve bu olaylar dolayısıyla işletmenin durumu karışık bir hal aldıkça plânlı hareket etmek daha kaçınılmaz bir zaruret olmaktadır [9].

[7] Ernst Gerwig Organisation und Führung Industrieller Unternehmungen, ikinci tabı, Stuttgart 1955, sahife 20.

[8] Mellerowicz, a.g.k., cilt 3, sahife 45.

[9] Mellerowicz, a.g.k., cilt 3, sahife 47.

Bütçe mefhumu :

Plân fikri hakkındaki bu umumî izahlardan sonra işletmelerde fiilen tatbik edilen birer hesap plânı, birer iktisat plânı demek olan «Bütçe» mefhumunu daha yakından inceleyebiliriz. Devlet idaresinde «Bütçe» yeni bir şey değildir. İşletmecilikte ise «bütçe» nin teşebbüslerin sevk ve idaresinde kullanılan yardımcı vasıta vazifesini görmesi, pek yeni bir disiplin olan işletme ekonomisi ilminin tarihî gelişmesine uygun olarak, pek yenidir ve bu vasıta takriben 25-30 sene evvel «budgetary control» namı altında Amerikalılar tarafından öne sürülmüştür. Amerikalılar tıpkı bugün «Productivity» mefhumunu bütün dünyaya yaymak için uğraştıkları gibi bundan 30 sene evvel de «bütçe kontrol» metodunu yapmak için çalışmışlardır. Bu çalışmaların tesiriyle Cenevre'deki milletlerarası rasyonalizasyon enstitüsü daha 1930 senesinde «bütçe kontrol» metodları hakkında bir konferans toplamıştır. Bu gibi gayretlere rağmen işletmecilikte bütçe fikrinin Amerika'nın dışına yayılması hayli geç kalmıştır. Hatta daha 1940 yılında Almanya'da «sistemli ve tam bir bütçe» konusunda fikir sahibi olan bir tek tatbikatçıya rastlanmamakta olduğunu öne sürenler vardır. Bu gecikmenin sebebi Alman işletmecilerinin bidayette bütçe fikrine, kitle halinde imalâta bulunan ve az çeşitli istihlâk mallarını devamlı surette yapan büyük işletmeler dışında, inanmamaları ile izah edilmektedir [10].

İşletmecilikte bütçe «geleceğe taallük eden belirli ve sınırlı bir zaman süresi için tanzim edilen hesap cetveli» diye tarif edilmektedir [11].

Diğer bir tarife göre işletme bütçesi : «esas karakterini bütçe prensibine ve kontrol prensibine dayanan bir sistemliliğin bir devreliğin (Periodridizität) teşkil ettiği bir iktisadî plândır [12].

Federal Almanya sanayiciler birliği hesap işleri hakkında tanzim edip yayınladığı yeni esaslarda işletmelerin bütçesini «işletmenin sevk ve idaresine ait kararların alınmasını kolaylaştırmaya ve bu kararların tatbikinin kontrolüne yarayan ve maliyet hesapları, istihsal miktarları ve teknik saha ile ilgili bulunan ekonomik plân» diye tarif etmiştir [13].

[10] Alfred Walter, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, cilt II, sahife 249, Zürich 1953.

[11] Walter S. Bitterli, Budget und Budgetkontroll, St. Gallen 1950, sf. 1.

[12] Dr. H. Sellien, Finanzierung und Finanzzielanung Wiesbaden 1955, sahife 110.

[13] F. A. Schmitt ve Dr. F. Schmitt, a.g.k., sahife 543.

Bu tariflerden birincisi daha umumîdir ve işletmeciliğin dışında devletin, belediyelerin ve sair âmme müesseselerinin bütçeleri için dahi kullanılabilecek şumuldedir.

Farklar :

Ancak âmme müesseselerinin bütçesiyle işletmelerin bütçeleri arasında şüphesiz farklar vardır. Bu farkların başlıcaları şunlardır :

Bir görüşe nazaran âmme kuralları bütçelerini yaparken evvelâ gelirleri tesbit edip yapacakları sarfiyatın miktarını bu gelirlere göre tayin ederler. Ticarî müesseselerde ise esas düşünce bunun aksidir. Bunlarda evvelâ yapılması zarurî sarfiyat tesbit edilir ve bu sarfiyat rakamlarına dayanılarak gelirler toplanır [14].

Âmme kurullarının bütçeleri salâhiyetli mercilerin tasdiğiyle tekâmül eder ve bir kere tatbik mevkiine konunca âmme idareleri personelinin takdirine pek fazla yer verilmeyerek otomatik bir şekilde işler. İşletmecilikte sevk ve idare ile görevli olanlar bütçe devresi içinde daha kolaylıkla ellerindeki plândan ayrılabilirler. İşletmelerde sevk ve idare bütçenin değil, idareci elemanların elindedir ve bunlar ellerindeki bütçeyi halin icaplarına göre her zaman ve kolaylıkla değiştirebilirler. Hattâ daha bütçenin tatbikatının başlangıcında, meselâ senelik bir bütçenin ilk ayında fiilî rakamlarla program rakamları karşılaştırılmalı ve lüzumlu değişikliklere derhal tevessül olunmalıdır [15]. Hakikî bir müteşebbis ileriye iyi görebilen bir kimse olduğuna göre işletmecilikte bütçelerini tanzim etmiş olan müteşebbisler hesaplarında yanlışlıklarını anlayınca tereddütsüz olarak plânlarını bir tarafa atmalı ve yeni şartların icaplarına göre hareket etmelidirler [16].

Fevkalâde haller dışında, fiilen tahakkuk ettirilen rakamların bütçe hesaplarında yer alan program rakamlarından aşağı ve yukarıya doğru % 10 nisbetini aşmayan bir had dahilinde ayrılması normal sayılmaktadır.

Bölünüş :

İşletmelerin bütçelerini 6 grup halinde mütalâa etmek mümkündür. Bunlar :

[14] F. A. Shmitt ve Dr. F. Schmitt, a.g.k., sahife 498.

[15] D. H. Sellien, a.g.k., sahife 133.

[16] Gerwig, a.g.k., sahife 20.

- a) Esas karakterlerine göre :
- Teknik bütçe
 - Ekonomik bütçe
- b) Teşebbüsün gelişme seyri ile olan münasebetlerine göre :
- Kuruluş bütçesi
 - İşletme bütçesi
 - Tasfiye bütçesi
- c) Sürelerine göre :
- Uzun senelere gamil bütçe (2 senelik, 4 senelik, 5 senelik, 10 senelik)
 - Senelik bütçe
 - Altı aylık bütçe
 - Üç aylık bütçe
 - Aylık bütçe
 - Haftalık bütçe
 - Günlük bütçe
- d) Tatbik tarzlarına göre :
- Olağanüstü bütçe
 - Normal bütçe
- e) Şümül sahalarına göre :
- Konsern bütçesi
 - Tek teşebbüs bütçesi
 - İşletme bütçesi
 - İşletme kısmı veya şubesi bütçesi
- f) Özel konularına göre :
- Satış bütçesi
 - Prodüksiyon bütçesi
 - Finans (kapital) bütçesi
 - Personel ve ücret bütçesi
 - Alım bütçesi
 - Anbarlama bütçesi
 - Reklam bütçesi
 - Malzeme sarf bütçesi
 - Amortizasyon bütçesi
 - Yenileme (envestisman) bütçesi
 - Rantabilite bütçesi [17]

[17] Walter S. Bitterli, a.g.k., sahife 2 ve 3.

namları altında ayrılarak incelenebilirler. Bunların büyük bir kısmına «bütçe» yerine plân veya «program» adını vermek lisanımıza daha munis gelmektedir. Meselâ kuruluş plânı, tasfiye plânı, üretim programı, mübayaa programı, satış programı, rantabilite plânı gibi.

Prensipier ve şartlar :

Bütün bu bütçe nevelerinin özelliklerine, karakteristiklerine prensiplerine, hazırlanmalarının tekniğine temas etmek mevzuumuzu çok genişletecektir. Bu sebepten bu plân ve programlarla ilgili umumî bazı prensipler ve onları hazırlamakla görevli merciler ve şahıslar üzerinde bir nebze durduktan sonra bütçelerin tatbikatında en fazla rastlanan ve bu sebepten en önemlileri sayılan 4 nev'ini kısaca izaha çalışacağız. Bunlar yıllık bütçe finans (kapital), üretim ve satış bütçeleridir.

Bütçelerin tanzimi sırasında göz önünde bulundurulacak en büyük prensip her hangi bir plân ve programın, ne kadar şümüllü olursa olsun, bir gaye değil, esas gayeye varmak için kullanılan bir vasıtadan ibaret olduğu hususudur. Hangi neviden olursa olsun bütçeler işletmecilerin elinde maliyet masrafları ile ilgili harcamaları ve işletmelerin umumî gidişini kontrole yarayan birer vasıtadan ibarettir. Bu vasıtaların kullanılması ile ulaşılması istenilen gaye ise, pek umumî olarak, teşebbüsün en iktisadî bir şekilde işletilmesidir [18]. Bu neticeye ulaşmak için de işletmenin içinde ne gibi hadiselerin cereyan edeceği eldeki plân ve programlardan faydalanılarak kestirilebilmelidir. İleride ne gibi hâdiselerle karşılaşacağını bir dereceye kadar kestirebilen işletmeciler bundan bir takım umumî faydalar elde ederler. Bu faydaların başlıcaları : işletmenin gelecekteki para ihtiyacı için bankalarla yapılacak müzakerelerin kolaylaşması, işletme içindeki çalışmaların daha kolaylıkla koordine edilmesinin mümkün olması, işletme içindeki görevlerin ifasının merkezî olmayan bir şekilde dağıtılabilmesi ve buna rağmen merkezî bir murakebenin sağlanabilmesi, yatırılan sermaye ve münasip bir rant temini, işletme personelinin hedefe ulaşma istikametindeki çalışmalarında kamçılanması, malzeme, ham madde ve mamûl stoklarının kontrol edilebilmesi ve böylelikle stoklara lüzumsuz yere ser-

[18] Dr. Julius Greifzu, Das Neuzeitliche Rechnungs wesen, Hamburg 9 uncu tabı, 1952, sahife 609.

maye bağlanmaması, işletmenin aktif ve pasiflerinin kısa sũreler iin evvelden tesbit edilebilmesi, satış hacminin evvelden bilinmesi ve bũylece prodũksiyonun en optimal dereceler ũzerinde yũrũtũlmesidir.

Ancak başka bir işletmede başarılı tatbik edilmiş olan bir program başarısı dolayısıyla hibir zaman alınıp diğer bir işletmeye olduğu gibi tatbik edilmemelidir. Zira her bũte, her program, işletmesine gũre, hedeflerinde, prodũksiyon ve satış Őartlarında diğerlerinden ayrılmalar gũsterir [19]. Diğer umumĩ bir prensip te canlı birer organizma olan işletmelerin hayatı ile hazırladıkları bũteler arasında karşılıklı mũnasebetler bulunduğunun nazardan uzak tutulmamasıdır. Işletmenin bũnyesi ve yaşayışı onun plãn ve programlarını kuvvetle tesiri altında bulundurduğu gibi, iyi hazırlanmış ve ciddiyle tatbik mevkiine konmuş bir bũtede işletmenin hayatı ũzerine kũũmsenemiyecek bir tesir icra eder. Ancak teřebbũsũn hayatının bizim iin en başta geldiğini bũtenin işletmenin emrinde bir vasıta olduğunu bu vesile ile bir kerre daha hatırlatmak isteriz.

Bũtelerin uygun bir Şekilde tanzim edilebilmeleri ve tanzim edildikten sonra vazifelerini lãyıkıyla ifa edebilmeleri iin umumĩ bir takım Şartlardan bahsedilmektedir. Bunlar organizasyon Şartları, eşyaya mũteallik işletme dahilinde herkesin vazifesinin, selãhiyetlerinin ve mes'uliyetlerinin aık olarak tayin olunması, Şey'i Şartlardan muntazam bir muhasebe sisteminin mevcudiyeti anlaşılmaktadır [20].

Bũtenin hazırlanma ve tatbiki iin lũzumlu Şahıslara mũteallik Şartlarla : bu Şahısların işgal ettikleri makam ve metciler ũzerinde, yukarıda da işaret ettiğimiz ũzere, bir az durmak isteriz. Pek kũũk olmıyan işletmelerde bũteler ekseriya bir ok ilgililerin iş birliği yapmasıyla hazırlanır. Bu Şahıslar ok defa mes'ul kısım Őefleridir. Teřebbũsũn en yũksek sevk ve idare makamında bulunanlar bu sırada daha ziyade umumĩ direktifler vermekle yetinirler. Meselã prodũksiyonu bu sene % 20 nisbetinde arttırmadığa alışalım; veyahut mevcut kapasitenin kullanma derecesini % 80 den % 90 a ıkararak satışı % 10 nisbetinde arttıralım [21]. gibi. Daha bũyũk işletmelerde doğrudan doğruya Umum Mũdũrlũge bağlı ayrı bir plãn

[19] Dr. E. J. Wisbert, Die Erfolgsgrundsätze wissenschaftlicher geschäfts und Betriebsfũhrung Scientific management, Zũrich 1953, sahife 252-253.

[20] Walter S. Bitterli, a.g.k. (sahife 65 70.

[21] Dr. H. Selleien, a.g.k., sahife 134.

komitesi bulunur. Bu komitenin aslı azaları ekseriya satış prodüksiyon ve muhasebe servislerinin veya şubelerinin müdürleridir. Bu sonuncu şubenin müdürüne bütçenin tatbiki sırasında özel vazifeler terettüp eder. Plân veya bütçe komitesi başlıca : maliyet masraflarına ait takdirleri incelemek, lüzumlu tadillere ait tekliflerde bulunmak, umumî koordinasyon esasları tesbit etmek, maliyet masraflarına ait hesapları ve bunlarda yapılacak değişiklikleri onaylamak, program rakamları ile fiilî rakamları tahlil etmek, Umum Müdürlüğe çeşitli tekliflerde bulunmak gibi işlerle uğraşır ve dolayısıyla tatbikatta komite işletmenin sevk ve idaresiyle fiilen meşgul olan yüksek bir organ vazifesi görür [22]. Bütçenin hazırlanmasına, gelirlerin sağlanmasından ve giderlerden sorumlu kimselerin iştirak ettirilmesi işletmenin içinde mes'uliyetlerin fiilen de makûl bir şekilde sınırlanması gibi bir fayda doğurur. Bütçenin hazırlanmasına iştirak ettirilen kısım şefleri işletmenin sadece basit bir müstahdemi olmak gibi bir histen kurtularak mes'uliyetlerini daha kuvvetle idrak ederler. Bütçe işlerinde uzun tecrübelerle sahip olan Amerikalı bir sanayici bu hale «Ownership attitude» adını vermiştir [23].

Bütçe tanzim ve onu tatbik etmenin plânlı hareket etmek demek olduğunu biliyoruz. Plânlı hareket edebilmek için de ne istediğini bilen, sevk ve idare edebilmek kabiliyetine sahip olan insanlara ihtiyaç vardır. Ancak bu kabiliyet te, diğer bazı şahsî vasıflar gibi, kimisinde doğuştan mevcuttur, kimisi için de sonradan kazanılmak ister [24].

Bütçelerin tanziminde gözönünde bulundurulacak esaslı diğer bir nokta da : onların hazırlanmasına herhangi bir sıfatla katılan bütün şahısların vazifelerinin önemini takdir etmeleri ve çalışmalarına mesnet teşkil eden vesikalar ve bilgiler üzerinde hassasiyetle durmaları, bütün kısmî bütçelerin birbirine tâbi olduğunu bilmeleri ve karşılıklı bir yardım ve anlayış zihniyetinden hiç ayrılmamaları lüzumludur.

Bir çok küçük işletmeler henüz bütçe tanzim etmek zahmetine katlanmamaktadırlar. Bu gibi işletmelerin geleceğe müteallik çeşitli plânları sahiplerinin zihinlerinde saklıdır.

[22] Dr. Adolph Matz., a.g.k., sahife 21.

[23] Ernst Gerwig, a.g.k., sahife 243.

[24] Alfred Walter, a.g.k., cilt 2, sahife 240.

Yıllık bütçeler :

Bunlar umumî bir mahiyet taşıyan plânlardır. Aşağıda göreceğimiz finans, produksiyon ve satış bütçeleri bu umumî bütçelerin bir rcüz'ünü teşkil ederler. Ancak bir işletmenin umumî bütçe çıkarabilmek için bu sahada daha evvel tecrübeler edinmiş olması, daha basit çalışmaları icap ettiren produksiyon bütçesi, satış bütçesi gibi kısmî bütçeleri tertipleyip tatbik etmiş bulunması daha faydalı görülmektedir. Her işletmenin bir bütçeye sahip olması istenmekle beraber bu işe umumî bir bütçe ile başlanması tavsiye edilmemektedir [25].

Süreleri bir yıl ve daha fazla bir zamanı kapsayan plânlar uzun süreli bütçeler sınıfına dahil sayılırlar. Yıllık bütçe uzun süreli olanların içinde süresi en kısa olanıdır. Plâna bağlanan süre kısaltıkça plândaki rakamların hakikatlere daha yaklaşması ihtimali arttığından senelik plân daha uzun vâdeli olanlarından bu bakımdan büyük bir ayrılık gösterir. Senelik plânlara yalnız özel ekonomi sahasında değil devlet ve diğer âmme kurumları sektöründe de kendinden uzun ve kısa süreli plânlara nazaran ve daha geniş bir yer işgal ederler. Bir çok işletmelerde bütçe tabirinden bu yıllık plânlara anlaşılır. Gidışatını sistemli bir bütçe kontrolüne tâbi tutmayı henüz lâyıkile öğrenmemiş işletmelerde dahi umumî ve fakat basit yıllık bütçeye rastlanır.

Finans (kapital) bütçeleri :

Finans veya sermaye bütçeleri işletmelerin muayyen bir süreye taallük eden nakit ihtiyaçlarının nerelerden karşılanabileceğini ve tahsil edilecek paraların nerelere harcanacağını hesaplayan plânlardır. İyi bir idarenin temini için, ayrıca satış ve produksiyon plânları yapılmamış dahi olsa, finans plânına mutlaka ihtiyaç vardır. Finans plânlarının süreleri işletmenin evvelâ nev'ine, yani bir endüstri veya ticaret veya banka veya nakliye veya sigorta işletmesi olduğuna göre ve sonra da finans durumuna göre değişir. Kâfi derecede nakit mevcuduna sahip büyük sermayeleri elde bulunması halinde finans plânları daha uzun tutarak altı aylık veya bir senelik sürelerle bağlanabilirler. Bunların daha ziyade 3 ve 4 aylık süreler için tanzim edildiklerinden bahsedilirse de bazan haftalık ve hattâ günlük finans plânlarının yapıldığına da rastlanmaktadır [26].

[24] Walter S. Bitterling, a.g.k., sahife 12.

[26] Dr. Adolph Matz, a.g.k., sahife 55.

İşletmecilikte sermaye unsuru devamlı değişiklikler gösteren bir bünyeye sahiptir. Bu sebepten finans bütçelerinin tanziminde bir çok güçlüklerle karşılaşmaktadır. Sermaye devamlı değişikliklere tâbi olunca, onu meydana getiren kısımlar arasındaki nisbetler de değişir. Makinelere, binalara ve emsali sabit kıymetlere yatırılan tesis kapitali nisbî bir istikrar gösterirse de kararsızlık ve hareketlilik işletme sermayesinde açık bir şekil alır. Bu nevi sermayeden ne miktara ihtiyaç olduğunu evvelden tayin etmek kolay bir iş değildir. Bunu tesbit için hangi sahalara ne kadar bir süre için hangi meblâğların tahsis edileceğinin bilinmesine lüzum vardır. Bu meselelere ait hesapların sermayenin devir sür'ati ile de yakın irtibatı vardır. Ancak sermaye ihtiyacını bulmak için devir sür'atini tesbit etmek kâfi değildir. Teis sermayesi ile işletme sermayesi arasındaki münasebetin produksiyon unsuruna bağlı olarak devamlı değişiklikler göstermesi güçlükleri artıran diğer bir sebeptir. Sermaye ihtiyacına tesir icra eden diğer unsurların başında teknik sahadaki değişikliklerle sosyal gelişmeler zikrolunmaktadır.

Teknik buluşlara dayanılarak yeni makinelerin kullanılmağa başlaması veya yeni tip mamûllerin yapılması bünyesinde o zamana kadar işçilik masrafları unsuru galip olan bir işletmenin sabit sermaye ihtiyacını geniş ölçüde arttırabilir. Keza sosyal sahadaki değişiklikler evvelden kestirilemeyen umumî ücret artışlarını doğurur ve böylece mütedavil sermaye ihtiyacını çoğaltırlar. Halk tabakalarının muhtelif sınıflarının gelirlerindeki tahavvüller de bu bakımdan ehemmiyet taşırlar. Moda değişikliklerinin de sermaye ihtiyacı üzerine müessir olduğu unutulmamalıdır.

Bu sebeplerden finans plânlarının olağan üstü halleri de, imkân nisbetinde, derpiş etmeğe çalışması faydadan hali değildir. Hattâ teknik sahadaki değişikliklerin sürpriz halini almaması için finans plânlarının tanziminde ilmî araştırmaların da gözönünde bulundurulması tavsiye edilmektedir [27].

Tatbikatta rastlanan finans bütçeleri ekseriya muayyen bir süre için hazırlanmış umumî mahiyetteki plânlardır. Ancak özel hâdiseler için de özel finans plânlarına ihtiyaç vardır. Meselâ bir sağlamaştırma (Assenissement-Sanierung) veya bir füzyon muamelesi için hususî birer finans plânı yapılmalıdır. Yeni kuruluşların finanse edilmesi, ticarî veya sınaî iştiraklere katılmalar, büyük inşaat pro-

[27] Ernst Gerwig, a.g.k., sahife 219.

jeleri, geniş çaptaki teknik ve ilmi denemeler hep ayrı birer finans plânına ihtiyaç gösteren işlerdir.

Likit vasıtaların hasıl olduğu her yerde onların en iyi şekilde yatırılması, ifası finans plânına düşen bir vazifedir. Kâfi miktarda likit vasıta sağlanamayacağı plândan anlaşılırsa o zaman ya masrafların kısılması veya sarfiyatın geciktirilmesi yoluna gidilir veya hut da yeni gelir veya kredi kaynakları araştırılır. Her finans plânının esas gayeleri bunlardır.

Produksiyon bütçesi :

Produksiyon bütçesi, umumî bütçelerin imalâtın nasıl yapılacağını, mikdarını, ham maddelerin ve mamullerin mikdarını tesbit eden kısımdır. Esas vazifesi satılıp ta henüz imal edilmemiş olan veya satışa arz edilecek olan mamullerin zamanında imal edilmesini temin etmektir. Produksiyon bütçeleri kıymet ifade eden rakamların yanında ve satış bütçelerinde olduğu gibi, mikdarlara da özel bir yer verirler. Produksiyon bütçeleri umumiyetle, daha uzun süreli umumî bütçelerin çerçevesi içinde yer alsalar dahi, kısa süreler için tanzim olunurlar. Produksiyon bütçeleri bahsinde literatürde en fazla üstünde durulan nokta bunların satış plânlarıyla kordine edilmesidir.

Satış kısmının bütçesi hazırlanırken en fazla kâr getiren mamuller üstünde durularak daha az kârla satılabilen bir kısım mamullerin ihmal edilmesi bu neviden olan mamulleri meydana getiren makinelerin düşük kapasitelerle çalışmalarını intaç edebilir. Bu halin doğurduğu zararlar ise çok defa satış kısmının diğer sahalardan sağladığı kârları kısmen veya tamamen ifna edecek önemdedir. Produksiyon bütçelerinin hazırlanmasında sürüm imkânlarından sonra gözönünde bulundurulacak cihetler produksiyon cihazının kapasitesi, malzeme ve ham maddelerin tedariki imkânı, elde mevcut sermaye mikdarıdır.

Produksiyon bütçesinin hazırlanmasında teknik kısımların idarî personelin ve hassaten satış kısmı şefinin işbirliği yapmasına bilhassa ihtiyaç vardır.

Satış bütçesi :

Satış bütçelerinde satılması mevzu bahis olan malın veya hizmetin cinsi esas ittihaz edilerek iç ve dış piyasalarda hangi bölge-lerin ve ne sınıf halkın alıcı olarak çıkabileceğinin tesbitine çalışı-

ılır. Muayyen bir süre içinde satılabilecek malların hakikate yakın bir şekilde tesbiti işletmenin kontrolü bakımından en değerli mesnedlerden birini teşkil eder.

Satış bütçelerinin meydana getirilebilmesi için de işletmecilikte ayrı bir bahis teşkil eden piyasa tahlillerine ihtiyaç vardır.

Satış bütçelerinin hazırlanmasında iki noktadan hareket edilir. Evvelâ işletmenin dışındaki tesirler, sonra da işletmenin içinden gelerek satışa tesir eden unsurlar incelenir. Dış tesirler : muayyen endüstri branşlarındaki konjonktür durumu, hükümetlerce alınan iktisadî tedbirler, halkın alım gücü, satış bölgelerindeki nüfus hareketleri ve nüfusun yaşama seviyesinin gelişmesidir. İç faktörler olarak : geçmişteki satış miktarları, işletmenin imal kapasitesi, yeni mamûl tipleri meydana getirmek ihtiyacı, işletmenin tevsi, mamullerin sezonlara bağli olması, satış kısmının yapacağı tahminler, komisyoncular ve mümessiller için muayyen satış limitlerinin tesbiti ve elde edilmesi istenen kâr miktarı sayılabilir.

Senelik umumî bütçeler satış bütçelerinin kısa süreler için tanzim edilmesi, mümkün olursa aylık bölümlere bölünmesi uygun görülmektedir.

Geçmiş zamanların satış istatistikleri satış bütçelerinin temel taşı mesabesinde sayılmaktadır. Bu istatistiklerin gösterdiği eski müşterilerin muhafaza edilebilmesi için uygun reklâm ve propaganda faaliyetlerine ihtiyaç vardır.

Satış bütçesine onun bütün plânların temelini teşkil ettiğini söyleyecek kadar önem veren müellifler olduğu gibi produksiyon, satış ve finans bütçeleri arasında bu bakımdan bir fark gözetmeyenler ve bütün meselenin bu plânların en iyi şekilde birbirleriyle ahenkleştirilmesinde olduğunda ısrar edenler de vardır [28].

Bu koordinasyon prensibine riayet etmesini bilmiyen ve satış kısmına ait plânlayıcı, organize edici tedbirlerini işletmenin diğer kısımlarının bünyesine ve icaplarına uyduramıyan bir satış politikası vazifesini başarmış sayılamaz.

[28] F.A. Schmitt ve Dr. F. Schmitt, a.g.k., sahife 501 ve Gutenberg, a.g.k., cilt 2, sahife 2.

MÜTEKÂMİL BİR GÜMRÜK SİSTEMİNE OLAN İHTİYACIMIZ

Mustafa Nuri ANIL

Gümrük, Nakliyat ve Ticaret Müşaviri

A. ÖNSÖZ

Gümrük sistemi, esas itibariyle, aynı adı taşıyan önemli bir istihlâk vergisinin mevzuunu, miktarını, tarh ve cibayet usullerini ve aynı zamanda hedef tuttuğu eşyanın giriş, çıkış ve geçiş hareketlerini nizamlayan mevzuatı ifade eder.

Ancak, vergi miktar ve nisbetlerinin olduğu kadar, buna tâbi olan ve olmayan maddelerin ve durumların tesbitinin tamamen iktisadî karakter arzettiği şüphesizdir. Bütün memleketler, ekonomik durumlarının icabı olarak, kendi mamul ve mahsullerinin himayesi ve kendi sınırları içinde yabancı menşeli benzerlerinin rekabetinden masun tutulması için gümrük vergisine başvururlar. Bundan ötürü malî karakterdeki gümrük vergilerinin yanı başında ekonomik icab-lara göre konmuş vergilere de rastlanmaktadır. Bundan başka eşya-nın gümrük sınırlarını aşmasında takip edilecek usuller veya yapı-lacak tahditler tamamen iktisadî mahiyette tedbirlerdir.

Bu itibarla gümrük sistemi, hasılat itibariyle Hazinesinin önemli kaynaklarından biri olmak bakımından olduğu kadar, memleketin iktisadî hayatı ile olan sıkı münasebetleri dolayısıyla ve bilhassa memleketin ticarî ve sınaî hayata vasıtalı ve vasıtasız derin tesir-leri noktasından, her memleketin ekonomik bünyesi içinde önemli bir yer işgal eder.

Gümrük sistemlerinin, vergi tarh ve cibayet usullerine ilişkin hükümleri, bir çok memleketlerde en mütekâmil şekillere ulaşmıştır. Ancak, verginin tevcih gayesi, miktar ve nisbeti daima millî bir mesele olarak kalmış, memleketin iktisadî icaplarına, sanayi ve zi-raatının kol ve çeşitlerine ve bunların mahallî ihtiyaçları karşı-la-yış derecesine göre ayarlanacak dahilî bir konu olarak mütalâa edilmiştir.

Gümrük rejimlerinin tayin ve tesbiti; yani eşyanın giriş, çıkış ve geçiş şartlarını ve vergiye tabiiyet veya bundan istisnaiyetini

tesbit hususları hedef ve gaye bakımından iktisadî olmakla beraber vergi cibayeti ile olan sıkı münasebet bakımından da malî bir mevzudur.

Görülüyor ki, gümrük sistemini kurarken, millî ihtiyaçların icaplarını gözönünde bulundurmak kaydı ile, milletlerarası tatbikat ve taamüllerden faydalanmak imkânı vardır. Sistemin usullere ilişkin bünyesi o kadar çok işlenmiş, kaide ve hükümleri o kadar gelişmiştir ki, müttekâmil bir sistem kurma çalışmalarında uzun boylu zorluklara rastlamak bahis konusu değildir. Buna mukabil, usulleri tesbit ederken memleketin özelliklerini yani o muhit içinde yaşayan mükellefin itiyad ve temayülünü ve memurun seviye ve anlayışını gözönünde bulundurmak ve bu suretle mahallî renk ve havayı mevzuatın bünyesine, zaruret derecesinde, aksettirmek lüzumunu gözden uzak tutmamak lâzımdır.

Mevzuumuz, bizde bugün câri olan gümrük sisteminin aksaklıklarını, iyi işlemiyen taraflarını, hükümlerdeki isabetsizliklerini ortaya koymak ve müttekâmil bir gümrük sistemine olan ihtiyacımızı belirtmektir.

Bunun için, ilk önce bizde gelmiş ve geçmiş sistemlerin tarihçesine kısa bir göz attıktan sonra, bugünkü sistemin gümrük meselelerinin başlıcaları — sekiz mevzu — üzerindeki aksaklıklarını umumî çizgiler halinde mütalâa ederek neticeye ulaşmağa çalışacağız.

Şunu da belirtmeliyim ki, bir konferans çerçevesi içinde gümrük sistemimizin etraflı ve tam intikâdını yapmak mümkün olmadığı gibi, müttekâmil örnekleri bulup ortaya koymak gibi sabır ve zaman isteyen metodlu bir çalışmaya girişmek de kâbil değildir.

Biz, gelişmiş bir sistemi memlekete kazandıracak metodlu çalışmalarını ilgililere bırakarak, sadece, öne sürdüğümüz iddianın dayanaklarını umumî çizgiler halinde vermek ve bazı müttekâmil sistemlere işaret etmekle yetişeceğiz.

B. TARİHÇE

Bizdeki gümrük sistemlerinin tarihçesini :

- 1) Mevruhiyetten önceki devir,
- 2) Mevruhiyet devri,
- 3) Cumhuriyet devri.

diye üç bölüm halinde, kısaca ve mevzuumuzla ilgisi nisbetinde gözden geçireceğiz.

1 — Meşrutiyetten önceki devirlerde, mevzuat olarak mücelledatı rusumiye (yani ciltli genel emirler) vardı. Rüsumat emanetine intikal eden her mesele incelenir ve merkezin o mesele hakkında direktifi genel emir halinde tesbit ve gümrüklere tebliğ edilirdi. Bu emirler yıl sonunda toplu olarak basılır ve ciltli halde gümrüklere yollanırdı. Benzeri işlerde bu emirler, tatbikatçıların elinde dayanak teşkil ederdi. Bu suretle, mevzuat olarak bu emirlerle bir iki nizam-nameden başka bir sey yoktu. (Gümrüklerce icra edilecek muamelelâtı rusumiyede hile ve hudanen nev'ine dair) 29 Şevval 1279 (1863) tarihli nizamname, gümrükçülüğün esasını teşkil ederdi. Vergi kıymet üzerinden alınır ve bu suretle tarifeye ihtiyaç hissedilmezdi. Rüsumat emanetinin teşkilinden önceki (1860 yılı) devirde ise, giriş ve çıkışta ve memleket içinde bir yerden bir yere nakil sırasında, türlü adlarla ve mütefavit had ve nisbetlerde alınacak gümrük vergileri, Fatih Kanunnamesine ve padişahların iradelerine istinat etmekteydi. Bu devirde, teşkilâtın elinde tarh ve cibayet usullerini belirten mevzuat mevcut değildi [1].

2 — 1908 yılında ilân edilen İkinci Meşrutiyet, gümrük mesleğine hayli şeyler kazandırmıştır. İlk önce, Rüsumat emaneti, Rüsumat Umum Müdürülüğü olarak teşkilâtlandırılmış ve akabinde İngiltere'den bir müşavir celbine tevşessül edilmiştir. Crawfort, müsbet ve şuurlu çalışmalarıyla Türkiye'de yabancı müşavirler için istisna teşkil eden bir gayret sarfetmiştir. O zamana kadar mübassır defterlerinde yürütülen re'sen tahakkukları bir tarafa bırakarak, beyan sistemini ilk tatbik eden o dur. Hazırlanmış olduğu geniş çaptaki talimatnamede (1910 yılı), muamelenin muhtelif şekil ve şartları hakkında tatbik edilecek hükümler belirtiliyordu. Crawfort, hergün tatbikatı kontrol eder, tatbikçileri dinler, onları aydınlatır, muameleyi bir insicam ve istikrar çerçevesi içine almağa çalışırdı. Gümrüğün aydın zümresini teşkil eden, zamanın genç Darüşşefakâhlarını yetiştiribeğe çalışır, bunlardan lisan bilenleri Fransa gümrüklerine staja gönderirdi. Crawfort, gümrük mesleğini kalkındırmak, mazbut bir hale getirmek, mevzuat sahibi kılmak için pek çok emek vermiş, canla başla çalışmıştır.

Mevzuatın ikinci bir merhaleye ulaşması için, Osmanlı Hükümetinin bütün Avrupa'nın bir ölüm ve kalım kavgasına atılmasından faydalanarak, kapitülasyonların ilgasına tevessül etmesini beklemek lâzımgelmmişti.

[1] Ahmet Esat Benim (Gümrük Rehberi sahibi) nin notları.

Osmanlı Hükûmetince tek taraflı olarak yapılan ilgayı müteakip, epey bir zamandan beri hazırlanmakta olan spesifik tarife bir kanunla kabul ve neşredilmiş ve bu suretle Osmanlı Hükûmeti ithalâta serbestçe vergi vazetmek hususundaki hükûmranlık hakkını kullanma durumuna geçmiştir (10 Mart 1917). Bunu takiben neşredilen 11 Nisan 1918 tarihli Gümrük Kanunu, zamanın gümrük sistemini ikmal etmiş oluyordu. Bu kanun da, uzun süren metodik çalışmaların mahsulü ve zamanına göre bir tekâmül ifadesidir.

Mütareke devrinde işgal kuvvetlerinin, İstanbul Hükûmetine bağlı bölgelerde gümrük sistemindeki bu tekâmülün önüne geçerek, kapitüle rejime avdet etmek ve gümrük işlerini Duyunü Umumiye'nin gümrükteki kontrol servisinin fiilî ve müdahaleci idaresine tevdi etmek yolundaki ric'i hareketine mukabil, Anadolu'da teşekkül eden millî idare, tarife ve gümrük kanunlarının tatbikine devam etmiştir.

3 — Cumhuriyet devrinde, ilkönce gümrük giriş tarifesi değiştirildi. 8.6.1929 tarih ve 1499 sayılı kanun, memlekete yeni bir tarife kazandırmıştır. Bu spesifik tarife, bu maksatla kurulan Vekâletler arası bir komisyonun üç yıllık çalışmalarıyla meydana gelmiş ve (1.10.1929 - 6.6.1954) tarihleri arasında yürürlükte kalmıştır.

Zaman zaman birçok değişikliklerle eklere maruz kalmış olmasına rağmen, izahnamesi yapılmadığı için, yürürlükten kalktığı güne kadar, tatbikatta birçok ihtilâflara ve anlayış farklarına meydan veren bu tarife, hâmi bir karakter taşımış ve gerçekten memlekette muhtelif branşlarda sanayi kurulmasına hizmet etmiştir.

1918 tarihli Gümrük Kanunu, Cumhuriyet devrinde, birçok değişiklikler geçirmiş, ek kanunlarla zamanın ihtiyaçlarına uydurulmak istenilmiştir. Buna rağmen, kanunun yeni baştan değiştirilmesine zaruret görülerek, 1941 yılının sonlarına doğru T.B.M.M. ne sunulan tasarı, ancak 2.5.1949 tarihinde kanunlaştı. 11.11.1949 tarihinde yürürlüğe giren 5383 sayılı Gümrük Kanunu, bu suretle, yedi yıl önceki tetkikler esas tutularak ve bu müddet içindeki muasır müdevvenatın geçirdiği istihaleler itibare alınmayarak intişar etmiş bulunuyordu. Kanunun muhtelif hükümleri ayrıca tetkikimizden geçecek ve bugünkü ihtiyaçlara ne dereceye kadar uygun olduğu, muasır müdevvenata göre ne gibi farklar irae ettiği anlaşılacaktır.

6.6.1954 tarihinden itibaren yürürlüğe giren advalorem tarife, 6.3.1954 tarih ve 6290 sayılı kanunla kabul edilmiştir. Bu kanun, aynı zamanda Gümrük kanununda kıymet usulünün icabı olarak bazı değişiklikler yapmıştır.

Gümrük mevzuatı bakımında, meşrutiyet devri bir çok yenilikler getirmiş ve kısa zaman içinde memlekete iki ana kanun kazandırmıştır.

Halen tatbikte bulunan mevzuat üzerindeki tetkiklerimize mevzu olarak seçtiğimiz sekiz bahis hakkındaki teşrihlerimiz, müttekâmil bir sisteme kavuşmak emrinde meşrutiyet devrine kıyasla, müteakip devirlerdeki çalışmaların kifayetsizliğini meydana koyacaktır.

I. GİRİŞ TARİFESİ

Tarihçeyi gözden geçirirken, ilk tarifemizin 1.9.1916 ve bunu takip eden ikinci tarifinin 1.10.1929 tarihinde yürürlüğe girdiğini söylemiştik. Bu ikinci tarife 6.6.1954 tarihine kadar tatbik edildikten sonra yerini ad valorem tarifine bırakmıştır.

6290 sayılı kanunla kabul edilen bu tarife Brüksel tarife anlaşmasına ekli nomanklatüre göre hazırlanmıştır.

15.12.1950 tarihinde bazı devletler arasında imzalanan ve gümrük tarifelerinin aynı nomanklatüre bağlanmasını istihdaf eden mukaveleye 7.1.1955 tarih ve 6448 sayılı kanunla iltihak edilmiştir. [2]

Nomanklatür, tarife pozisyon numarası, eşya cinsi hanelerini ve ayrıca Bölüm ve fasıl taksimatını ve umumî ihtarları ihtiva etmektedir. Âkitler bu nomanklatür bünyesinde değişiklik yapmamağı kabul etmişlerdir.

Bu nomanklatüre uygun tarife yapan devletler halen onbire yükselmiştir. Fransa, kısım kısım yaptığı tatbikattan sonra, ahdi nomanklatüre uygun tarifeyi 1.1.1956 tarihinden itibaren küll halinde tatbike başlamıştır. Mukavele gereğince tarife pozisyonlarına sadık kalmakla beraber, supozisyon ihdasına âkitler serbest bırakılmışlardır. Vergi nisbetlerinin tayin ve tesbitinin her hükûmetin hükümlerine taallük eden hukukî bir problem olduğunu ilâveye lüzum yoktur.

Türkiye'de tatbik edilen advalorem tarife, Brüksel nomanklatürünün İngilizce ve Fransızca metinleri itibare alınarak vücade getirilmiştir. 31 bölüm ve 99 fasıl ihtiva eden tarifinin, fasıl numaraları başa alınmak ve pozisyonlarını her defasında 01 den başlatmak suretile, pozisyonların dört rakamlı numaralarla ifade edilmesi esası kabul edilmiştir.

[2] İltihak keyfiyeti, tarifinin tasdikine dair olan 4290 sayılı kanundan muahar bir tarihte kanunlaşmıştır.

Nomanklatürün Türkçesi vücade getirildikten sonra, ihdas edilecek supozisyonları hazırlamak, konacak vergi nisbetlerini tesbit etmekle Bakanlıklar arası bir komisyon meşgul olmuştur.

Elimizdeki tarifenin aksaklıklarını üç grupta mütalâa edebiliriz :

a) Nomanklatürün türkçeye intibak ettirilmesindeki yanlışlıklar.

Nomanklatürde ingilizce ve fransızca olarak rastlanan teknik terimlerin türkçe karşılıklarının bulunmasında zorluklara rastlanmış olduğu gibi, umumiyetle ifade, münakkah değildir. Hatta bazı yerlerde mâna anlayışında hataya düşülmüş, sıfatların mevsuflardan hepsine mi, bir kısmına mı ait olduğu yolunda tereddüdlere meydan verilmiştir. Nomanklatürün nasıl fransızca ve ingilizcesi birbirinin tercümesi değilse, bizim için de asıllarına uygun bir türkçe nomanklatür vücade getirmek ihtiyacı mevcuttur.

b) Komisyon, esas pozisyonların çerçevesini aşan ve buna uymayan supozisyonlar vücade getirmiş ve bu suretle, pozisyon ile supozisyon arasında hüküm ayrılıkları vücade getirmiştir.

c) Bundan başka olarak, pozisyon ve supozisyonlara konan vergi nisbetleri, umumiyetle yüksek seviyede tutulmuş ve hazineye yüksek bir irad temini esas prensip olarak gözetilmiştir.

Bunun neticesi olarak, Türkiye'de kurulu sanayi kollarının ham, yarı mamul veya mamul ilk maddelerile yardımcı maddelerine konan vergilerin, bu sanayi faaliyetlerini sekte dar edecek ve benzeri yabancı mamûllerin rekabetini önleyemeyecek seviyeye ulaştığı olmuştur. İthalât güçleşmemiş olsaydı, bol miktarda misal vermek imkânı olan bu hâdise, şimdilik, yerli sanayi yüksek maliyetlere varmasını intaç etmiştir.

Bunun ikinci bir neticesi, yeniden kurulması düşünülen sanayi bu anormal hâdise karşısında kurulmasından vazgeçilmesi olmuştur [3].

Bir tarifenin tatbikindeki insicam, münasebet ve istikrarı ayarlayacak olan tarife izahnamesi ile tarife repertuarıdır. İzahname; her tarife pozisyonlarındaki eşyanın cins ve neveleri ile buna yakın

[3] Bir misal olarak, memleketimizde kurulması plânlaştırılmış olan sun'î lif fabrikasının kuruluşunun bu tarifenin intişarı üzerine geri bırakılmış olması gösterilebilir (Mart 1954).

muamelelerden farklarını, pozisyona hangi eşyanın dahil ve hangi eşyanın hariç olduğunu belirtir ve bu suretle, pozisyonlar arasındaki tedahülün önlenmesi imkânını derpiş eder. Repertuar ise, alfabetik bir sıra dahilinde, tarifede adları ile gösterilen ve gösterilmeyen esyayı ve bunların tatbik edildikleri pozisyonların numaralarını gösterir. Sihatli bir tatbikat için bu iki yardımcı eserin elde bulunması elzemdir. Nitekim, Gümrük Konseyi, nomanklatürün muvazi olarak izahnameyi de fransızca ve ingilizce olarak hazırlamış bulunuyor. Fransa, 1.1.1956 tarihinden itibaren Brüksel nomanklatürüne uygun yeni advalorem tarifeyi yürürlüğe koyarken, Brüksel tarife izahnamesinin fransızca metninde aynen tatbik edilceğini ilân etmiştir [4].

Bizde henüz ne izahname ve ne de repertuar mevcut değildir. 32 yıl yürürlükte kalmış olan bundan önceki spesifik tarife için, bu müddet içinde ancak repertuar yapılabilmisti [5] Bu defa başka dillerdeki izahnamenin, sadece adaptasyonu bahis konusudur. Tarife tatbikatının mihverinden ayrılmaması ve tatbikçilerin muayyen hâdiselerin tesiri altında, prensipleri ihlâl etmelerine meydan kalmaması, ancak, bu izahnamenin intişarına bağlıdır.

Nomanklatürün türkçeye intibak hataları, ciddi araştırmalara dayanan bir tashih cetvelinin kanunlaşmasını gerektirmektedir.

Türkiye'nin iktisadî konjonktürüne uygun giriş vergilerinin isabetle tesbiti işi, önemli ve sistematik incelemelerin neticesinde en iyi hal şekline ulaşabilir.

Bir tarifenin çeşitli pozisyonlarına konacak ithal vergilerinin iyi ayarlanabilmesi için, esyayı, meselâ, şu guruplara ayırmak ve bunlara konacak vergi nisbetlerini gurup itibarile tesbit etmek icap ediyor :

1 — Maarifin intişarına hizmet eden kitap, harita, film, alet ve makineler;

2 — Umumî sıhhati koruyan ve tedavide kullanılan kimyevî maddeler, ilâçlar, alât ve makineler;

3 — Yurdun millî emniyet ve müdafaasına yarayan eşya;

[4] Moniteur Officiel du Commerce et de L'industrie, No. 1758.

[5] Dört yıllık bir hazırlanış devresinden sonra, Repertuar ancak 24.5.1941 tarihinde yürürlüğe girebilmişti.

- 4 — Ziraatin teşvikine, zirai haşaratla mücadeleyle ilişkin maddeler;
- 5 — Memlekette müesse sanayi kollarında kullanılan ilk maddelerle yardımcı maddeler;
- 6 — İstihsale yarayan tesisat, teçizat, makine ve âletler;
- 7 — Memleketin hayat seviyesini yükseltmeye yarayan konfor maddeleri;
- 8 — Lüks maddeler.

Bu tasnifi daha geniş bir kadro dahilinde yapmak ve hattâ tâli bölümlere de ayırmak mümkündür.

Bu guruplara dahil eşyadan bazıları için başka bir kullanım yeri olup olmadığına göre tâli pozisyon yolu ile, farklı vergiler ihdası cihetine gidilebileceği gibi, umumiyetle, mamûl madde ile ilk maddesi arasında vergi ayarlaması yapmak zaruridir.

Yukarıda kısaca gözden geçirdiğimiz aksaklıkların ilk ikisini düzeltmek gümrük mesleğine terettüp eder. Üçüncü kategoride mütalâa ettiğimiz durum en geniş mikyasta iktisadî tetkikleri gerektirmekte ve tahakkuku da, Bakanlıklar arası sıkı bir işbirliğine bağlı kalmaktadır.

GATT anlaşmasıyle tatbikini taahhüt ettiğimiz ahdi tarifelerin, ad valorem tarifeye intibakını yaparken, 1929 tarife tasniflerinden tamamen uzaklaşmak ve indirimli maddeler için advalorem tarifelin bünyesinde tam bir kaynaşma yapmak beklenirken, eski tarife tasniflerine kısmen olsun, yer bırakan bir intibak yapılmış olması, bünye itibariyle ayrı karakterde olan iki tarife metninin aynı zamanda yaşamasına ve bu da tatbikatta hayli komplikasyonlara meydan vermektedir [6]. Bu intibakta tam bir isabet gösterilmemiş olduğu ise, neşredilegelen tashiherin miktarından anlaşılmalıdır. [7].

II. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ

Brüksel nomanklatürüne uygun advalorem tarifenin 6.6.1954 tarihinde yürürlüğe girmesi [8] ile beraber eşyanın gümrük kıyme-

[6] 11.6.1955 tarih ve 4/5356 sayılı kararname.

[7] 9060, 9091, 9108, 9217, 9289 ve 9304 sayılı resmî gazeteler.

[8] 6290 sayılı kanun.

tini tesbit konusu birinci plânda bir yer isgal etmeğe başlamıştır. Gerçi Türkiye'de 1916 spesifik tarifesiinden önce de advalorem vergi sistemi tatbik mevkiinde idi. Ancak o sıralarda gümrük idaresi, eşya için mükellefin kabul etmediği yüksek bir fiat tesbit etmesi halinde eşyayı bu fiat üzerinden satınalmak mecburiyetinde idi. Aynı fiata satamadığı takdirde hazineyi izrar etmekten çekinen gümrük memurları kıymeti yükseltme hususunda dikkatli davranırlardı. Bu pratik hal şekli, kıymet mefhumuna uzun boylu izahlar aramaktan gümrüğe varetse tutuyordu. Brüksel nomanklatürünün kabulüne takaddüm eden 38 yıllık devre içinde, pozisyonları hemen hemen istisnasız sıklet esasına istinat eden iki tarife tatbik mevkiinde kalmış ve kıymet hakkında pek de tatbikat yapılmamıştır. Gerçi 1927 yılından bu yana, eşyanın kıymeti üzerinden alınan ithalât muamele vergisi gümrüklerimizde tatbik mevkiinde ise de, gümrükler kıymet mevzuu üzerinde pek de durmamışlardır.

Bu defa advalorem tarife ile birlikte noksan kıymet beyanı fiillerine karşı 10 misli cezanın tatbikine başlanması [9], bu mevzu üzerinde büyük bir hassasiyet doğurmuştur.

Eşyanın gümrük kıymetinin tarifi için Gümrük Kanununa yalnız bir madde tahsis edilmiştir. Kanunda, noksan kıymet beyanlarının cezasiyle kıymet üzerinde hâdis olacak ihtilâfların hal şeklinden bâhis birer fıkra daha mevcuttur [10].

Kanun; kıymeti, eşyanın normal fiatı olarak tarif etmiştir. Bundan ne kastedtiği kanunda bir nebze izah edilmiş olmakla beraber, mevzuun kanunda yer almamış bir çok cihetleri mükelleflerle gümrük idareleri arasında halâ münakaşa halindedir. Gümrük idaresi kanunun boşluklarını doldurmak ve servislerini aydınlatmak yolunu tutmadığından tahakkuk vazifesi ile mükellef memurlar kendi içtihadları ile hareket etmekte ve bu suretle tatbikatta istikrar ve mümaselet temin olunamamaktadır.

Tatbikatın iki yıla yakın bir zamandanberi devam edegelmesine rağmen, henüz umumî bir hal şekline bağlanmadan ortada duran mevzuların bir kısmı şunlardır :

1) Ticarete teamül halinde olan iskontolar kabul edilecek midir? Bunlar arasında % 90 a kadar varan iskontolar karşısında ne

[9] Gümrük Kanununun 148/2 maddesi.

[10] Gümrük Kanununun 148/2 ve 76/3 maddeleri.

durum alınacaktır? İskontoları umumî ve hususî olarak tasnif etmek yerinde ve bunlardan umumî mahiyettekileri kabul etmek doğru mudur?

2) Acenta ve mümessiller satıcıdan komisyon almış olmalarına rağmen, alıcıdan da bir menfaat temin etmişlerse, bu menfaat vergi matrahına girecek midir?

3) Acente ve mümessillerin satıcıdan komisyon almadıkları hallerde alıcılardan temin ettikleri menfaate satış komisyonu nazari ile bakılacak mıdır?

4) Acente ve mümessillerin satıcıdan doğrudan doğruya celttikleri emtianın fatura fiatlarına komisyon payı olarak bir miktar ilâve edilecek midir? Edilecekse bu miktar ne olmalıdır?

5) Mümessil ve acente ile alıcı arasında hizmet ifa eden mütevasıtın alıcıdan temin ettiği ücret satış komisyonu mudur?

6) Satıcıdan komisyon olmamış olan acente alıcıya finansman yapmış ve bunun mukabilinde bir menfaat temin etmiş ise bunun gümrük kıymetine ilâvesi caiz midir?

7) Kıymetin alçak seviyede tesbit edildiği kanaati doğuruyorsa kıymeti yükseltmede nasıl hareket edilecektir?

Bu ve buna benzer mevzular üzerinde tatbikatı muayyen bir istikamete yöneltecek umumî esaslar tesbit edilmemiş olmasına rağmen, hâris olan ihtilâfları tetkik eden Devlet Şûrası verdiği kararlarla konuların mühim bir kısmını aydınlatabilmiştir.

Akreditif masraflarının fatura kıymetlerine ilâvesi gerektiği yolunda alınan ve normal kıymet anlamına açıkça muhalif bulunan karar, konunun bizde henüz iyice anlaşılmamış olduğuna tipik bir misaldir [11].

Eşyanın gümrük kıymetine ilişkin bütün meseleleri ele alınarak, bunları aydınlatacak ve tatbikata rehber olacak bir berraklığa kavuşturmak, kendisini hissettiren başlıca bir ihtiyaçtır.

6449 sayılı kanunla iltihak ettiğimiz Brüksel Kıymet Tarifi Mukavelesinin tarife ilişkin hükümleri de, gümrüklerimizdeki sınıktılı durumu aydınlatacak genişlikte ve açıklıkta değildir.

[11] Gümrük ve İnhisarlar Vekâletinin Ekim 1955 tarihli emri. Fransa Gümrükler Umum Müdürlüğünün 10.11.1955 tarih ve 1044 sayılı sirkülerinde, banka akreditif masraflarının, gümrük kıymetine ithal edilmeyeceği belirtilmiştir.

Mukavele, gümrük kıymetinin tarifinde, âkit memleketlerde aynı esasların tatbikini temindir. Bunun için, her memleket, mukavelelenin tarife ait hükümlerinin tatbikini taahhüt ettiği gibi, Kıymet Komitesinin kıymet meseleleri hakkındaki tavsiyelerine ittiba etmeği kabul etmiştir.

Ancak bütün bu gayretlere rağmen Kıymet Komitesi de, henüz konunun her tarafını tam bir vuzuha ve pratik esaslara bağlayamamıştır. Bunun bariz delili, Milletlerarası Ticaret Odasınınca Gümrük İş Birliği Konseyi Kıymet Komitesinin nezdinde yapılan son bir teşebbüstür. Bu teşebbüs, bazı gümrük idarelerinin ticarî teamüllerin icaplarını itibara almamalarından ve itibarî bir takım faraziyatla, vücut bulması muhtemel fiatı araştırmalarından doğmuştur. Milletler Ticaret Odası, kıymet işlerinde, aynı ölçü ve kaidenin her şıkka tatbikinin hatalı olduğuna kanidir. Milletler Ticaret Odası delegeleri Komite Başkanından bu mevzudaki şikâyetlerin komitece itibare alınacağı vaadini almışlardır [12].

6202 sayılı kanunla tasdik edilen Genel Tarife ve Ticaret Anlaşmasında da kıymete ilişkin bazı hükümlere rastlanmaktadır.

Fransa gümrüklerinde advalorem tarifenin kül halinde tatbikine 1.1.1956 tarihinde başlamış olmasına, Fransız Gümrük Kanununda kıymeti tarif eden bir tek madde bulunmasına rağmen, Gümrükler Umum Müdürlüğü, eşyanın gümrük kıymetine mütedair zaman zaman yaptığı tebliğleri tek sirküler halinde toplayarak yayınlamış bulunmaktadır [13]. 16 sayfa tutan bu sirküler, konunun her tarafını aydınlatacak ve şüphe ve tereddütleri ortadan kaldıracak değer ve mahiyettedir.

III — BEYAN VE TAHAKKUK

Bir gümrük sisteminin birbirinden ayrılmaz iki mevzuu beyan ve tahakkuk, sistemin can damarını teşkil eder. Bizde beyan usulü 1910 yılından beri câridir. 46 yıldanberi bu konudaki tatbikat, hakikî bir beyan usulüne bizi ne dereceye kadar yaklaştırmıştır, bunu araştırmak arzusundayız. Bunun için, Gümrük Kanunu hükümlerini, tatbikattaki muharref şekli ile gözden geçirmekle beraber Fransa ve İsviçre sistemlerinin esasları ile de karşılaştıracamız.

[12] Nouvelles de la CCI, Avril 1956.

[13] Moniteur Officiel du commerce, circulaire, No. 1044.

Esas itibariyle her üç sistem, vergiye esas olarak beyanı almaktadır. Beyanın temsilinden sonra, Fransa ve İsviçre'de muayene keyfiyeti gümrük idaresinin ihtiyarına bırakılmıştır. Beyanı tam veya kısmî bir muayene yolu ile kontrol etmek servise aittir [14]. Bizde ise, gümrük kanunu, gümrük idaresinin beyanın doğruluğunu denemek üzere, eşyayı kısmen veya tamamen muayene edebileceğini âmirdir [15]. Tatbikatta, gümrüğe gelen bütün mallar, kısmen veya tam olarak muayeneye tâbi tutulmaktadır. Bizde muayenenin kısmî veya tam olarak mı yapılacağı, kısmî olacaksa hangi kapların veya ne nisbette kapların açılacağı hususlarında idare âmirlerine verilmiş olan yetki, muayene yapmamak keyfiyeti de dahil olduğu halde, Fransa ve İsviçre'de muayene memurları tarafından kullanılmaktadır. Bizde meselâ kahveye kadar her şey, kapları açılmak, eşya cinsi araştırılmak ve bir nisbet dahilinde kap tartarak sikleti kontrol edilmek suretile yapılan muayeneden sonra, bütün hesaplar muayene memuru tarafından yegân yegân yapılmakta ve bu suretle, beyana fazla itibar edilmeksizin ödenecek vergiler servis tarafından tahakkuk ettirilmektedir. Bu suretle bizde, eşyanın cinsi, miktarı ve kıymetinin mükellef tarafından bildirilmesi ve bunun kısmî veya tam kontrolü ile beraber tahakkukun re'sen gümrüklerce yapılması usulü câri olduğu halde, misal olarak aldığımız Fransa ve İsviçre'de, bu bilgilerle beraber ödenecek vergilerin de mükellef tarafından bildirilmesi ve gümrükçe bütün bu bilgilerin hiç kontrol edilmemesi veyahut kısmen veya tamamen kontrol edilmesi kaidesi tatbik edilmektedir. Bu iki şekilden Fransa ve İsviçre'de câri olanı beyan usulü olarak kabul edilirse, bizim tatbikatımız (1/4 beyan + 3/4 tahakkuk) olarak değerlendirilmek iktiza eder. Bu konuda gümrükteki tatbik şekilleri ve muayene memurunun herşeyi yeni baştan vücade getirmeğe çalışması ve adeta beyanın yeni baştan başka kılığa sokulması itibare alınacak olursa, bizde 46 yıl sonra daha henüz beyan usulüne girilememiş ve mevzuatımıza beyan usulünün değil, sadece beyan kelimesinin girilmiş olduğunu kabulde hata olamaz.

Fransa'da, gümrük vergi, resim ve tedbirlerinde gümrükçe yapılan muayene neticesine veya icabı halinde gümrük tarifesi yüksek komitesinin kararına ve muayene yapılmamışsa beyan esasla-

[14] Code des douanes art. 101. Loi fédéral sur les douanes art. 36.

[15] Gümrük Kanunu, madde 65.

rina ittiba edilmesi esası kabul edilmiş olmasına [16] mukabil, bizde [17] muayene edilen esyaya ait vergi tahakkuku muayene neticesine göre yapılacağı yolundaki hükmün, küşat kaplarına inhisar ettirilmesinde uzun müddet ısrar edilmiş ve ancak 23 Mart 1956 tarihinde muayene neticesinin, düşük vergiyi istilzam etse dahi, açılmıyan kaplara teşmili lüzumu kabul edilmiştir.

IV. AMBARLAMA

Gümrük vergisini diğer vergilerden ayıran bir hususiyeti, vergiye mevzu olan esyanın memlekete giriş ve çıkışının gümrük idaresinin nezareti altında cereyan etmesi ve vergisi verilmeyen esyanın teslim edilememesidir. Gümrük mevzuatı umumiyetle, esyayı, tâbi olduğu vergilerden dolayı teminat hükmünde kabul etmektedirler [18]. Bu umumî kaide, ithal edilen esyanın ambarlanması zarureti doğurmaktadır. Ambarlama hizmeti, esyayı memlekete getiren ulaştırma teşekküllerinin vazifeleri arasındadır. Bu itibarla demiryolu ile gelen esyayı, şömendöfer idareleri, hava yolu ile gelenleri hava ulaştırma müesseseleri, posta ile gelenleri P.T.T. idareleri ve deniz yolu ile gelenleri de gemi armatörleri veya liman işletmeleri ambarlarlar' Esyayı ambarlamak hizmeti, zikrettiğimiz idare ve müesseselere terettüp etmekle beraber, ambarlama yerlerindeki esya, vergileri ödeninceye kadar gümrük idarelerinin gözetimi altında kalır. Bu suretle ambarlama müddetince esyanın giriş ve çıkışı gümrük idarelerinin kontrolü altında cereyan eder.

Varışından itibaren, kanunî süresi içinde ithal veya diğer bir rejim için beyan edilmeyerek uzun bir zaman için ambarlanması arzu edilen esyanın antrepolanması ve bunun için buna göre beyan edilmesi gerekmektedir. Çok kısa olarak tayin edilen kanunî süreden fazla ambarlanması istenen esyanın bu suretle beyana tâbi tutulmasının sebebi, esyanın bir antrepo içinde beyansız kalmasından doğan mahzurların önüne geçmektir. Kaplar kapalı ve ancak marka ve numaraları itibariyle tesbitli bulunduğundan, muhteviyatı ayrıca tesbit edilmemişse, kayıta herhangi bir iz bırakmadan, muhteviyatında bir değişiklik yapılabilmesi iktimalinin tahakkukuna

[16] Code des Douanes, art. 107. Loi fédéral sur les douanes, art. 35.

[17] Gümrük Kanunu, madde 65 ve 1484 sayılı genel emir.

[18] Gümrük Kanunu, madde 90.

sed çekmek arzusu bu tedbiri zarurî kılmaktadır. Gelişinden itibaren, kanunî süresi içinde, herhangi bir rejim için beyan edilmeyen eşya ise, doğrudan doğruya gümrüğün kilit altındaki muhafazasına geçer.

Ambarlamada câri olan bu umumî kaidenin Fransa'daki tatbi-katına göre, eşyanın vürudünden itibaren, tatiller hariç, üç gün içinde herhangi bir rejim için beyan edilmediği takdirde, gümrükçe derhal depoya kaldırılır ve hususî bir kayda geçirilir. Buradan dört ay zarfında kaldırılmayan eşya, artırma yolu ile gümrükçe satılır. Muhafazası güç veya bozular cinsten olan eşya sulh hâkimi kararı ile derhal satılır [19].

Bu hükümler ianesile, gümrük idaresi, eşyanın memlekete vürudünü müteakip, vergileri ödeninceye kadar geçecek zaman içinde değiştirilmesi veya vergileri ödenmeden kaldırılması ihtimalini bertaraf etmektedir.

Fransa'da eşya bir antrepoda beş yıl müddetle kalabilir. İsviçrede bu müddet üç yıldır. Hususî hallerde Gümrükler Umum Müdürlüğüne beş yıla kadar uzatılabilir, İsviçre'de ayrıca serbest mahaller vardır ki, bu antrepodan daha geniş bir mefhum ifade eder. Buralarda eşya, kaplarından tecrit edilerek havalandırmak, ambalaj değiştirmek, temizlenmek gibi ameliyelere ve mütemmim işçiliklere tâbi tutulabilir. Burada müddet kaydı yoktur [20].

Bizim mevzuatımız, eşyanın getirildikleri nakil müesseselerinin mesuliyeti altındaki sundurma, hangar ve depo gibi emniyetli ve muhafazalı yerlere konmasını, başka vasıtalarla gelen eşyanın liman işletmesi kurulu olan limanlarda bu idareye ait sundurmalara ve liman işletmesi bulunmayan liman ve mahallerde ise, ancak gümrük sundurmalarına ve gümrükçe müsaade edilen yerlere çıkarılmasını âmir bulunmaktadır.

Eşya bu yerlere alındıktan sonra bir ay içinde gümrük rejimlerinden biri için beyan edilmek lâzımdır. Bu müddet içinde beyan edilmeyen veya beyan edildiği halde, üç ay içinde çekilmeyen eşya gümrükçe satışa çıkarılmak suretile tasfiye edilir [21].

Eşyanın uzun müddet bekletilmesi gerektiğinde, antrepoya alınması kaidesi bizde de mevcuttur.

[19] Code des douanes, art. 85, 145, 182, 183 et 186.

[20] Loi fédéral sur les douanes, art. 43.

[21] Gümrük Kanunu, madde 57 ve 58.

Antrepolar, inhisar mevcut olan yerlerde, inhisarı elde tutan liman veya demiryolları işletmesi gibi idareler; inhisar bölgeleri haricinde, Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti veya izin vereceği gerçek ve tüzel şahıslar tarafından açılır ve işletilir [22].

Kanunumuzun gümrük emniyetine aykırı düşen hükümleri, eşyayı ilk alındıkları sundurma [23] da, Fransızların üç günü yerine, bir ay gibi uzun bir zaman beyansız olarak tutmasıdır. İkinci mahzur, beyana tâbi olduktan sonra da, muayenesiz olarak üç ay kalabilmesidir. Kaldı ki, kanunî hüküm böyle olmakla beraber sundurmada eşya beyansız olarak yıllarca kalabilmektedir.

6 Haziran 1954 den itibaren 6290 sayılı kanunun koyduğu bu yeni müddetler [24] üzerine telâş edenler, tatbikatta değişen bir şey olmadığını görmüşlerdir. Fikrimizce esasen çok uzun olan kanunî sürelerin tatbikatta çok daha uzayabilmesi gümrüğün en hassas emniyet şirazesini yoketmekte ve fena niyet sahiplerine geniş imkânlar bahşetmektedir. Kaçakçılığa karşı sahil ve sınır boylarında tedbir düşünmek kifayet etmez. Normal şekillerde gelerek aynı şartlarla ambarlanan esyanın, vergileri ödenmeden yurda sokulmasına ait imkânları bertaraf edecek asgarî tedbirlerden mahrum bir rejim, her zaman büyük kaçakçılıklara imkân veren bir rejimdir. Kanunumuz bu hususda kifayetsizdir. Tatbikat ise, müsamahanın azami derecesine varmış, vazifelilerin kendilerine mevdu işlerde, kanuna aykırı ve gümrük emniyeti zararına olarak gevşek ve müsamahalı hareket etmeleri, gümrük emniyetini hayli sarsacak bir mahiyet almıştır [25].

İstanbul ve İzmir gibi memleketin en faal ithal limanlarında ambarlama inhisarını elinde tutan teşekkülün, hâlâ gümrük kanunu hükümlerine uygun ambar ve antrepolar vücutte getirmemiş olmasında, teşkilâtın birbiri ardı sıra değişmesine, liman işletmeciliğinin sağladığı gelirin, antrepo inşaatına muktazi büyük sermaye kifayetine rağmen, bu işin gereği gibi ele alınmasında, muhakkak surette bu işin kâfi dererede kavranamaması ve Gümrük ve İnhi-

[22] Gümrük Kanunu, madde2: 91 ve 92.

[23] Kanunun kabul ettiği sundurma tabiri, ambar mânasındadır.

[24] Gümrük Kanununun 58 inci maddesinin 6.6.1954 tarihinden önce yürürlükte bulunan metninde sürenin Vekâletçe uzatılabileceği yolunda mevcut hüküm bu kanunla kaldırılmıştır.

[25] Son Posta Gazetesinin, tekdize uğramayan 12 Mayıs 1956 nüshasında bu görüşü kuvvetlendirecek bir yazı vardır.

sarlar Vekâletinin cezri tedbirlerle vazifedarları buna icbar etmemiş olması gibi sebeplerin payı vardır.

Halbuki antrepoların kurulmasına, yalnız gümrük emniyeti bakımından değil, milletlerarası ticaretin inkişafı bakımından da şiddetle ihtiyaç vardır. Eşyanın vergi mükellefiyetine tâbi olmadan bazı ameliyelere tâbi tutulabilmesi ve hattâ işlenebilmesi ve ondan sonra memlekete sokulabilmesi veya tekrar ihraç edilebilmesi memleketin iktisadî faaliyetlerini artırır, kazanç sahalarını genişletir.

Başka memleketlerde, antrepo rejiminin mahdud imkânları kâfi görülmeyerek, serbest mahal ve serbest bölge ihdası suretile daha geniş imkânlar temin edilmiştir. Bütün bu faaliyetler gümrük zabıta tedbirleri altında cereyan eder. Türkiye'de serbest bölgenin, tatbikatta yaşamayan bir mefhum olarak, bir kanunun mevzuunu teşkil etmesine rağmen [26], başka memleketlerde bu rejim, o memleketlerin iktisadî hayatlarında önemli bir yer işgal etmektedir. İstanbul ve İzmir limanlarımızda, serbest bölge veya mahal şöyle dursun, halâ transit antrepoları bulunmamasına karşılık, civarımızdaki Pire limanında serbest bölge ve Beyrut limanında da transit antrepoları yıllardanberi faaliyet halindedir ve o memleketlere mühim kazançlar sağlamaktadır.

Transit ticaretini teşvik eden mevzuat ve tatbikattan mahrumiyetimizin yanı başında, bunu baltalayan mevzuata sahip olmamız ayrıca kayda değer [27].

Gerek gümrük emniyeti bakımından ambarlama sistemindeki bozukluklar ve gerek milletlerarası transit ticareti bakımından mevcut zorluklar, çeşitli alanlardaki ilerleyiş derece ve tempomuza kıyas kabul etmeyecek bir gerilik ifade eder.

İstanbul ve İzmir rıhtım şirketlerinin satın alınmasından [28] beri Osmanlı devrinden kalma rıhtım ve ambar tul ve sahalarının

[26] 22 Haziran 1927 tarih ve 1132 sayılı kanun. Şark halı ve kilimleri için kadimdenberi İstanbul'da fiili olarak mevcut bulunan serbest yer, 4893 sayılı kanunla mevzuatımıza da girmiştir.

[27] 9 Mayıs 1942 tarih ve 2/17901 sayılı kararnamenin 1. maddesinin (a) fıkrasına göre gümrük ambar ve antrepolarına veya serbest mahallere ve gümrük kontrolü altında bulunan sair yerlere veya vasıtalara çıkarılmış olan malların yabancı memleketlere aktarması ve ihracı önceden müsaade usulüne tâbi tutulmuş olması, o günkü harp durumunun zarurî bir icabı da olsa, bugün, transit serbestisini sağlayan muahedelere imza koymamız dolayısıyla, taahhütlerimize aykırı olmakla kalmayıp transiti ticaret imkânlarımızı da baltalamaktadır.

[28] Kanunlar : İstanbul; 28.12.1934 - 2655; İzmir ; 12.6.1933 - 2309.

artışı çok batı cerayan etmiştir. Son yıllar içinde inşaasına başlanmış olan İstanbul limanındaki iki rıhtım ve ambarlama tesisi [29] ile bazı limanlarımızın yeni baştan inşası [30] faaliyetlerini memnurlukla kaydederken, buralarda transit ticaretini sağlayıcı ve gümrük emniyetini koruyucu bir zihniyetin de yerleşmesini ve asri mevzuatla beslenmesini dileriz.

V. VERGİ İHTİLÂFLARI

Gümrük Kanunu [31], vergi işlerinde, üç türlü ihtilâf kabul etmektedir :

1 — Eşyanın cins, nev'i ve niteliği, tarifeye tatbik şekli, kıymeti, menşei ve ağırlığı hususlarında çıkan ihtilâflar.

2 — Ticaret muahedelerinin ve muafık hükümlerinin yanlış tatbikinden veya hiç itibare alınmamasından doğan ihtilâflar.

3 — Eşyanın kimya lâboratuvarlarında fizik ve şimik tahlil ve muayenesi neticelerinden doğan ihtilâflar.

Bu üç gruba dahil ihtilâfların halli için üç merci gösterilmiştir :

A — Birinci grubda mütalâa edilen ihtilâfların hal mercii Hakem Heyetidir [32]. Hakem Heyeti; İktisat ve Ticaret Vekili tarafından tarım, ticaret ve sanayi işlerinde ve gümrük tarifesinde ihtisası olanlar arasından seçilen üç komiser hakem teşkil eder.

Ayrıca, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odalarından alınacak mütalâa üzerine İktisat ve Ticaret ile Gümrük ve İnhisarlar Vekilleri tarafından, tanzim edilen listeye dahil eksper hakemler vardır. Liste ihtisas şubelerine göre, tanzim edilir.

Gümrükle ihtilâf halinde kalan mükellef ihtilâfın Hakem Heyetine sevkini talep edince, gümrük müdürünün mütalâası eklenecek, dosya Gümrükler Umum Müdürlüğüne sevkolunur. Umum Müdür, müdürün mütalâasına iştirak etmiyorsa, itirazı mükellef lehine

[29] Salıpazarı ve Haydarpaşa.

[30] Ezcümle Trabzon, Zonguldak, Mersin ve Samsun.

[31] Gümrük Kanunu, Madde 78, 82 ve 87.

[32] Gümrük Kanunu, Madde 78, 79 ve 80.

halletmeğe veya üçüncü bir hal şeklini mükellefe teklif etmeğe yetkilidir. İhtilâf bu yoldan kalkmazsa, evrak Hakem Heyetine sevkedilir.

Tahkim usulü şudur : İki tarafın listeden seçmiş oldukları eksper hakemler, Heyet önünde ihtilâflı durumu karşılıklı olarak münakaşa ve müzakere ederler ve sonunda oylarını verirler. Eğer oylarda mutabakat hasıl olursa yazacakları kararı Heyet tescil etmekle iktifa eder. Aksi halde, ihtilâf hakkında karar ittihazi Heyete ait olur. Heyet, kararını ekseriyetle verir. Kararı müteakip dosya, Gümrükler Umum Müdürlüğüne iade edilir. Kararın Vekâletten ilgili gümrüğe ve gümrükçe de mükellefe tebliğ edilir.

Özetlediğimiz bu usul şu noktalardan ötürü ihtiyaca cevap vermemektedir :

1) Heyet, reisten mahrumdur. Gerçi, Vekâlet komiser hakemlerden birine reislik ünvanını vermişse de, reislik için tanınan bir vazife ve yetki bulunmadığından, bu fiilî durum tatbikatta, bir teminat mahiyeti arzmemektedir.

2) Vazife ve yetki hususunda çıkan ihtilâfların hal usulü kanunda gösterilmemiş olduğundan, zaman zaman temyiz mercisinin kararlarında kabul edilen ve değişebilen prensiplere göre hareket edilmek vaziyeti hasıl olmaktadır.

3) Kesin olduğu kanunda yazılı olan bu kararlar Devlet Şûrası nezdinde temyizden tetkike tâbidir. Bu suretle gümrük tekniğine vukuf suretiyle halledilebilecek olan bu işlerin, teknik mahiyetlerine temyiz sırasında kâfi derecede nüfuz edilememektedir.

4) Ticaret muahedelerinin tatbikatından doğan ihtilâflar başka itiraz mercilerine verilmiş ise de, muahedelere bağlı ahdi tarifelerin mevcudiyeti muvacehesinde ve bu nev'i ihtilâfların hal mercisinin Hakem Heyeti olması yüzünden bir tedahül durumu vücu bulmakta ve zaman zaman içtihadların değişmesi yüzünden vazife bakımından, istikrarlı bir tatbikat mümkün olmamaktadır.

5) Kanunda dosyanın tetkiki için Umum Müdürlükte ve karar verilmek üzere eksperleriyle Heyette, kalabileceği müddetler tasrih edildiği halde, buna riayet edilmediği gibi, temyiz mercii de bu bakımdan nakza gitmediğinden, ekspertiz mekanizması çok batı ve aksak yürümekte, netice itibariyle ticaretin esasını teşkil eden sür'at unsuru ihmale uğramaktadır.

6) Mükellef, ihtilâf hakkında verilen kararı çok sonra ve ekseriya noksan öğrenebilmekte ve diğer taraf temyize müracaat bakımından rüçhanlı bir durum muhafaza etmektedir.

7) Eksper ücretinin aidiyet ciheti kanunda belirtilmemiş, bu hususu tayin yetkisi İstanbul Ticaret Odasına bırakılmıştır. İşin âmme hizmeti olmasına rağmen, ücretin ödenmesi mükellefe aittir.

Bu sistem, 1499 sayılı kanunun tedvini sırasında o zamanki Fransız gümrük mevzuatından alınmıştır. Halbuki sistem orada değişmiş ve ihtilâfların halli için, daha fazla teminatı ihtiva eden yeni esaslar konmuştur [33] :

1 — Gümrük tarifesi yüksek komitesi, Ekonomik İşler Vekâletine bağlıdır.

a) Devlet Şûrası âzasından biri komitenin reisidir.

b) Âzalar, Ekonomik İşler Vekâletinin, Gümrük Umum Müdürlüğünün birer ve Ticaret Odalarının iki temsilcisinden ve biri Gümrükler Umum Müdürlüğünden diğeri mükellef tarafından tayin edilen iki eksperden teşekkül eder.

c) Reis ve âzalar kararname ile tayin olunur, ilgili vekillerin teklifi üzerine, Maliye ve Ekonomik İşler Vekillerinin tanzim ettikleri listede, yazılı olanlardan olmak şartı ile, taraflar her iş için birer eksper seçerler.

2 — Ekonomik İşler Vekilinin ve Gümrükler Umum Müdürlüğünün temsilcilerinin reyleri istişarîdir.

3 — İhtilâfın haline ait masraflarla Komite reis ve âzalarına ait ücret ve harcırahlar Devlete aittir.

4 — Müracaat dilekçesi, nümune ve ekleri ile birlikte iki nüsha olarak mükellef tarafından komite reisine tevdi olunur. Bunda seçilen eksper de gösterilir.

Komite reisi, dilekçenin örneğini, gümrükler umum müdürlüğüne tevdi ederek, eksperini seçmesi ve mütalasını bildirmesi için münasip mühlet verir. Süresi içinde eksper seçilmezse, reis bunu kendisi seçer.

[33] Code des douanes, art. 29 - 33, 101, 106, 107. Arrêtés du 20 Janvier 1950 et du Février 1952.

Eksperler ilk önce Paris gümrüğünde nümuneleri ve dosyayı incelerler ve Reis tarafından vâki dâvet üzerine komite toplantısına iştirak ederler. Komite reye sahip âzasından en az üçünün huzuru ile toplanır. Müsavat halinde reisin bulunduğu tarafın reyi galip addedilir. Müzakere ve karar bir zabıtla tesbit olunur. İhtimalar hafi yapılır. Komite âzası, muttali oldukları sırları ifşa edemezler. Karar, sekiz gün içinde iki tarafa tebliğ olunur. Kararda kabul edilen tarife pozisyonunun gösterilmesi mecburidir.

Mükellef lehine çıkan karar üzerine, Gümrükler Umum Müdürlüğü, 15 gün içinde Resmî Gazete, bu karara, uygun bir temsil kararı neşretmeğe mecburdur.

Bu mekanizma bizdeki benzerlerinden şu noktalardan faiktir :

- a) Usulün tesbit edilmiş ve iki taraf için teminatlı olması,
- b) Komite kararının nihaî olması,
- c) Komite kararının benzeri işler için muteber olması,
- ç) Kararın nisbeten kısa bir zaman içinde alınarak derhal infaz edilmesi,
- d) Masraf ve ücretlerin bütçeden ödenmesi ve bu suretle her âmme hizmeti gibi bunun da meccani olması.

B — İkinci grubda gözden geçirilmesi gereken ihtilâflar ticaret muahedelerinin veya muaflik hükümlerinin tatbikinden doğan ihtilâflardır [34] ki, buna mükellef tarafından yapılacak itiraz idarî mercilerce tetkik edilir [35]. Gümrük idaresinin tatbikatına karşı itiraz, ilk önce o gümrüğün müdürüne veya bağlı bulunduğu başmüdüre yapılır. Bunların verdikleri karar aleyhine ise, Gümrükler Umum Müdürlüğü nezdinde itiraz olunur, Bu konulardaki tatbikat, Vekâletçe yayınlanan genel emirlere ve emsali için verilmiş kararlara dayanmakta olduğundan bu şekildeki itirazlardan ameli bir fayda hasıl olamamakta, iki kademedeki itiraz dilekçelerinin tetkiki için uzun müddet beklendikten sonra istihsal edilen netice hemen daima menfi çıkmaktadır. Bu kararlar aleyhinde Devlet Şûrasında idarî ikamesi yolu mevcut olmakla beraber, bu gibi ihtilâfları ayrı bir itiraz usulüne tâbi tutmak pek de isabetli görülmemektedir.

[34] Gümrük Kanunu, madde 76/3, 4.

[35] Gümrük Kanunu, madde 87.

C — Eşyanın gümrük laboratuvarında fizikî muayene veya kimyevî tahlile tâbi tutulduğu hallerde, tahakkukun tahlil neticesine göre yapılması gerekmekte ve mükellefe tahlil neticesinde itiraz hakkı tanınmaktadır [36].

Tahlil tahakkuka yardımcı bir mahiyet taşımakta olmasına göre, tahakkuka itiraz yolu esasen bu tahlilin neticesine de şâmil iken, tahlile ayrıca itiraz edilebilmesi tarife ihtilâflarının laboratuvar tahlil ve muayene metodları içinde halli neticesini vermekte ve tedahül durumu yaratmaktadır.

Kaldı ki, itiraz vukuunda yapılması gerekli ikinci tahlilin de gümrük kimyageri tarafından icrası kanun icabı bulunduğundan, bu usulde mükellef için bir teminat mevcut değildir.

Mevzuatın yeni baştan düzenlenmesinde bu aksak tarafın da düzelmesini beklemek yerinde bir temennidir.

VI. MUHAFAZA HİZMETİ

Gümrük zabıtasını teşkil eden muhafaza hizmetine dair fonksiyonları başlıca iki grupta toplamak mümkündür :

1) Yardımcı fonksiyonlar : Gümrük mıntıkasında cereyan eden yükleme ve boşaltmalarda nezaret etmek, vergileri ödenmemiş eşyaya refakat etmek, muayene sırasında muayene memurlarına yardım etmek;

2) Men ve takip fonksiyonları : Eşyanın sahil ve sınırlar boyunca gümrük idaresi bulunmayan yerlerde gümrük hattını aşmasına mani olmak ve bu gibi teşebbüs ve hareketleri takip etmek.

Görülüyor ki, bu fonksiyonlardan birinci ve grubdakiler doğrudan doğruya gümrük muamelelerinin çerçevesine dahildir. İkinci fonksiyona gelince, bu da gümrükle yakından ilgili bir hizmet karakteri arzeder. Muhafaza hizmetini, gümrük camiası haricinde umumî bir zabıta işi olarak mütalâa etmek yanlış bir telâkkidir. Bunun içindir ki, başka memleketlerde gümrük zabıtası gümrük âmirlerinin emrine verilmiştir. Umumî kaide muhafaza teşkilâtının tensik, teşkil, talim ve terbiyesinde askerî usullerden faydalanmak, bununla beraber teşkilâtın sivil hüviyetini muhafaza etmektir. Teş-

[36] Gümrük Kanunu, madde 69. 82.

kilât cüzüleri kendi zabitleri vasıtasıyla mahallî gümrük âmirlerine bağlanmışlardır. Muhafaza teşkilâtının mafevk teşkilât ile irtibatları mahallî âmirleri marifetiyle cereyan eder ve bu suretle birbirlerini tamamlayıcı rollerini ahenkli bir halde ifa imkânı bulurlar. Muhafaza teşkilâtı için merkezde bir kumandanlık mevcut olmayıp, teşkilât gümrük başmüdürleri vasıtasile gümrükler umum müdürlüğünün emir ve kumandası altındadır [37].

Bizde durum bu değildir. Yukarıda mütalâa ettiğimiz birinci grubdaki fonksiyonlar kolcu adını taşıyan sınıfa verilmiş ve bu sınıf mahallî gümrük idarelerinin emrinde bırakılmıştır. İkinci grubdaki fonksiyonlar ise merkezde Gümrük ve İnhisarlar Vekiline bağlı bir kumandanın emri altındaki askerî ve sivil muhafaza teşkilâtına mevduudur. Bu teşkilâtın mahallî gümrük teşkilâtı ile bir irtibatı mevcut değildir. Ufak kademedeki teşkilât üst kademeler vasıtasıyla, nihâî olarak Umum Kumandana bağlıdır. Bu suretle gümrük zabıtası gümrük teşkilâtının emir ve kumandasından ayrılmış ve müstakil bir hale getirilmiştir. Bu duruma doğru ilk adım 19 Temmuz 1931 tarih ve 1841 sayılı kanunla atılmıştır. Bu kanunun 1. maddesine göre gümrük muhafaza memurları asıl vazifeleri değişmemek üzere askerî usullere göre tensik, teşkil talim ve terbiye edilirler. Kanunun müteakip hükümleri, kıt'aların alay, tabur, bölük ve takım halinde teşkilâtlandırılmasını, kıtalarda piyade talimnamelerinin tatbikini, kıt'aların talim ve terbiye bakımından fırka ve kolordu kumandanlarının teftişine tâbi tutulmasını gerektirmekte ve gümrük kıt'aları kumandanının Gümrük Umum Müdürünün emrinde olmasını kabul etmesine rağmen, mahallî gümrük idareleri ile muhafaza kıtaları arasında merciiyet tesisi bahsinde sâkit bulunmaktadır.

Bu kanunun kabûlü ile gümrük idarelerinin, kendi özel zabıta kuvvetiyle irtibatı kesilmiş bulunuyordu.

Gümrük ve İnhisarlar Vekâletinin teşkilini müteakip 7 Ocak 1932 tarih ve 1717 sayılı kanunla Gümrük Muhafaza Umum Ku-

[37] İsviçre Gümrük Kanununun 137. maddesine göre, hudutların muhafazası ve umumiyetle gümrük zabıtası vazifesi asker' usullere göre teşkilâtlandırılmış ve askerî ceza usullerine tâbi tutulmuş olan muhafaza teşkilâtına mevduudur. Muhafaza teşkilâtının en yüksek kumandanı Gümrükler Umum Müdüdür.

Başmüdürlük, bölgesindeki muhafaza teşkilâtı gümrük başmüdürünün emri altındadır. Başmüdürler bâlgelerindeki hududun muhafazasından mesuldür. Fransa'da da durum aynıdır.

mandanlığı kurularak Devlet inhisarı altındaki maddeler kaçakçılığına karşı muhafaza işlerinin vazife ve vasıtaları da dahil olduğu halde, gümrük muhafaza teşekkülleri ve memur ve vasıtaları muhafaza kıtaları ile tevhit edilerek bu kumandanlığın emir ve kumandasına tevdi olunmuş ve bu suretle Gümrükler Umum Müdürlüğünün de gümrük muhafaza işleri ile ilgisi kesilmiştir. Halen sınırlarda askerî sahillerin bir kısmında askerî, bir kısmında ise sivil muhafaza teşkilâtı muhafaza hizmetini görmektedir. Güney hududumuzun her noktadan geçişleri müsait bulunması, sınır boyunca tabîî maniaların bulunmayışı, siyasi sınırların iktisaden kül teşkil eden iki cüzü birbirinden ayırmış olması, bu sınır üzerinde ötedenberi geniş çapta kaçakçılığın alıp yürümesini intaç etmiş ve bu cihet muhafaza teşkilâtının askerileştirilmesine bir sebep olarak gösterilmiş ve bahsettiğimiz kanunlar böyle bir gerekçe ile tedvin edilmiştir. Aradan geçen 25 yıl içinde, gümrük teşkilâtının; tabîî vazifeleri arasında bulunan zabıta hizmetini ifa ve idareden menedilmiş bulunmaları ve hergün karşı karşıya buldukları gümrük muhafaza teşkilâtından yardım görmemeleri ve hattâ birçok yerlerde aralarında zaman zaman soğuk hava esmiş bulunması karşılığında, kaçakçılığın men ve takibi emrinde neler kazanılmış olduğu noktası üzerinde durmak yerindedir. Böyle bir hesaplasmada salim bir hükme varmak için 25 yıllık bir devre kâfidir. Sahillerimiz ve sınırlarımız boyunca yapılagelmekte olan kaçakçılığın nevelerini tesbit etmekte, sebeplerini araştırmakta ve bunlarla mücadele metodlarını ilmin ve tecrübenin ışığı altında meydana çıkarmakta çok geç kalmıştır. Bu arada, men ve takip metodlarında kuvvetle taallük etmeyen iktisadî karakterde muntakavî tedbirlere başvurulmak konusu da tetkike muhtaçtır.

VII. KAÇAKÇILIK HÜKÜMLERİ

Gümrük Kanununa aykırı hareketlerin veya gümrük vergisi aleyhine işlenen suçların kanunî unsurlarının, cezasının ve bu hususda takip edilecek muhakeme usulünün kanun çerçevesi içinde yer alması tabiidir. 1918 tarihli Gümrük Kanunu, kaçakçılığa ait hükümleri de ihtiva etmekte iken, 22 Haziran 1927 tarih ve 1126 sayılı kanun, gümrük ve inhisar kaçakçılıklarına ait hükümleri birleştirerek bu konuyu gümrük kanunu dışına çıkarmıştır. Kaçakçılığın men ve takibi hakkında kanun başlığını taşıyan bu kanun ye-

rine, daha sonra 1510 ve onun yerine de 1918 sayılı kanunlar kaim olmuş ve son kanun diğer bazı kanunlarla esash değişiklikler geçirmiştir. Nihayet, bu kanun hükümleri uyuşturucu maddeler kaçakçılığına da teşmil edilmiştir. 5383 sayılı kanun esas itibariyle kaçakçılığa ayrılmış bir faslı ihtiva etmemekle beraber, manifesto noksan ve fazlasına ait bazı cezaî hükümlere yer vermekle kaçakçılık kanununun mütenazır hükümleri ile tedahüle meydan vermiştir. Aynı tedahül beyana aykırı eşya zuhuru fiilinde de müşahede edilmektedir [38]. Bundan başka yolcu beyan ve muayenelerinde kanuna muhalif hareketlerle cezaları, gümrük kanununda değil, kaçakçılık kanununda yer almıştır.

Diğer taraftan, sınır ve sahiller boyunca işlenen gümrük kaçakçılığının, ne mahiyeti, ne suç unsuru ve ne de takip metodları bakımından uyuşturucu madde kaçakçılıkları ile aynı hükümlere tâbi tutulmasından isabetli görülemez.

Birbirinin yerine kâim olan bu üç kanunun 30 yıllık uygulama devresi içinde, kaçakçılığının tenkilinde müsbet bir rol ifa ettiğini kabul etmeğe imkân yoktur. Gümrük kaçakçılığına ait hükümlerin gümrük kanununun diğer hükümleri ile ahenkli bir halde aynı kanun bünyesinde yer alması, fiiller ile ceza arasında adalete ve hakkaniyete dayanan ayarlı bir münasebet kurulması ve kanuna muhalif fiil ve hareketlerin kısa bir zamanda cezalandarılmasını mümkün kılan seri ve pratik bir usule varılması bu konuda başlıca dilekleri teşkil eder.

Kaçakçılık ile mücadele bahsinde sınır rejimleri üzerinde durmak yerinde olur. Bilhassa güney sınırlarımızda kurulmasına şiddetle muhtaç bulunduğumuz sınır rejimi, henüz gümrük mevzuatımıza girmiş değildir. Sınır rejimi, mücavir toprağın bazı mamûl ve mahsullerinin, memleket içindeki hududu tesbit edilecek bir bölge dahilinde, nisbeten ucuz tarifeyle ve kolaylıkla girmesini sağlayan ve bu ucuz ve kolay istihlâki ancak o bölgeye inhisar ettiren bir rejimdir. Böyle iktisadî bir tedbir ile zor kullanarak çaresi bulunmayan kaçakçılık hareketlerinin nisbeten önünün alınabildiği bazı memleketlerdeki tatbikatla sabittir. Bizde benzerlerinden iktibasen ticaret muahedelerine geçmiş bir tabir mahiyetinde kalan bu rejimin, hâlâ bir tatbik imkânı bulamamış olması, mevzuatımızın mühim bir noksanını teşkil eder.

[38] Gümrük Kanununun 148 ve Kaçakçılık Kanununun 20. maddeleri.

Fransa ve İsviçre gümrük kanunlarında kaçakçılığa müteallik hükümler geniş bir yer işgal etmektedir.

VIII. CEZA HÜKÜMLERİ

Gümrük Kanununun üçüncü bölümü cezalara tahsis edilmiştir. Biz bu bahiste iki nokta üzerine duracağız :

1) Beyan aykırılıklarına karşı hükmedilecek cezadan bahseden 148. madde, sayı, baş ve ağırlık ölçülerindeki aykırılıklar için beyan ile muayene neticesi arasındaki farkın üç misline kadar ve kıymet aykırılıklarında ise 10 misli derecesinde para cezası alınmasını âmirdir.

Beyana ilişkin bu gibi aykırılıklar ya sehiv ve unutkanlık gibi gayri kastî bir sebepten veya münakaşa götürür bir içtihaddan ve yahut intifa kastını güden bir hareketten doğmaktadır.

Beyanname doldurulurken sehiv ve unutkanlık gibi bir kasıt mahiyeti taşımayan hareketlerin vukuu her zaman mümkündür.

Diğer taraftan henüz izahnamesi ve repertuarı yapılmayan tarifinin tatbikinde gümrüklerle mükellefler arasında içtihad farkları zuhura gelmesi kadar tabii bir şey yoktur.

Kıymet tarifinin, henüz bir sarahata bağlanmamış bulunması ise, bu sahada hiçbir kasde makrun olmayan beyan aykırılıkları doğurmasına sebep olmaktadır.

Kastî bir mahiyet taşımayan bu gibi hareketleri az vergi verme maksadını güden fiiller derecesinde ve aynı ölçülerle cezalandırmak adalet kaidelerine uygun düşmez.

Gümrük teşkilâtının kanaati, vergi cezalarının tevcihinde kasıt unsurunun aranmayacağı merkezindedir. Buna rağmen, ceza itirazlarını ikinci derecede tetkik ile vazifeli Asliye Ceza Mahkemeleri, bu noktayı da araştırarak bir çok defa, aykırılık fiilinde kasıt görülmediği gerekçesi ile para cezasını kaldırmakta ve bu gibi kararlar da Temyiz Mahkemesinin tasdikinden geçmektedir.

Beyan aykırılıklarında, kasda mukterin olmayan fiillerin hafif bir ceza müeyyidesine bağlanmamış olması, ayrıca katılmış bulunduğumuz Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasına da aykırı bulunmaktadır.

6202 sayılı kanunla tasdik edilen ve GATT tabir edilen bu anlaşmanın 8. maddesinin 3. bendinde «hiçbir akit taraf gümrük nizam

ve usullerine karşı vâki hafif riayetsizlikleri, ağır cezalara tâbi tutmayacaktır. Bilhassa, gümrüğe ibraz edilen belgelerdeki, hile kasdile olmadığı açıkça anlaşılan veya ağır bir ihmâl eseri olmayan kolaylıkla kabili tamir unutkanlık veya yanlışlıklardan dolayı alınacak nakdi cezalar, basit bir ihtar mahiyetini aşacak meblâğlara balığ olmayacaktır.» yolundaki hüküm, gümrük kanunumuzda mevcudiyeti izah olunan rijid hükümlerle bağdaşamamaktadır.

Görülüyor ki, riayetle mükellef olduğumuz ahdi bir hükmün mevcudiyetine rağmen, 6290 sayılı kanunla ağır bir ceza rejiminin tesisine gidilmiştir.

Taahhütlerimize aykırı olduğu kadar adalet prensipleri ile de telif edilemeyen bu cezaları yeniden gözden geçirerek fiil ile ceza arasında ölçülü bir adalet kıstası vücade getirmek ve bilhassa, mevzuat boşluklarından doğan içtihadî durumlarda hakkaniyete aykırı şiddetlere gidilmesini önlemek lüzumu aşikârdır.

2) Üzerinde duracağımız ikinci nokta, para cezalarının memurlara tevziini âmir hükümdeki isabetsizliktir. Kanunun 152. maddesi, aykırılık cezalarının yarısının cezayı gerektiren aykırılığı muayene, tahlil veya tetkik ile meydana çıkaranlara verilmesini, diğer yarısının da hizmet mahal ve şartları itibariyle külfet ve zahmete katlanmış gümrük memurlarına Vekâletce dağıtılmasını âmir bulunmaktadır.

Tatbikatta bu hükmün birinci bendinden, muayene memurları ve kimyagerle Kontrol Müdürlüğü memurlarından başka memurların mükelleflere karşı tatbik ettikleri gayriâdil hareketleri de önlemek ve tahkik etmekle mükellef Vekâlet müfettişleri de faydalanabilmektedirler.

Bu hüküm, âmme hizmetlerinin işleyişine hâkim prensiplere mugayeret arzeder. Memur deruhte ettiği vazifeyi ifa mukabilinde Devletten maaş alır. Gördüğü âmme hizmeti mukabilinde menfaat görmesi ve bu menfaatin de yaptığı işin akibeti ile ilgili bulunması memurun hizmette göstermeğe mecbur olduğu bitarafılığı ihlâl edebilir. Menfaat hissi insanları yanlış istikametlere sevkeden âmillerin başında mütalâa edilir. Eğer mükellef bir suç işlemiş ve bundan ötürü ceza ödenmesi gerekirse, bu cezanın hazineye irad kaydedilmesi kadar tabii bir şey olamaz. Hele gayri müsait şartlar altında çalışan memurların böyle bir fondan faydalanmalarında da isabet görülemez. Resmî daireler tarafından hükmolunan para cezalarının hazineye irad kaydedilmeyerek memurlara dağıtımının ikinci bir

misali, Türk müdevvenatında yer almamıştır. Yabancı gümrük mevzuatında da, bu kabil cezaların memurlara dağıtılmasına ait hükümlere rastlanmamaktadır.

Tatbikatta, büyük adaletsizliklere meydan veren ve izalesi ekseriya Mahkemelerin âdil hükümleri ile mümkün olabilen bu hükmün kalkmasını beklemek haklı bir temenni teşkil eder.

C. NETİCE

Meseleleri gözönüne serer, olayları aydınlatır ve bunları birer hükme bağlarken objektif ölçüler içinde kalmağa çalıştık. Ancak, adese hassasiyeti ile bütün panoramaları, kendi renk tonları ile ve birbirleri ile olan ölçü nisbetleri içinde aksettirmiş olduğumu da iddia edemem. Çünkü elimizdeki âlet adese değil kalemdir. Kalemle, şahsî görüşlere kaçmadan, tam mânasiyle objektif bir tavsif yapmağa zaten imkân yoktur. Bununla beraber, yukarıdanberi çizilen mevzuat tablosunda, fırça izlerinin şahsiliği bertaraf, asri tandaslardan mahrum, geri hüküm ve ölçülerle meşbu bir atmosferin çehresini görmemek; berrak, aydın ve ileri görüşle tekâmülün, uzlaşmadığı bir karartı izini seçmemek imkânı var mıdır?

Mevzuat düzenlenirken sağduyu, berraklık, kesinlik objektivite, hakkaniyet ve pratiklik esaslarından ayrılmamak; sakat fikirlere, geriliğe, zulme, vehme ve teşettüte yer vermemek lâzımdır. Bunun tek çaresi ise ilmin ve tecrübenin ışığında yürümeğidir.

Mükellefin ve memurun yıllardan beri hasretini çektiği mütakâmil gümrük sistemini memlekete kazandırmak, sabır ve inat dolu metodlu çalışmalara bağlıdır.

Yaşayan mütakâmil sistemler üzerinde, ilmî metodlarla yapılacak tahlillerin neticelerini fişlere almak, memleketimizdeki benzeri olayları dosya yaprakları arasından seçip çıkarmak ve sonra mukayese ve muhakeme mizanlarından geçirmek; yani bir taraftan sağduyuya ve objektiviteye dayanan sistemlerden faydalanmak, bir taraftan da meselenin mahalli şartlar içindeki belirtilerini gözönünde bulundurmak ve bu suretle vehme ve sakat düşüncelere sapsmadan yeni baştan vücade getirilecek sistem, bütün şikâyet ve tenkidlerin ortadan kalkmasını intaç edecektir. Bahislerin raportörleri ayrıldıktan ve meselâ şu esaslara uygun bir mesai programı çizildikten sonra umumî heyet halinde yapılacak müzakerelere sadık ve prensip istikrarına uygun bir metin vücade getirilebilir.

Gümrük ve İnhisarlar Vekâletinde bugün bir araya gelmiş bulunan ve yılda bir kaç sefer Avrupa'daki konferans ve komite müzakerelerine iştirak eden, ayrıca mütekâmil sistemleri tetkike yollanan elemanlar uzun yılların tecrübe ve ihtisas potasında yoğrulmuş değerler, hiçbir devirde bugünkü sayısının yarısına bile ulaşmamıştır. Gümrük Konseyinin ikinci reisi gümrüklerimizin Genel Direktörlüğünü yapmaktadır. Vekâletin başındaki zat ise, malî mevzular içinde yetişmiş bir mütehassıstır ve kendisine yine aynı sahadan bir yardımcı sağlamıştır.

Şüphe yok ki, biz ancak belli başlı konuları ele almış bulunuyoruz. Memlekete yeni sistemi kazandıracak çalışmaların daha geniş bir program ihtiva etmesi icap ediyor.

Mütekâmil bir gümrük sistemine olan ihtiyacı belirtmekten başka bir maksadımız ve bir an önce bunun tahakkukunu görmekten başka bir emelimiz olmadığını açıklarken, bu çalışmalara bir an önce başlanmasını ve mesut neticeye bağlanmasını dilerim.

İstanbul, 31 Mayıs 1956

MODERN BÜTÇE VE MUHASEBE TELÂKKİLERİ MUVACEHESİNDE TÜRK DEVLET MUHASEBESİNİN DURUMU

Hikmet SAĞCI

Maliye Vekâleti Muhasebat Umum Müdürü

Bütçe ve Muhasebe, Malî idarenin birer âleti olan bu iki müesseseden biri hakkında verilecek malûmattan diğeri tefriğe imkân yoktur. Çünkü bütçe mevzuunda görülen tekâmül, makesini Devlet muhasebesinde bulmakta başka bir ifade ile bütçede kaydedilen yenilikler, muhasebede yer alan hesapların teşekkül tarzına ve kuruluşuna tesir etmektedir.

Biri önceden diğeri sonradan yapılan birer hesap ameliyeleri olmaları dolayısıyledir ki, yekdiğeriyle yakinen ilgili bulunan bu iki müesseseden biri olan «Türk Devlet Muhasebesi» hakkındaki mevzuumuza girmeden önce, bütçe ve muhasebesinin tekâmül seyri üzerinde kısa bir izahta bulunulması faydalı olacaktır.

I

BÜTÇE VE MUHASEBE TELÂKKİLERİNDE KAYDEDİLEN TEKÂMÜL

A — *Klâsik bütçe ve muhasebe anlayışı :*

Yakın bir zamana kadar Devlet bütçesinin vazifesi, liberal iktisat rejiminin Devlete tanıdığı mahdud ve muayyen hizmetleri karşılamaktan ibaret telâkki ediliyordu. Vatandaş hukukuna dayanan ana yasa devletine geçilmenin bir neticesi olan bu rejimde, iktisadî hayata vâki olacak her türlü devlet müdahalesi reddedildiğinden, devletin vazifesi, idarî mercilerin tesis ve faaliyetine münhasır kalıyor, bu faaliyetleri tesbit eden devlet muhasebesi de mevzu itibarıyla bu yoldaki bir devlet bütçesi ve bu bütçenin realizasyonundan ibaret bulunuyordu.

Mahdut gayeli olan böyle bir bütçe rejiminde devlet muhasebesinin gayesi de devlet varidat ve masraflarının, kontrolü temin edecek şekilde tesbitinden, yani bütçe ile tahsiline mezuniyet verilen varidatın ve icrasına selâhiyet verilen masarifin sene nihayetindeki neticelerinin, bütçedeki tertip tarzına göre, tasnif ve tesbitinden ibaretti. Bu sebeplerledir ki, kitaplarda devlet muhasebesinin gayesi ve rolü hakkında «bütçenin hazırlanması, tasdiki ve tatbikinde uygulanan usullerin hey'eti umumiyesidir», «Varidat ve masrafları, kontrolü temin gayesiyle, tesbit ve tasnif etmektir» şeklinde tarifler yapılmıştır.

Ancak, 19 uncu asrın ortalarında en yüksek seviyesine ulaşan liberalizm, bir taraftan büyük sermayeye istinat eden sanayi ve ticaretin muazzam inkişafını sağlamış ve fakat diğer taraftan bu büyük inkişaf, iktisadî ve içtimâî sahada Devlet müdahalesine bir zemin hazırlamıştır. Bu sebeplerle 19 uncu asrın ikinci yarısında devletin yapıcı ve tanzim edici vazifelerinin bu sahalara teşmili istekleri kuvvetlenmiş ve nihayet liberal kapitalizmin sebep olduğu içtimâî ve iktisadî muvazenesizlikler, Devleti, cemiyet içinde birinci plânda rol oynamağa mecbur ettiğinden, liberalizm yavaş yavaş yerini sosyalizm ve devlet müdahaleciliğine terketmeye başlamıştır. Çünkü kapitalist rejim, servet taksiminin mecrasını değiştirmiş ve bu halin neticesi olarak zaman zaman vuku bulan fazla istihsal buhranları, içtimâî sefaletlere yol açmıştır.

Her ne kadar istihsal ve istihlâk muvazenesizliğinden vukua gelen buhranlar, bidayette liberal iktisat mekanizmasının normal işleyişi ile bertaraf edilmiş ise de, kapitalist iktisadî gelişmeyi kamçılayan âmillerin azalması bu muvazenesizliklerin sık sık tekerrürünü intaç etmiş ve bu halin sebep olduğu içtimâî felâketler, evvelâ devleti içtimâî ve iktisadî hayatın nazımı ve nihayet sevk ve idare edici rolüne geçirmiştir.

Bu suretle yüz seneden fazla bir zaman sağlamlığını muhafaza eden doktrinler temellerinden sarsılmış, bu halin neticesi olarak iktisadî düşüncelerde vukua gelen değişiklikler yeni doktrinlere yol açmıştır.

Birinci Dünya Harbi, bunu takip eden Büyük iktisadî depresyon, genişliğini bilhassa bütçe sahasında bulan o derece büyük bir değişikliğin mevlûdu olmuştur ki, Prof. Maurice Duverger'nin dediği gibi düne kadar sağlamlığına inanılan bilgiler üzerinden artık bir sünger geçirilmesi iktiza etmiştir.

B — *Modern bütçe ve muhasebe anlayışı :*

Modern bütçe ve muhasebe anlayışı, hukukî olmaktan ziyade iktisadî bir kisveye bürünme istikametine çevrilmiş bulunmaktadır. Yukarıda kısaca işaret olunan tesirler, Devlet fonksiyonları merkez sıklentinin, emniyeti temin noktasından, içtimai ve iktisadî hizmetler üzerine kaymasına sebep olmuştur. Bu gün artık yegane meseleyi, Devletin emniyet ve bakası teşkil etmemekte, siyasî camiaya dahil fertlerin yaşama imkânlarının geliştirilmesi devletin emniyet ve bakası kadar ehemmiyetli görülmektedir.

Bu sebeplerledir ki, içtimai ve iktisadî sahalardaki faaliyetlerde birinci plânda rol alan devletin, gelir ve giderlerin alelâde hesabı bir tahmininden ibaret olan bütçe ile, kendisinden beklenen vazifeyi ifaya imkân bulunamadığından, bütçe sistem ve tekniğini bu günün devlet ve iktisadî hayatı icaplarına uydurmak zarureti karşısında kalınmıştır. Bu hal, Batı Devletlerini yıllardan beri meşgul eden ve halen dahi tam bir hal çaresi bulunamayan bir problem halindedir.

A — Millî Muhasebe ve Bütçe.

Devletin içtimai ve iktisadî sahalarda kendisine tahmil edilen vazifeleri başarabilmesi, cemiyet içinde nazım ve sevk ve idare edici bir rol ifâ edebilmesi ancak o cemiyetin bütün faaliyetleriyle birlikte kavranmasıyla kabildir. İşte Birinci Cihan Harbi ve onu takiben 1929 da Amerika'da başlayan büyük iktisadî depresyon karşısında alınan tedbirler ve bu tedbirlerin iktisadî hayat üzerindeki müsbet tesirleri, Mali bütçenin, kendisinden pek çok daha geniş olan «Millî iktisadî bütçenin» ancak basit bir parçasını teşkil ettiği fikrini meydana çıkarmış ve bütçenin bu mânadaki anlamı ancak İkinci Dünya Harbi sıralarında inkişaf ederek tatbik sahası bulmuştur.

Millî iktisadî bütçe, Millî iktisadî hayatın geleceğe ait bir tahlildir ve hükümetlerin, tahmin edilen konjonktüre uygun bir faaliyet programı tesbit etmelerine yardım eder : İktisadî bütçeye bazan «İstikbale muzaf hesaplar» da denilmektedir. Bu hesaplar, konjonktür hakkında elde edilen malûmattan istifade edilerek tanzim edilirler. Bu sayededir ki, Hükümetler gelecekteki konjonktürün umumî seyrini görebilmek imkânına sahip olmak suretiyle iktisadî inkişafını, iktisadî hayat üzerine yapacağı âni ve menfi tesirlerin zararlı neticelerine karşı zamanında lüzumlu tedbirleri alabilmek

imkânına sahip olurlar. İşte bu tahlilî hesapların ve bunlara istinaden yapılan tahminlerin hey'eti mecmuası millî iktisadî bütçeyi teşkil etmektedir. Aşağı yukarı ancak 15 seneden beridir ki, bazı memleketlerde, millî iktisadî hesapları ve bunun istikbale matuf bir ifadesi olan millî iktisadî bütçeyi hazırlayacak bürolar vücuda getirilmiş bulunmaktadır.

Fransa millî muhasebe servisi şefi M. Claude Gruson millî iktisadî hesaplarla millî bütçe hakkında şu izahatı vermektedir. «İktisadî hesaplar geçmişteki muayyen bir devrenin, iktisadî ve malî mevzularla alâkalı bütün hesaplarını gösteren kemmi bir tarifidir. İktisadî hesapların gayesi, bir sene zarfında gerek istihsal gerek ithalât yolu ile millî topluluğun temin ettiği mal ve hizmetler yekûnunun muhtelif ihtiyaçlara göre nasıl kullanıldığını göstermektedir. İktisadî hesaplar ancak geçmiş bir senenin istihsal hacmi ile âmme hesapları, haricî ticaret muvazenesi ve o sene zarfında tevzi edilen ücretler belli olduktan sonra tesbit edilebilir. Böylece bunlar, istihsal ile gelirin teşekkül ve tevzii hakkında bilinen parça parça malûmatın bir hesap sentezini teşkil eder.

Birbirini takip eden muhtelif senelerin iktisadî hesapları bu şekilde tesbit edilince, iktisadî faaliyet ve muvazenenin karakteristik noktalarının zaman içinde ve muhtelif âmillerin tahtı tesirinde nasıl bir inkışaf seüri takip ettiğini müşahede etmek mümkün olur. Memleketin iktisadî tarihçesinin bir tablosunu teşkil eden ve mahiyetlerine göre değişik karakterler arzeden bu hesap serilerinin tetkik ve tahlili, gelecek bir sene zarfında iktisadî hesapların ne şekilde tecellî edeceğini önceden kestirmek imkânını sağlar. İşte, iktisadî hesapların tahminlerden ibaret olan bu kısmına iktisadî bütçe denilmektedir. İktisadî bütçenin gayesi; istihsal ve ithalât, tahmin edilen şekilde tahakkuk ettiği takdirde gelecek bir sene zarfında elde edilecek mal ve hizmetlerin, istihlâk, âmme hizmetleri, yatırım ve ihracat ihtiyaçları arasında en tatminkâr şartlarla ne şekilde taksim edilebileceğini göstermektir.» Söylemeye lüzum yoktur ki, millî iktisadî bütçe, maziye ait hesapların tefsirine istinat ettiğinden bu bütçenin doğru bir şekilde tanzim edilebilmesi ancak bu hesapların gayet dakik ve sahih olmasıyla kabildir. Gerek bu noktadan, gerek diğer noktalardan bu hesaplar, ekonomileri olgunlaşan memleketlere has bir keyfiyettir.

Belçikada, âmme muhasebesini millî muhasebe içine ithal için çalışmış olan komisyon, hazırladığı raporunda «millî muhasebe, umumiyetle bir seneden ibaret olan muayyen bir devrede bir mil-

letin iktisadî faaliyetlerini umumî ve sentetik hesap tabloları şeklinde ifade etmek tekniğidir.» diye tarif edilmekte ve «eğer millî iktisadî faaliyetleri gösteren bu hesap tabloları geçmiş bir yıla ait ise bunlara millî hesaplar; yok eğer istikbalde ait bir devrenin tahminlerini gösteriyorlarsa o zaman millî bütçe ismini alır.» denilmektedir.

Millî muhasebe, topluluğun her bir âzasının birer iktisadî unsur olarak yapmış oldukları iktisadî muamelelerin hey'eti mecmuasını tesbite uğraşır. Hiç şüphesiz ki, topluluğun iktisadî faaliyetlerini teker teker tesbite imkân yoktur. İktisadî unsurların esash bazı karakterleri gözönünde tutularak faaliyetleri bakımından mütecanis iktisadî birlikler teşkil edecek şekilde guruplandırılması lâzımdır. Bu guruplandırılma, memleketin iktisadî faaliyeti hakkında edinilecek malûmatın derecesine göre tehavvül edebilir ve bahis mevzuu olan her iktisadî gurup için bunların faaliyetini gösteren bir hesap tanzim olunur.

Bu dokümanlar üzerinde yapılacak bir tahlil, ilgili makamlara millî tahammül gücünün hudutları ve en kuvvetli olduğu noktaları gösterir. Bu, malî politikanın umumî istikametini tayin, alınacak verginin nevini intihap ve nihayet bir yıl zarfında yapılacak olan masrafların azamî hududunu tesbit ameliyesinde mühim bir rol ifa eder. Diğer taraftan böyle bir tahlil ameliyesinin, umumî iktisadî gelişme ve bu gelişmenin memleket üzerinde hasıl ettiği tesirler bakımından yapılacak diğer bir tahlil ile birlikte kullanılması konjonktürel bir malî siyasetin takibini kolaylaştırır.

B — Devlet bütçesi, Devlet muhasebesi.

Bütün bu faaliyetlerle ulaşılması istenilen gaye; iktisadî bakımdan devlet bütçesi muhtevasının, müessese ve merciler ihtiyacından ziyade halkın hayatî zaruretlerine taallük etmesi, bu sebepten dolayı da siyasî bakımdan bütçenin mes'uliyet hissini taşıyan bir iktisadî idare ve maliye politikasına matuf gayretlerin doğurduğu ihtiyaçları ve bunların sebepleriyle karşılık imkânları ve kaynakları arasındaki münasebeti vazıh bir halde beyan edebilmesi ve nihayet içtimai bakımdan da bütçenin, malî yükü mukavemetin en az bulunduğu sahaya kaydırmamasıdır.

Bu gaye acaba tahakkuk ettirilebilmiş midir? Bu hususda yapılan bir çok denemelere rağmen henüz tatmin edici bir çareye vasıl olunamadığı belirtilmektedir. Malûm olduğu üzere Devlet bütçesi

sistem ve tekniğinin yeni icaplara uydurulması mevzuunda yapılan çalışmaların muhakkak ki en önemlisi Amerikada teşkil edilen Hoover Komisyonu tarafından yapılmıştır. Bu komisyona; parlamento-ya vazih bir siyasi gidişin temini maksadiyle, âmme maliyesi ihtiyaçlarını, âmme hizmetlerinin haiz bulunduğu mübremiyet derecesine göre sınaî maliyet hesaplarına benzeyen bir plânlamayı mümkün kılacak bir program bütçesinin tanzimi işi verilmişti. Hoover komisyonu «bütçe ve muhasebe sistemi» hakkındaki Şubat 1949 tarihli tavsiyeleri arasında «federal devletin bütçe telâkkisi; vazife, faaliyet ve projeye müstenit bir bütçenin kabûli suretile islâh olunmalıdır.» diye tavsiyede bulunmuş ve devlet muhasebesinin de muhtelif gayelere hizmet etmesi, Hükûmetin idarî işlerinin kaçınılmaz ve zarurî bir aleti olması, tahsisatların durumunu, gerçekleşen bütçe gelir tahminlerinin vus.atini, fiilî masraf ve gelirlerin ilerleyişini, işletme masraflarile diğer masrafları göstermesi icabettiğini ve nihayet bu muhasebenin icra organı tarafından kongreye gönderilen Malî raporların temelini teşkil etmesi iktiza ettiğini belirtmiştir.

1950 tarihli kanunla Birleşik Amerika'da tatbikine girilen ve Performance bütçe smi verilen bu bütçede siklet merkezi, yapılacak iş veya görülecek hizmetin umumî mahiyeti ve nisbî ehemmiyeti üzerinde toplanmakta ve bütçe tanziminde en mühim noktayı da yapılacak iç veya hizmetler ile bu iş veya hizmetlerin neye mal olacağı noktası teşkil etmektedir.

Ancak burada ileride temas edeceğimiz bir noktaya başka bir yönden temas edelim. Amerika Federal Devlet bütçesinin diğer bazı memleketlerde olduğu gibi bir servet bilânçosu ve sermaye plânlanmasını ihtiva etmemesi keyfiyeti, tenkide şayan bir nokta olarak ileri sürülmektedir. Çünkü Federal bütçede, İsveç bütçesinde olduğu gibi, sermaye ve işletme masrafları yekdiğerinden ayrılmamıştır. İsveç bütçesi strüktürüne hâkim olan nazariyeye göre; Hükûmet muamelelerindeki malî sıhhat, hükûmet muameleleri ile sebebiyet verilen Devlet servet durumundaki değişiklikler ile ölçülür. Servet çoğalması veya servet azalması aynen hususî iktisatta olduğu gibi âmme iktisadı için de Devlet İktisadî idaresinin en mühim kriteriyumu sayılmaktadır. Bu nazariyeye istinaden İsveç bütçesinin strüktüründe evvelâ cari gelir ve giderler kesin şekilde ayırdedilerek bir işletme bütçesine mevzu teşkil etmekte; sermaye gelirleri ile sermaye giderleri de bir sermaye bütçesinde yer almaktadır. İşletme bütçesindeki gelir ve giderler arasında beliren fark, bütçenin gelir fazlasını veya açığını teşkil etmekte ve tabiatile bu fazla

veya açık da o Malî yıl için servet mevcudunda zuhur eden değişikliklerde kendini göstermektedir. Bu suretle İsveç bütçesi sistemi çok titiz bir işletme hesabına ve bunun yanında gayet itinalı bir sermaye hesabına sahip bulunmaktadır. İsveç'te, izah ettiğim muhasebe tarzı 1937 yılında yıllık bütçe muvazenesi terkedilip devri muvazene usulüne geçilmek suretile bir kat daha takviye edilmiş ve 1947 yılını müteakip Millî bütçe hazırlıklarından sonra İsveç bütçesi, memleket ekonomisi plânlamasının bir cüz'ü haline inkılâp etmiştir.

Bu izahattan anlaşılacağı üzere İsveç, ilmî bir servet hesabının geliştirilmesinde Amerikadan ileri durumda bulunmaktadır. İsveç'te ise, evvelâ muhasebe bakımından gayet sistemli şekilde tasnif edilmiş bir servet hesabı mevcuttur.

Performance bütçe, gerçi bir terakki ve muhakkak ki malî sahada oldukça mühim bir vasıtaadır. Ancak bu bütçenin hazırlanması hususunda yapılan tecrübelerden elde edilen neticelerin, eski sistemin hususî hizmetlere dayanan resmî mercilere göre taksim ve inşa edilmiş bütçesinden fazla ileri gidemediği ve bu vasıtanın, vazolunan gayelere tekabül etmediği; Hoover komisyonunun da, diğer islâhat denemeleri gibi, müesseseler prensibine yani merciler ihtiyacına göre tertiplendirilen ve masraf çeşitlerine göre tahlil edilen malî bütçeye sadık kaldığı ileri sürülerek Hoover komisyonu tecrübelerinin; hizmet plânu gibi teknik bir vasıta, daha başka cihazlardan ikmaline lüzum görmeden istikamet veren bir mefhum şeklinde ele alındığından, beklenen neticelerin elde edilememesi sonucunu tevhit etmek suretile muvaffakiyete ulaşamadığı belirtilmektedir.

Gerçi merciler esasına dayanan bütçelerin ihtiyaca cevap vermemesi keyfiyeti, Performance bütçe dolayısıyla yapılmış bir tenkit değildir. Bundan çok daha evvel Hollanda ve İsveç bütçelerinde bu sistemin muhtelif noktalardan itmamına gidilmiştir. Nitekim Hollanda, vaktile Maliye Nezareti Bütçe ve Muhasebat Umum Müdürlüğü ifa eden Prof. Dr. Abram Mey'in idaresi altında bütçe sistemini, ticarî muhasebeye temas eden tahlili bir işletme muhasebesi ve servet hesabına birleştirmiştir. İsveç ise yukarıda işaret olunduğu üzere âmme maliyesini sermaye iktisadî karakterine uydurabilmek gayesile bir adım daha atmıştır.

Bu bahisteki konuşmama nihayet vermeden önce, Devlet bütçelerinin yeniden tanzimi hususunda, son zamanlarda Almanya'da yapılan çalışmalar meyanında mevzuu yeni bir anlayışla ele alıp

yeni bir hal tarzı tavsiye eden ve bu sebeple nazarı dikkati geçen bir projeye, Hamburg eyâleti projesine kısama temas edeceğim.

Bu hususta verilen izahata göre; Hamburg projesi ilk defa olarak iktisadî plân, malî plân ve icra plânlarının fonksiyonlarına dayanarak, malî hâdiselerin üç cepheden mülâhazasına elverişli bir hizmet ve program plânının tanzimini mümkün kılacak bir sistemi geliştirmektedir. Sistemde iktisad plânın fonksiyonu, bütçenin tanzimi sırasında mevcut bulunan âmme vazife ve hizmetlerle bunlara tahsis edilen masrafları bir arada ve sistemli bir düzen içinde tenkide hazır bir vaziyete koymaktır. Malî plânın fonksiyonu ise, masraflar ile hizmet ve hizmetten faydalananlar arasındaki münasebeti, gelir imkânlarını ve hizmete tekabül eden gelir menbalarını tebarüz ettirmesidir. İcra plânınıninki de, iktisadî plânda derpiş olunan hizmetleri ve bu hizmetler için malî plânda gösterilen karşılık yolları ve gelir kaynaklarını münferit mercilere tevzi etmektedir.

Görülüyor ki, Hamburg projesi üç istikametli bir muhakeme tarzına göre üç türlü tertiplenecek bir düzenin plânlanmasını ve hesaplanmasını istilzam ettirmekte ve projede hizmet plânı, Devlet ihtiyaçlarının mübremiyet derecesi ve karşılanma imkânlarını plân ve hesap bakımından temas haline getirmek için yardımcı bir vasıta olarak kullanılmaktadır. Bu mülâhazalardan dolayı proje, yeni nizama ait ekonomik bir gayenin tesbiti zaruretinden hareket etmekte ve Devlet bütçesinin tanzimile muhasebesine esas ittihaz edilecek işletme iktisadî metodunu bu gayeden istihraç eylemektedir.

II

TÜRK DEVLET MUHASEBESİNİN DURUMU

Modern bütçe ve muhasebe anlayışına bu suretle kısaca temas ettikten sonra asıl mevzuumuz olan Türk Devlet Muhasebesinin bu telâkkiler muvacehesindeki durumuna geçiyorum.

Malûm olduğu üzere bir muhasebenin tam ve mükemel olabilmesi için o muhasebenin işletme faaliyetlerinin seyrini vazih bir şekilde göstermesi ve bu faaliyet seyrinden tevellüt edecek maddî, hukukî ve iktisadî neticeleri sarih olarak tesbit etmesi lâzımdır.

Devletin ekonomik ve sosyal sahada ifa edeceği hizmetlerin bir plânı ve aynı zamanda bir icra vasıtası olan bütçesine ait tatbikatın tam olarak kontrol edilmesi, bu tatbikat faaliyetinin seyir ve

neticelerinin vazıh olarak gösterilmesi, faaliyetin rasyonel olup olmadığının tesbit edilmesi devlet muhasebesinin mevzu ve gayesini teşkil eder. O halde bir devlet muhasebesinin tam ve mükemmel adedilebilmesi için, bütçe tatbikatının kontrolünü temin edecek şekilde organize edilmiş bir kontrol muhasebesi olması, bu muhasebenin Devlet faaliyetlerini seyir ve neticelerle birlikte aksettirmesi ve nihayet bu muhasebenin, faaliyetin müsmiriyet derecesini gösteren hesapları ihtiva etmesi iktiza etmektedir.

Devlet muhasebemizin bu günkü seklinin izahına geçmeden evvel, bütçe sistemimize ve muhasebenin Cumhuriyet devrinden itibaren geçirdiği istihaleye kısaca temas edeceğim.

Bütçe sistemimiz, 1927 tarihli muhasebei umumiye kanununa istinat etmektedir. Merciler esasına dayanan ve bu sebeple maddeler itibarile tertiplenmiş masrafların müfredatını gösteren bütçemiz; maaş, ücret, yolluk, malzeme, yatırım ve benzerlerine tahsis edilen paralar yekûnu ihtiva etmekte, fakat bu tahsisatlardan yapılan harcamalar kanalile hangi programların yürütüldüğünü göstermemektedir. Buna mukabil son senelerin iktisadî kalkınma hareketlerinde Devletin faaliyeti oldukça genişlemiş ve hattâ bizzat yaptığı büyük mikyastaki yatırımlarla iktisadî kalkınmada bizzat rol almıştır.

Bu vaziyet muvacehesinde Hükûmet, bütçe hakkındaki görüşlerini 1954 yılı bütçe lâyihasına ait esbabı mucibede şöylece hülâsa etmektedir.

«Mevzuatımız, bütçe devresini bir sene olarak kabul etmiş bulunduğundan Hükûmetin icraatını bir sene gibi dar bir çerçevede tutmak zarureti hasıl olmakta ve uzun vadeli inkışaf programlarının bu mahdut zaman ölçüsü içerisinde gelişmelerini takip etmek ve çok defa mümkün olmamaktadır. Bilindiği veçhile, senelik bütçelerin bu kifayetsizliğini telâfi maksadile, garp memleketlerinde zaman zaman yıllık bütçe ile bir konjonktür devresinin met ve cezirlerini ihtiva edecek devri bütçe veya muayyen bir malî iktisadî programın neticesi alınıncaya kadar geçecek devreye ait programlaştırılmış bütçe fikri ortaya atılmış ve hattâ bu fikirler yer yer tatbik mevkiine konulmuştur. Ancak gelir tahminlerinin bir seneden öteye isabetle yapılamaması, iktisadî faaliyet devreleri hakkındaki bilgilerin henüz kâfi bulunmayışı gibi sebepler yüzünden, gine hemen hemen hiç bir memlekette devri bütçe fikri daimi bir tatbikat sahası bulamamış, programlaştırılmış bütçe ise ancak işletmecilik unsuru galip bulunan bazı idarelerce benimsenmiştir.»

Bununla beraber, son dört beş senedir bütçe gerekçelerinde, geniş bir programa dayanan masrafların kategorik bir terkiibinden başka bir şey olmayan fonksiyonel tasnifine yer verildiği, diğer taraftan da bir çok kusurlu ve noksanlı tarafları bulunmakla beraber bazı dairelerin standart masrafları ve ünite iş ölçüsünü elde etmek mevzuunda gayret sarfettikleri, tahsisat taleplerine ait mucip sebeplerde müşâhede olunmaktadır. Gerek bu durum gerek muhasebei umumiye kanununun umumî revizyonu, istikbalde bir program bütçesinin memleketimizde tesisine yardım edecek bir başlangıç teşkil etmektedir. Ancak ileride böyle bir sistemi kurup yürütmek için, bu bütçe için lüzumlu bazı temel şartların tahakkukunu temin edecek gerekli tedbirlerin bu günden alınması şarttır.

Devlet muhasebemize gelince; muhasebe sistemimizin yeni ihtiyaçlara cevap verecek şekilde islahı mevzuu üzerinde son senelerde ısrarla izhar olunan temenniler, yapılan çalışmalarla bu gün için artık tahakkuk safhasına girmiş bulunmaktadır.

Mevcut sistemin islâh edilmiş şeklinin izahına geçmeden evvel, tahakkuk ettirilen işin ehemmiyet ve şumul derecesi hakkında daha iyi bir fikir verir maksadile, Cumhuriyet devrinden itibaren devlet muhasebemizin geçirdiği safhalar üzerinde kısaca duracağım.

A — Tarihçe :

1 — 1340 tarihli hesap talimatnamesi : Meşrutiyet devrinin ilk bütçesine ait kat'î hesabın çıkarılması maksadile kurulan ve bir nevi kameral muhasebeden başka bir şey olmayan 1325 tarihli hesap talimatnamesi, islâh edilmek ve tamamen muzaaf usule istinat ettirilmek suretile mazbut bir bütçe muhasebesi haline ifrağ edilmişti. Bu suretile Mart/1341 tarihinde tatbik mevkiine giren 1340 tarihli talimatname ile kabul olunan sistemin; bütçe muhammenatından tahakkuk eden varidatla tahsilâtı senesi içinde tahsil edilmeyerek ertesi seneye devrolunan bakayayı, gönderilen tahsisatla buuna müstenit sarfiyatı ve nihayet yılın tahsilâtı ile masarifi irae edecek şekilde kurulmuş olduğu yeknazarda göze çarpmaktadır.

Ancak sistemin istinat ettiği muzaaf usul, muhasipler tarafından lâykile kavranamadığından tatbikatta bir takım aksaklıklar meydana gelmiş, bu sebeple muhasiplerden hesap alınmaz bir vaziyete düşülmüş, bazı hesapların meczi suretile yapılan tadelâta rağmen sistemin yürütülmesine imkân olmadığı anlaşılması üzerine 1928 senesinde devlet muhasebesinde muzaaf usulün terki cihetine gidilmiştir.

2 — Hazinenin usulü hesabiyesine dair talimatname : 1928 yılında tatbik edilmeye başlanılan bu talimatname ile malsandıklarında kullanılmakta olan esas defteri, hesaplarda sür'at ve suhulet temin edemediği mucip sebebiyle kaldırılarak yerine tasnif yevmiyesi ikame olunmuş, bir takım hesapların işleyiş tarzlarının değiştirilmesi, bir kısım hesapların da birleştirilmesi suretiyle sistem basite irca olunmuş ve bu şekilde devlet muhasebesi nevi şahsına münhasır bir sistem haline getirilmiştir.

Bununla beraber denilebilir ki, bu talimatname ile kaldırılan varidat ve masraf tahakkuklarıyla muhasesat hesaplarının boşluklarını doldurmak üzere kullanılan varidat ve masraf müfredat defterleri, muhasebeye bir nevi kameral muhasebe vasfını vermiş, tasnif yevmiyesinde açılan hesaplardan bir kısmının, isimleri başka başka olmakla beraber, karşılıklı işletilmesi de sisteme muzaaf usulün bazı faydalarını temin etmiştir. Sistemin umumî muhasebe prensiplerine nazaran arzettiği aykırılık haricinde, bu usulün belli başlı mahzurlarını; varidat ve masraf neticelerinin muallâkta kalması, irsalât hesaplarının mahiyet itibarile yekdiğerinden ayrı bir takım hesapları da içine alması dolayısıyla kontrolünün sağlanamaması gibi hususlar teşkil etmiştir, denilebilir.

Haklı olarak bir çok tenkitlere maruz kalan tasnif yevmiyesi sistemi, 20 senelik bir tatbik devresinden sonra 1948 yılında terk olunmuştur.

3 — Devlet muhasebesi genel yönetmeliği : Uzun bir hazırlık ve tecrübe devresinden sonra 1948 takvim yılı başında yürürlüğe konulan bu talimatname ile yeni bir muhasebe sistemi tesis olunmuştur. Tesis olunan sistemin, nevi şahsına münhasır olan tasnif yevmiyesine nazaran en bariz vasfı, muzaaf usule istinat etmesi ve kayıt harici kalmış bir takım kıymetleri muhasebeleştirmesidir. Filhakika bu talimatnamenin kabulüne dair olan 4.7.1946 tarihli Malî Müşavere Komisyonu raporunda; kayıt usullerine ait hükümlerle bir muzaaf muhasebe tesis edildiği, kayıt şekli bakımından daha pratik olduğu, muhasebede yer alması lâzım gelen ve kayıt harici tutulan bazı kıymetleri hesaplara ithal eylediği zikredilmiştir.

Ancak kayda şayandır ki, bu sistem, muzaaf usule müstenit bir bütçe muhasebesi olmakla beraber tasnif yevmiyesi izlerinden tamamen kurtulamamış, bütçeye müteallik bütün hesapları kayıt ve tesbit eden mazbut bir muhasebe kuramamıştır. Başka bir ifade ile, sistem ana hatları itibarile kameral muhasebeden ayrılırken vari-

dat ve masraf tahakkukları gibi bir takım hareketleri muhasebe harici bırakmak suretile bir taraftan da ona bağlı kalmıştır.

Sistemin arzettiği bu umumî manzara bir tarafa bırakılacak olursa, tasnif yevmiyesi usulünde memzucen muamele gören bir takım kıymet hesapları mahiyetlerine göre ayrılmış, diğer taraftan Devlet hesapları içerisinde yer almayan ve tamamen hususî kayıtlarla muhasebe dışı tedvir olunan «dış borçlar, iştirakler, döner sermayeler, müteahhit bonolar, hazine kefaletleri, esham ve tahvilât, kasa ve bankadaki hazine altınları.» gibi kıymetler, muhasebe kayıtları içerisinde alınmıştır. Bundan başka malsandıkları tarafından bakiyeleri ertesi mali yıla devrolunan hesapların karşılıkları genel merkez hesabı namile açılan bir hesapta toplanmış, merkezde hazine fonu adını taşıyan bu hesaba, defteri kebir kayıtlarına göre bütçe gelir ve giderleri hesaplarının zimmet ve matlup bakiyeleri aktarma edilmek suretile bütçe neticelerinin muallâkta kalmaktan kurtarılması ve nihayet devletin bir takım borç ve alacaklarının muhasebeleştirilmesi suretile de, nakıs da olsa, bir hazine bilânçosunun hazırlanabilmesine imkân verilmesi istenilmiştir. Şurasını hemen kaydedelim ki irsalât hesapları mekanizması matlup olan şekilde işlemediğinden hazine bilânçosunun çıkarılmasına imkân bulunamamıştır.

4 — 1953 tarihli muhasebe talimatnamesi : 1948 tarihli muhasebe talimatnamesi hakkında Türk ve Ecnebi Müttehassıslar tarafından yapılan;

a) Sistem, hedef ve gayesi belli ve ihtiva ettiği hesapların mahiyeti vazih bir sistem değildir.

b) Sistem, muzaaf usulün kaidelerini ihmal ederek kâh hesapların kapanış şeklini meskût bırakmış, kâh mukabil hesabı tayin edemiyerek hesapların tek taraflı solde edilmesi cihetine gitmiştir.

c) Sistem, ilmi kaidelere dayanmayan bir takım kayıt formalitelerinden ibarettir.

e) 1948 tarihli muhasebe talimatnamesile çizilen hesap plânı, muhtelif muamelelerin hususiyetleri ve tevlit ettikleri neticelere göre bir tasnifle aralarındaki irtibat tayin edilmeden ve bütün muamelelere ait hareketlerin teknik esaslar dairesinde muhasebeleştirilmesinin icapları gözönünde tutulmadan tesbit olunmuştur.

Şeklindeki tenkitler gözönünde tutularak yapılan çalışmalar sonunda 1953 tarihli talimatnamesi hazırlanmış, kısmî bir tecrübe tatbikatına tâbi tutulduktan sonra mayıs 1953 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

1953 tarihli talimatnamenin izharında hâkim olan zihniyet; evvelâ mükemmel bir devlet muhasebesinin ne vermesi iktiza ettiğini tesbit, saniyen mevzuat ve mevcut imkânlar nisbetinde bunun ta-hakkukunu te'minden ibaret olmuştur. İşte 1953 tarihli talimatna-me ile tesis olunan sistemde, ilk şart olarak, Devletin çeşitli faali-yetleri ile ilgili hareketlerinin hususiyetlerini ve tevlit ettiği neti-celeri tam bir sıhhat ve vuzuh ile aksettirmeye imkân verecek bir esasa istinat edilmiştir. Talimatnamede gözönünde tutulan ikinci mühim nokta da; sistemin gerek bütçe muhasebesi, gerek kapital muhasebesi icaplarına uygunluğunun ve bu iki muhasebe arasında bir irtibatın sağlanması olmuştur. Bunun içinde hesapların iyice ka-rakterize edilerek bir taraftan bütçe tahmin hesapları, bütçe he-sapları, blâncio hesapları ve nazım hesaplar zaviyesinden tasnifi ya-pılmış; diğer taraftan da bu hesapların bütçe muhasebesinin mev-zuunu teşkil eden muhtelif fonlara göre gruplandırılması cihetine gidilmiştir. Başka bir ifade ile; bütçe kanunlarında müstakil birer başlık olarak kabul edilen âdi bütçe, yatırım bütçesi, hususî ge-lirler, istikraz ve itfalar ayrı ayrı mütalâa olunmuştur.

Kabul olunan yeni sistemin tesisinde hâkim olan ana prensip-lere dair bu kısa izahattan sonra, şimdi sistemin devlet faaliyet-lerini ne şekilde tesbit edeceğine ve bu tesbite medar olacak ma-lûmatın hangi esaslarla temin olunacağına kısaca temas edelim.

Yukarıda da işaret olunduğu veçhile tesis olunan sistemde he-saplar dört ana gruba tefrik olunmuştur. İsimlerinden de anlaşıla-cağı veçhile bu gruplamada klâsik hesap tasniflerinin tesirinde ka-lınmadan devlet faaliyetlerinin şekillendirilmesi gayesi görülmüş-tür. Filhakika ;

- 1 — Bütçe tahmin hesapları : Faaliyetin mebdeini teşkil eden tahmin ve tahsisleri,
- 2 — Bütçe hesapları : Fiili faaliyeti,
- 3 — Blâncio hesapları : Faaliyetin neticesinde devletin iktisap edeceği hak ve vazifeleri,
- 4 — Nazım hesaplar : Faaliyetin muhtıra kayıtlarını tesbit ve hareketleri takip etmektedir.

Detay malûmatı verecek olan tâli hesap gruplarının tayininde de mevcut örneklere bağlı kalınmadan memleketimizin hususiyetleri, mevzuat, değişmesi mümkün olmayan faktörler nazarı itibare alınmış ve faaliyetin akışına muvazi esaslar kabul edilmiştir.

Devlet muhasebe sistemimizin ıslahına müteallik çalışmaların yapıldığı sırada muhasebenin makineleştirilmesi mevzuu üzerinde de durulmuş, neticede delikli kart usulüyle Devlet muhasebimizde temerküz ve mekanizasyonun mümkün olduğu sonucuna varıldığından muhasebenin bu teknik vasıtalarla teşhizi cihetine gidilmiş, kısmî tecrübelerden sonra, gerekli plân ve mekanizasyonun icap ettirdiği formüller tesbit edilerek 1954 malî yılı başında kat'î ve umumî tatbikata geçilmiştir. Bu suretle gerek muhasebe sistemimizde yapılan değişiklik, gerek hesapların sür'at ve sıhhatle teşekkülünü temin edecek olan mekanizasyon sayesinde Devlet her an için :

- 1 — Sabit ve mütedavil kıymetlerini,
- 2 — Borç ve alacaklarını,
- 3 — Yatırımlarını,
- 4 — Bütçe hareketlerini; tahminler, tahakkuklar ve fiili hareketlerle bunların birbirleriyle olan irtibatlarını görebilecektir. Hü-lâsa olarak devletin aktif faaliyeti sağlanacak ve devlet faaliyeti neticelerini her yılın bütün istihaleleri ile bilmuhasebe takip edebilmesi imkânına sahip bulunacaktır.

Yukarıda izahını yaptığım muhasebe sistemimizin tetkik ve tenkidini; Orta Doğu Âmme Enstitüsünde beraber çalıştığım Prof. Dr. Abram Mey'den, vaktile Hollanda bütçe ve muhasebesini ıslah etmiş bir mütehassıs olması sıratile ricada buldum.

Mumaileyhin, Siyasal Bilgiler Fakültesi işletme iktisadî ve muhasebe doçenti kıymetli arkadaşım Dr. Cumhur Ferman'la birlikte beş aya yakın bir zaman muhasebimizde yapmış olduğu çalışma sonunda, zamanın Maliye Vekili Sayın Hasan Polatkan'a vermiş olduğu rapordan bir cümleyi aynen alıyorum. «Malî politikanızın tedvir ve kontrolü iyi bir şekilde yapılabilmesi için, bütçenizin strüktürü, yeni tatbikine başlamış olduğunuz muhasebe sistemine uy-durulmalıdır.»

Devlet muhasebe sistemimizde yapılan reform ve hesapların sür'at ve sıhhatle teşekkülünü temin edecek mekanizasyon tabiatıyla bizi bir devlet blânçosu çıkarılması meselesi ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Devlet muhasebemizin istinat ettirildiği yeni sistemde devlet patrimuanına dahil bütün unsurların kontabilizasyonu derpiş edilmiş olmasına rağmen, devletin bilûmum emvalinin idare ve muhasebesini, çizdiği dar hudutlar içinde mütalâa eden muhasebei umumiye kanunumuzun nakit hesabı ile ayniyat muhasebesini, muhasebelerini de tefrik ederek yekdiğerinden ayrı hükümlere raptetmesi ve hattâ devlete ait ayniyatın mühim bir kısmının idare ve muhasebesini Maliyenin, Divanı muhasebatın ve Teşriî kuvvetin teftiş ve mürakebesi haricinde bırakması, hükme raptettiği diğer ayniyatın muhasebesini de suiistimal endişesi ile, içinden çıkılmaz bir hale getirmesi sebepleriyle devletin menkul kıymetlerine ait bu muhasebeden bir netice elde etmek imkânı sağlanamamıştır.

Devlete ait gayri menkullere gelince; Muhasebei umumiye kanunumuz bu nevi emvalin de sadece cins ve kıymetleriin muhtevi bir defteri kebirin Maliye Vekâleti tarafından tutulmasını hükme bağlamakla iktifa etmiştir.

Muhasebei umumiye kanunumuzun menkul emvale ait arz ettiğim karışık hükümleri dolayısıyla bu emvalin mazbut bir halde bulunmaması; gayrimenkul emval hakkındaki takip ve müeyyideden mahrum nakis hükümleri sebebiyle de mevcut kayıtların bu emvalin ancak bir kısmını göstermesi ve mevcut kayıtların gayrimenkullerin geçirdiği kıymet tahavvüllerini irae etmemesi noktalarından bu emval bu gün için matlup olan şekilde bir kontabilizasyona esas olmaktan uzak bulunmaktadır.

Bu itibarla matlup olan şekilde bir devlet blânçosunun çıkarılabilmesi için evvel emirde menkul ve gayrimenkul emvalin muhasebeleştirilmesinde ne gibi esaslara istinat edileceği hususunda kat'î bir karara varılması, bundan donra aktive edilecek emvalin mahiyetinin tesbit olunması, sabit kıymetlerin bir tasnifinin yapılması ve nihayet iktisap, iştirâ veya ikame kıymetleriyle amortisman mevzuları üzerinde esash bir şekilde durulması gerekmektedir. Bu hususlar hal edilmedikçe muhasebemizde açıldığına işaret ettiğim sabit ve menkul kıymetlerle amortisman hesapları, matlup olan şekilde işletilemeyeceğinden bütün anasını ihtiva eden bir devlet blânçosu çıkarılmasına tabiatile bu gün için imkân görülememektedir.

Ancak menkul emvalin kontabilizasyonuna imkân sağlanınca-ya kadar bu kıymetlerin Muhasebei Umumiye Kanunu hükümlerine göre tutulması gerekli muhasebesinden, bu husustaki talimatnameyi islâh suretile, elde edilecek senelik neticelerin ve gayrimenkul

emvalde de bu güne kadar tesbit edilebilmiş olan kıymetlerin bu hesaplara aktarılması suretiyle Devlete ait bu gibi emval hakkında kısmen bir fikir verebilecek endikatif mahiyette bir bilânçonun çıkarılması mümkündür. Âmme maliyesinin idare, muhasebe ve mürakabesini günün telâkkilerine uygun bir şekilde tedvinini derpiş eden Muhasebei Umumiye Kanunumuza ait tadilât, kanuniyet kesbedinceye kadar da bu yolun takibi zaruridir.

İzahatıma son vermeden evvel bir noktaya daha temas etmek faideli olacaktır. O da Devlet faaliyetlerinin vüs'at ve şümülünü, bütçe ile verilen tahsisatla tayin ve tahdit etmenin kâfi olmadığı noktasıdır. Bu husus bizi Devlet hizmetlerinde maliyet mevzuuna götürür ki, hizmetlerin müsmiriyet derecelerini tesbit etmek suretiyle bu hizmetlerde rasyonalizasyonu temin etmesi bakımından bu mefhumun devlet muhasebelerinde yer alması tavsiyeye şayandır.

Türk devlet muhasebesinde de maliyet mefhumuna yer verilmesi, bazı hizmetlerin esaslı bir şekilde mürakabesini sağlaması ve elde edilecek neticelerin dikkati çeken taraflarında gerekli tedbirlerin alınması için idareyi tazyik etmesi bakımlarından lüzumlu ve faideli olur kanaatindeyim. Ancak bu hususun temini yetişmiş teknik personelin mevcudiyetine, geniş bir organizasyonun vücuduna ve bunlar vasıtasıyla bir takım norm maliyet hesaplarının çıkarılmasına ve maliyet bütçelerinin yapılmasına bağlıdır.

Bu sebeplerle maliyet mefhumunun devlet muhasebemizde ileride yer alabilmesi imkânlarını sağlayacak çalışmalara bu günden başlanılmasını lüzumlu görmekteyim.

İstanbul, 4 Haziran 1956

GÜMRÜK TARİFELERİNDE İNDİRİM SAĞLAMA KONUSUNDA MİLLETLERARASI ÇALIŞMALAR VE 1956 TARİFE MÜZAKERELERİ

Mehmet AKMANSU

Âzası arasında bulunduğumuz Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) metninde de işaret edildiği gibi, gümrük tarifelerinde indirim sağlamak anlaşmanın başlıca gayeleri arasındadır. Filhakika anlaşmanın başında : «Ticaret ve ekonomi alanındaki münasebetlerin; hayat seviyelerinin yükseltilmesi, tam çalıştırmanın tahakkuk ettirilmesi, hakikî gelir ve fiili talebin yüksek ve daima artan bir seviyeye ulaştırılması, dünya kaynaklarının tam şekilde kullanılması ve istihsalin ve mal mübadelesinin artırılması hedefine tevcih edilmesi lâzımgeldiğini kabul ederek, mütekabiliyet ve karşılıklı menfaat esası üzerinden, gümrük resimlerinin ve mübadeleleri daraltan diğer mânilerin esash surette azaltılması ve milletlerarası ticaret alanında fark gözetici muamelelerin bertaraf edilmesini istihdaf eden anlaşmalar yaparak yukarıda zikredilen gayelerin tahakkukuna yardım etmek» arzusu mezkûr anlaşmada sarahaten ifade edilmiş bulunmaktadır. Gümrük resimlerinin azaltılması anlaşma ile güdülen gayeler arasında mühim bir yer işgal ettiğinden zaman zaman tarife mükazeleri yolu ile veya başka yollardan gümrük tarifelerinde indirim sağlanması GATT âkit taraflarının tabii faaliyetleri arasında yer almıştır.

Malûm bulunduğu üzere tarife müzakereleri yolu ile karşılıklı olarak müzakerelere giren memleketler mütekabiliyet ve karşılıklı menfaat esası üzerinden müzakere konusu maddelerin gümrük resimlerini indirmek suretile tesbit etmek, mevcut had üzerinde tesbit etmek, muafiyetini tesbit etmek, muayyen haddin üstüne çıkarmamayı garanti etmek veya tatbikat kolaylıklarını sağlamak şekillerinde karşılıklı taahhütlere girmektedirler. Genel Anlaşmanın birinci maddesi (en çok kayırılan memleket muamelesi) şartını ihtiva ettiğinden bir memleket için tesbit edilen düşük gümrük haddinden veya muafiyetinden veya her hangi hususî bir muameleden anlaşmaya dahil bütün memleketler istifade etmektedirler. Filha-

kıka anlaşmanın bu esası tesbit eden birinci maddesi «Bir âkit tarafla, diğher her hangi bir memleket menseli veya diğher her hangi bir memlekete yollanan bir mala bahgedilen her nevi menfaat, ruçhan, imtiyaz veya muafiyet, derhal kayıtsız ve şartsız olarak diğher bütün âkit taraflar ülkeleri menseli veya diğher bütün âkit taraflar ülkelerine yollanan mümasili her mala da teşmil edilecektir...» hükmünü koymuş bulunmaktadır.

Karşılıklı müzakereler neticesinde sağlanan indirimler ve muafiyetler «taviz» adı ile ifade edilmekte ve bu tavizleri de nazarı itibare almak üzere tarife pozisyonları karşısında tesbit edilen vergi nisbetlerini veya muafiyetleri gösteren ve anlaşmalara eklenen listeler de taviz listeleri olarak adlandırılmaktadır.

Genel Anlaşma 30 Ekim 1947 de Cenevre'de 23 memleket arasında akdedilmişti. Türkiye başka memleketlerin de iltihakına açık bulundurulmuş anlaşmaya bilâhare katılmıştır. Genel Anlaşmaya iltihak hususunda ilk müzakereler 1949 yılında Annecy'de vâki olmuş ve bu müzakereler neticesinde 8 memleket daha anlaşmaya katılmıştır.

Memleketimiz Genel Anlaşmaya 1950 yılında İngiltere'nin Torquay şehrinde başlayıp altı ay devam eden tarife müzakereleri neticesinde tesbit edilen 21.4.951 tarihli Torquay protokolunu 17.9.951 tarihinde ve 4582 sayılı kanuna müstenit yetkiye istinaden imzalamak suretile iltihak etmiştir. Protokolun Büyük Millet Meclisi tarafından tasdiki 21.12.1953 tarih ve 6202 sayılı kanunla vâki olmuştur. Torquay müzakerelerinde Türkiye dahil altı memleket daha anlaşmaya dahil olmuştur.

Torquay müzakerelerinde Almanya müstesna diğher Âkitlerle Tarife Müzakerelerimizi tamamlamış olmamız neticesinde bu Anlaşmaya iltihakımız mümkün olmuştur. Âkit taraflarından Almanlarla olan Tarife Müzakerelerimize 1955 yılında Bon'da da devam edilmiştir.

1956 Cenevre Tarife Müzakereleri Genel Anlaşmanın başlıca gayeleri arasında bulunan tarifelerde indirim gayesinin tahakkuk ettirilmesi için girişilmiş mühim bir teşebbüştür.

Bu yazımızda bilhassa bu müzakereler için tesbit edilen esaslardan ve buna tekaddüm eden çalışmalarından bahsetmek suretile Tarife Müzakerelerinin nasıl bir anlayış içinde cereyan etmekte olduğunu belirtmeğe çalışacağız.

Âkit Tarafları 1956 Tarife Müzakerelerine götüren başlıca âmil, tarife indiriminin Anlaşmanın başlıca gayeleri arasında bu-

lunması bir tarafa bırakılırsa, tarife indirimi mevzuunda tarife müzakereleri dışında yapılmış olan çalışmaların müsbet bir neticeye ulaştırılmamış olmasıdır. Filhakika Fransızlar VI ncı Âkitler Toplantısında gümrük tarifelerinde, tarife müzakereleri dışında muayyen nisbette otomatik bir indirim yapılmasını teklif etmişler, bu toplantıda Fransız plânının teknik veçhelerinin tetkiki mevzuunda teşkil edilen bir tâli grup birçok toplantılar yapmış, Fransız'la yaptığı yarı resmî müzakereler sonunda bu Hükûmet tarafından teklif edilen 22 Temmuz 1953 tarihli yeni Fransız plânını tetkik etmiş ve bu hususta kendi mütalâasını belirtmemekle beraber Âkit Taraflara bir rapor hazırlamıştır.

Fransız Plânının ortaya atılmasını ilham eden sebeplerden birisi de, Genel Anlaşma çerçevesi dahilinde yapılan tarife indirimleri müzakerelerinin esasını tavizlerin mütakabiliyet esasına ve bir muvazeneye dayanması prensibinin teşkil etmesi sebebi ile bundan sonra bu sistem çerçevesi dahilinde tarife indirimi konusunda mühim ilerlemeler kaydedilemeyeceği, bundan dolayı da yeni metotlar bulunmasının icap ettiği düşüncesidir.

Fransız Plânının esasını plâna iltihak eden her memleketin, ithalâtında, bir ekte gösterilecek mal sektörlerindeki malların gümrük resimlerinin vasatı ensidansını % 30 nisbetinde indirmek teşkil etmekte idi. Bu indirim senede % 10 esasından olmak üzere üç senede tahakkuk ettirilecekti. Malûm bulunduğu üzere gümrük vergisi ensidansı; alınan gümrük vergisi yekûnunun vergiye tâbi ithalât kıymetine nisbet edilmesi suretile bu bulunan yüzdeyi ifade etmektedir. İşte plân bir lâhikada gösterilecek mal sektörlerinde mevcut vergi ensidansını plânda tarifi yapılan bir vasatı ensidansa göre otomatik olarak her sene % 10 dan üç senede % 30 nisbette indirmeyi derpiş etmekte idi. Ancak bu % 30 indirim işaret ettiğimiz gibi bir vasatı ensidans esası da gözönünde bulundurulmak suretile tahakkuk ettirilecekti. Plânda her mal sektörü için vergi nisbetlerinde bir azami had, bir asgari had, bir de hattı fasıl (Ligne de démarcation) tesbit edilmiştir. Tenzilâta esas olacak vasatı ensidans, hattı fasılın üstünde olacaktır. Asgari had (Plancher) hattı fasılın % 50 si nisbetinde aşağıda bir had olarak tesbit edilecektir. Bir mal sektöründe, vergi ensidansı asgari hadde veya bunun altında bulunan memleketler o mal sektörü için hiç tenzilât yapmayacak, vergi nisbetleri hattı fasılın altında bulunanlar bir nisbet dahilinde % 30 dan daha az tenzilât yapacaklardır.

Vasatî ensidans bir âdi kesir olarak ifade edilecektir. Bu âdi kesirin suretini (payını) kararlaştırılan devre zarfında ithal edilen ve istihlâke arz edilmiş olan mallar üzerinden (fiilen) alınmış olan gümrük resimleri tutarı teşkil edecektir. Âdi kesrin mahrecini (paydasını) ise, üzerinden suretteki vergilerin alındığı veya alınacağı kıymetler ile muafem girmiş ve kararlaştırılan devrede istihlâke arz edilmiş malların kıymetleri yekûnu teşkil edecektir.

Üzerinde mutabık kalınacak sene bütün iştirak eden memleketler için aynı sene olacaktır.

Üzerlerinde indirimler yapılması teklif olunan mallar 10 sektör halinde teklif edilmiştir :

- 1 — Balıklar hariç esasî gıdaî olan mallar,
- 2 — Balıklar hariç, gıda mamulleri,
- 3 — Balık ve balık mahsulleri ve mamulleri,
- 4 — Akaryakıtlar dahil, iptidai maddeler,
- 5 — Sınai, kimyevî mamuller ve bunlarla ilgili diğer sınai mamuller,
- 6 — Deri ve deri mamûlleri, kauçuk, kereste, mantar, kâğıt,
- 7 — Mensucat mamûlleri ve konfeksiyon eşyası,
- 8 — Baz madenler ve bunların mamûlleri,
- 9 — Makinalar, elektrik ve nakil vasıtaları malzemesi,
- 10 — Muhtelif mamûller.

Bu sektörler dahilinde, plân gereğince indirime tâbi olacak gruplar ve pozisyonlardır ki, bunlar plânda ayrıca gösterilmiştir.

Plâna iştirak eden memleketler bu sektörlerle dahil, fakat tamamen malî karakterdeki vergilerini ve bunların kıymetlerini, keza esas alınan sene içinde % 50 si plâna iştirak etmiyen memleketlerden sağlanan mallara ait vergileri ve bunlara tekabül eden kıymeti vasatî ensidansın hesabına ait suret ve mahreç rakamlarının dışında bırakılabileceklerdir.

Plân, Anney ve Torquay tarife müzakerelerinde kurulmuş olan tarife müzakereleri komitesinin vazifesini göreceğ bir Konferans Komitesi ve plâna iştirak edecek memleketler temsilcilerinden mürekkep ve plân tatbikatını kontrol ile vazifeli daimî bir teşkilât mahiyetinde bir Konsey derpiş etmiştir.

Plâna iştirak edecek memleketlerin bazı munzam taahhütleri de olacaktır. Bu cümleden olarak plâna iştirak eden her memleket bazı istisnalar dışında ensidansî âzami haddi (plafond) aşan her

vergiyi üçüncü sene sonunda azami haddi plafon seviyesi olmak üzere indirecektir. Bu taahhüdün tatbiki bakımından her mal kategorisi için tatbik edilecek azami had rapora bağlı bir ekte derpiş edilmiştir. Derpiş edilmiş olan bu azami hadler iptidaî maddeler için % 5, yarı mamûller için % 15, mamûlleri için % 30, zirai mamûller için % 27 dir. Teklif edilmiş olan bu azami hadler, Avrupa Konseyinin bir düşük tarife kulübü (Law Tariff Club) kurulmasını derpiş eden teklifindeki azami hadlerden pek farklı değildir. Şûrasında işaret etmek icap eder ki, bu taahhüt gereğince yapılacak indirimler her sene % 10 dan, üç senede % 30 olarak tahakkuk ettirilecek olan indirimlerde nazarı itibare alınacaktır.

Memleketler her sene için tahakkuk ettirecekleri % 10 indirimi sektör itibarile tahakkuk ettirecekler, her sektör için tahakkuk ettirecekleri bu % 10 indirimin o sektörün pozisyonlarına dağıtılma nisbetini tayinde serbest olacaklardır.

Memleketler tahakkuk ettirecekleri vasati ensidansı ve indirecekleri gümrük resimlerini plânın meriyeti tarihinden itibaren beş sene müddetle konsolide etmeyi taahhüt edeceklerdir. Ancak konsey 2/3 ekseriyetle vereceği kararla konsolidasyonu o memleketin sosyal ve ekonomik bünyesi için ciddi tehlike arzeder görürse tadiline müsaade edebilecektir.

Genel Anlaşma âkit taraflarının henüz ekonomik gelişme halinde bulunduğunu kabul edecekleri memleketler vasati ensidans üzerinden yapılacak indrimi sektörler üzerinden yapıyarak tarifelerinin bütününün umumî vasati ensidansı üzerinden yapabileceklerdir. Keza bu memleketler malî karakterdeki veya ekonomik inkişaf programlarına dahil bütün vergileri ve bu vergilerin alındığı malların kıymetini plân dışı bırakabileceklerdir.

GATT Âkit taraflarına Fransız plânı hakkında çalışma gurubu tarafından sunulan raporda gurup bir mütalâa serd etmemiş, ancak âkitlerin kendi tarifelerindeki tesirleri bakımından plânı dikkatle tetkik mevkiinde olduklarını ve bunun için zamana muhtaç olduklarını tebarüz ettirmiştir. Fransızlar plânlarının otomatik olusunun ve cihangümül bulunusunun faydası üzerinde durmuşlardır. Genel Anlaşmaya göre yapılan tarife müzakerelerinin evvelâ karşılıklı ve mütekabil menfaat esasına dayanan ve tavizler arasında mübadelet arayan bir esasa göre yapıldığına, sonradan en ziyade müsaadeye mazhar memleket kaydı ile çok tarafî bir indirim mahiyeti aldığına, bu şekli ile gümrük manialarını tamamen ortadan kaldıracak bir sistem olarak tezahür etmediğine işaret etmişlerdir.

Cihanşümül bir mahiyet arzemesi de dünya ticaretinde mühim rol oynayan memleketlerin bu plâna iştirak etmeleri sayesinde mümkün olacaktır.

Müzakerelerde plânın lehinde bulunan memleketler bilhassa evvelki tarife müzakerelerinde, ezcümle Torquay müzakerelerine düşük tarife ile girmiş ve bu yüzden avantajsız bir durumda kalmış olduklarını kabul eden memleketler olmuştur.

Âkit taraflar VIII inci Âkitler Toplantısında plân ve buna ait rapor hakkında bir karar alınmasını doğru bulmamışlar ve plânın hükümetlere tevdiine, Devreler Arası Komitenin de mevcut tarife müzakereleri prosedürünün tatminkâr olma derecesini gözönünde bulundurarak plândaki meseleleri, plânın teknik veçhelerini ve hükümetler tarafından plân hakkında yapılacak teklifleri tetkik etmesini kararlaştırmışlardır.

Fransız plânı üzerinde IX uncu Âkitler Toplantısında konuşulmamış, X uncu Âkitler Toplantısında ise yine bu plân üzerinde durulmuş ve 1956 tarife müzakerelerinin ne gibi esaslar dahilinde cereyan edeceği meselesi tetkik edilmiş ve karara bağlanmıştır. X uncu devre toplantısında 1956 tarife müzakerelerine karar verilmiş olmakla beraber, Âkit Taraflar tarife indirimi mevzuunun tetkikine 1956 tarife müzakerelerine rağmen yine devam edilmesini arzu etmiş ve bu meselenin XI inci Âkitler Toplantısı gündemine konulmasını karar altına almıştır. Tarife indirimi mevzuunda Fransız plânı en işlenmiş bir çalışma olarak elde bulunmaktadır. Bu plânın esasları üzerinde durmamızın başlıca sebebi de budur.

Fransız plânı dışında tarife indirimi mevzuunda mevcut bir çalışmada Avrupa Konseyinin yukarıda bahsi geçen ve (Law Tarif Club) düşük tarife kulübü ismi ile adlandırılan teşebbüsdür. Filhalka Avrupa Konseyi Âkit Taraflara Avrupa'da gümrük salıklarının indirilmesi için müşterek bir politikanın kabulü yolunda bir teklifte bulunmuştur. Bu yolda teklif edilen plânın kabulü halinde Avrupa Gümrük Birliğinin tahakkuk ettirilmesi yolunda bir adım atılmış olacaktır. Avrupa Konseyinin teklifine göre iştirak edecek memleketler bütün gümrük resimlerini azami % 35 nisbetle tahdit ve ayrıca iptidai maddeler için % 5, yarı mamûller için % 15, mamûller ve gıda maddeleri için % 25 azami nisbet kabul edeceklerdir.

Görüleceği üzere Fransız plânı Avrupa Konseyinin teklifine nazaran cihanşümül bir mahiyet arzettiğindedir. GATT çerçevesinde Fransız plânını tetkik edecek olan devreler arası Komite tarife in-

dirimi mevzuunda her plânı, bu meyanda Avrupa Konseyinin plânını da tetkike selâhiyetli kılmıştır.

Yukarıda da işaret ettiğimiz gibi, tarife indirimi çalışmalarının tam bir neticeye bağlanamaması, IX uncu âkitler toplantısından az gelişmiş memleketler lehine hükümleri de ihtiva etmek üzere Genel Anlaşma'da mühim tadillerin tahakkuk ettirilmiş olması neticesinde bu memleketlerin tarife müzakerelerine daha kolaylıkla katılabilmeleri imkânının sağlanması ve bilhassa Amerika Hükûmetinin tarifelerinde üç senede % 15 nisbetinde bir indirim yapabilmek hususunda kongreden yetki almış bulunması 1956 Tarife Müzakerelerini intaç etmiş ve imkân dahiline sokmuştur.

1956 Tarife Müzakerelerinin hangi esaslar dahilinde yürütüleceğinin tesbiti meselesi X uncu Âkitler Toplantısının başlıca meselelerinden birisini teşkil etmiştir. Bu müzakerelerin nasıl bir anlayış havası içinde cereyan ettiğini belirtmek üzere tesbit edilen bu esaslar hakkında aşağıda malûmat verilmiştir.

4 Mart 1955 tarihinde toplantılar arası tarife indirimi çalışma gurubu şu tetkikleri yapmak üzere vazifelendirilmiştir :

- a) Tarife indirimi imkânlarının umumî olarak tetkiki,
- b) Tarife indirimi gayesine varmak için teklif edilmiş olan usullerin tetkiki,

c) Çalışma gurubunun, bu suretle bir ilerleme kaydını mümkün görürse Âkit Taraflara bir tarife konferansının toplanması hususunda tavsiyelerde bulunması ve böyle bir konferansı hazırlaması.

Tetkikleri sonunda çalışma gurubu 1956 Ocak ayında bir tarife konferansı toplanmasına karar vermiş ve GATT İcra Sekreterliğini konferansa iştirak edip etmemek hususundaki arzularını Âkit Taraflardan sormaya memur etmiştir. Teklife memleketimiz de dahil olmak üzere 25 memleket müsbet cevap vermiştir. Bu memleketler : Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Lüksemburg, Hollanda, Kanada, Seylan, Küba, Danimarka, Dominik Cumhuriyeti, Amerika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Haiti, Hindistan, İtalya, Japonya, Nikaragua, Norveç, İngiltere, İsveç, Türkiye ve Cenubî Afrika Birliğidir.

Derhal işaret edelim ki, Türkiye tek madde üzerinden taviz almak ve yalnız Amerika ile müzakerelerde bulunmak kayıt ve şartı ile müzakerelere katılmak arzusunu izhar etmiştir. Filhakika bu mevzuda GATT Sekreteryası tarafından neşredilen dokümanda da

işaret edildiği gibi Türkiye; «Amerika ile tütün üzerinde görüşmek arzusu ile ve eğer müzakereler veya kabul edilecek usul, Türkiye'ye evvelce sağlanmış olan tavizlerde değişikliği icap ettirirse bu müzakerelere katılmak hakkını muhafaza kaydı ile» tarife müzakerelerine katılacağını bildirmiştir.

Çalışma gurubu tarafından tarife müzakerelerinde takip edilecek metod ve riayet edilecek esaslar tesbit edilerek X uncu Âkitler Toplantısı umumî heyetine arz edilmiş ve bu rapor bir ilâve ile umumî heyetçe kabul edilmiştir. İlâvenin mahiyeti aşağıda belirtilecektir.

Kabul edilen rapora göre müzakereler için şu esaslar tesbit edilmiştir :

Müzakerelerin gayesi şöyle ifade edilmiştir; Âkit Taraflar, gümrük tarifelerinin ticarete ciddî engeller çıkardığını kabul ettiklerinden Genel Anlaşmanın gayelerini gözönünde bulundurarak muaddel XXIX uncu maddenin prensiplerine müstenit bir tarife konferansı toplamağa karar vermişlerdir.

Müzakereler gümrük vergilerinin ve gümrükten alınan diğer vergilerin umumî nisbetinde indirim mevzuunda cereyan edecektir. Bilhassa asgari miktarda da olsa ithalata mani olan yüksek vergilerin indirilmesi müzakere edilecektir. Tavizler mütekabiliyet ve karşılıklı menfaat esası üzerinden alınıp verilecektir. Müzakerelere katılan Hükûmetler müzakerelerden mümkün olduğu kadar mühim neticeler almak için elden gelen gayreti sarfedeceklerdir.

Müzakerelerin şumulü şöyle tesbit edilmiştir ; Müzakerelere iştirak eden memleketler birlikte veya müstakil olarak taviz talep edecekleri memleketler bakımından Principale Fournisseure'ü (o maddenin asıl ihracatçısı, asıl sağlayıcısı olan memleket) oldukları veya olabilecekleri maddeler için taviz talep edebileceklerdir. Bu kaidenin tatbiki muayyen bir maddenin asıl sağlayıcısı olmayan bir memleketin o madde üzerinden taviz talep etmesine mani olmayacaktır. Ancak alâkalı memleket, bu maddenin asıl sağlayıcısı olan memleket müzakerelere katılmadığı yahut Âkit Taraflardan bulunmadığı takdirde bu kaideyi ileri sürmek yetkisini muhafaza edecektir.

Verilecek tavizler Genel Anlaşmanın en ziyade müsaadeye mazhar memleket kaydı dolayısıyla derhal çok taraflı bir mahiyet almakta olduğundan alâkalı memleketin böyle bir kaideden faydalanması tabii görülmektedir.

Gümrük vergileri yanında gümrükten alınan diğer vergiler muhtelif gümrük kaideleri, muhtelif ithal monopolleri yolu ile sağ-

lanan himayeler ilâh... mevzuunda sağlanan tavizlerde tarife tavizleri gibi kabul olunacaktır.

Müzakerelere iştirak eden Hükümetler müzakerelerin gayesinin Genel Anlaşmanın muaddel XXIX uncu maddesi hükümlerine göre tahakkuk ettirilmesi için mümkün olan gayreti sarf edecekler, verilen ve alınan tavizler arasında bir nisbet gözetmek suretile müzakerelere çok taraflı bir karakter vermek hususunda iş birliği yapacaklardır.

Bir tarife müzakereleri komitesi müzakerelerin muvaffakiyeti için azami gayret sarfedecektir. Bu komite müzakerelere iştirak etmek üzere listelerini vermiş olan memleketler temsilcilerinden terakküp edecektir. Komite müzakerelerin kolaylaştırılması için mümkün olan bütün tedbirleri alacaktır. Konferans açılınca mümkün olan sür'atle listeleri tetkik edecek, lüzumu görülürse müzakerelerin devamı sırasında veya nihaî safhasında aynı tetkiki yapacak, ancak iki taraflı müzakerelerin başlaması hiç bir zaman böyle bir tetkikin yapılmasına talik edilmeyecektir.

Komite tavizlerin şumulünü genişletmek üzere üç taraflı veya çok taraflı müzakereleri organize etmek hususunda bütün memleketlere veya memleket guruplarına yardım edecektir.

Komite XXIX uncu maddenin prensiplerinden mülhem olarak müzakerelerin tetkikini geciktirebilecek veya ona mâni olacak bütün meseleleri tetkik ve bu meselelere müteallik istek ve tavsiyeleri formüle edebilecektir.

Müzakerelere katılan memleketler komitenin istek ve tavsiyelerini nazarı itibare alacak, ancak her memleket bu istek ve tavsiyeleri kabul edip etmemek hususunu bizzat tayin etmek ve müzakerelerin neticelerini kabul edip etmemek hususunda karar vermek hakkını muhafaza edecektir.

Müzakerelerin aşağıdaki kaidelere göre cereyanı kabul edilmiştir; müzakereler teker teker alınan maddeler üzerinde ve her memleketin ve her istihsal branşının ihtiyaçları hesaba katılacak bir esas üzerinden cereyan edecektir. Müzakerelere iştirak eden memleketlerin muayyen maddeler üzerinden taviz vermemeleri mümkün olacak, bir verginin indirilmesi, mevcut nisbet üzerinden konsolide edilmesi veya muayyen bir hadden yukarı çıkarılmamasının taahhüt edilmesi şeklinde de tavizde bulunabileceklerdir.

Hiç bir hükümet bir taraflı taviz almıyacak ve ne de diğer hükümetlere tatminkâr karşılık tavizler almadıkça tavizde bulunmayacaktır.

Yüksek olmayan vergilerin veya bir muaflik rejiminin konsolide edilmesi, prensip olarak, yüksek bir verginin indirilmesine müsvavi değerde bir taviz olarak tanınacaktır. Bu kaide, bilhassa o maddenin asıl sağlayıcısı olan memleketlerden ithal ettiği maddelerin tamamına veya büyük bir kısmına düşük veya mutedil nisbetli vergiler tatbik eden, fakat ihracatı veya muhtemel ihracatı umumiyetle yüksek nisbetli vergilerin tatbiki suretile engellerle karşılaşan memleketlerin durumu bakımından hesaba katılacaktır. Müzakereler iştirak edenler, diğer hükümetler arasında cereyan eden müzakerelerin kendilerine dolayısıyla sağhyacağı faydaları nazarı itibare alacaklardır.

Müzakerelere iştirak eden hükümetler Genel Anlaşmanın prensipleri ile kabili telif olmayacak tarife yükseltmelerinden ve diğer himaye tedbirlerinden çekinmeli ve müzakerelerden evvel müzakereci olarak durumlarını islah etmelidirler.

Konferans neticeleri müzakerelere katılan hükümetlerin taviz listelerine eklenecek bir protokol vasıtası ile Genel Anlaşmaya ithal edilecektir.

1956 tarife müzakereleri üzerinde X uncu Âkitler Toplantısında görüşülürken GATT'a düşük tarifelerle girmiş ve bu şekilde tavizler vermiş olan memleketler, bu arada Danimarka; tarife müzakereleri sırasında esasen düşük olan tarifelerin yüksek olan tarifelerde yapılacak indirimle aynı değerde mütalâa edileceği prensibine düşük tarifeli memleketlerin verdiği ehemmiyeti belirtmiştir.

Hindistan delegesi, bu düşünceyi karşılıyan cevabında; GATT müzakerelerine girerken tarifeleri düşük olan memleketlerin bunu GATT âzası sıfatı ile ve bir fedakârlık olarak yapmamış bulduklarını, memleketlerinin menfaatleri öyle icap ettirdiği için tarifelerinin düşük bulunduğunu ifade etmiştir. Bu mevzuda bir ilk madde için verilen tavizin bir mamûl madde için verilen aynı nisbetteki tavizle, aynı ehemmiyette olamayacağına, çünkü birçok sınaî memleketlerin kendi menfaatleri icabı iptidaî maddeler için düşük tarifeler tatbik ettiklerine ve az gelişmiş memleketlere verdikleri tavizlerin bu kabîl düşük tarifeli ilk maddelere taallûk ettiğine işaret etmiştir. Âkit tarafların çalışma gurubu raporunda yaptığı ve yukarıda işaret ettiğimiz tadilde bu mevzua taallûk etmektedir. Umumî heyetçe kabul edilen bu esasa göre «Âkit Taraflar, Tarife Müzakereleri Komitesinin II numaralı kaidenin c paragrafını tatbikte maddenin mahiyetini nazarı itibare alacağını kabul ederler. Bu suretle, mamûl bir maddeye tatbik edilirken düşük olarak kabul edi-

lebilecek bir vergi nisbeti, bir ilk maddeye tatbik edilirken yüksek olarak kabul edilebilecektir.»

Cenevre'de 18 Ocak 1956 da başlayarak bu esaslar dahilinde cereyan eden gümrük tarife müzakereleri 5 Mayıs 1956 da sona ermiş ve basına akseden haberlerde muvaffakiyetli neticeler elde edildiği belirtilmiştir. Ancak anlaşma metinleri ilgili her memleket bunların muhteviyatına muttali olduktan ve muhtelif memleketleri temsil eden delegelerle varılacak mutabakatı müteakip neşir ve ilân edilecektir. Mutabakata varan memleketlerin bu neticeleri neşir ve ilân ettikleri görülmektedir. Meselâ İngiltere Haziran 1956 ayında neşrettiği bir beyaz kitapta muhtelif memleketlerle yaptığı gümrük müzakerelerinin neticelerini açıklamıştır. Keza Fransa, sadece Amerika ile yaptığı müzakerelerin neticelerini açıklamıştır. Basına akseden haberlerden Fransanın yalnız Amerika ve Avusturya ile müzakerelerde bulunmak suretile senelik 15 milyon dolarlık bir ithalâtı alâkadar eden tavize mukabil, müzakereler neticesinde diğer memleketlerin verdikleri tavizlerden faydalanmak suretile 80 ile 100 milyon dolarlık bir tavizden faydalandığı ve bu suretle müzakerelerden kârlı çıktığı belirtilmektedir.

Neticeler resmen ve tamamen malûm olmamakla beraber, 1956 tarife müzakerelerinin GATT'ın tarife indirimlerini tahakkuk ettirme gayesi bakımından tahmin edildiğinden daha muvaffakiyetli neticeler verdiği anlaşılmaktadır.

İstanbul, 15 Haziran 1956

The first part of the paper discusses the legal and economic aspects of the case. It begins by outlining the facts of the case and the legal issues at stake. The author then discusses the economic principles that are relevant to the case, such as the concept of tortious liability and the principle of causation. The author argues that the economic principles support the legal conclusion that the defendant is liable for the plaintiff's injuries.

The second part of the paper discusses the policy implications of the case. It argues that the case has important implications for the law of torts and for the economic theory of tort liability. The author suggests that the case should be used as a guide for future courts and scholars. The author concludes by summarizing the main points of the paper and offering some final thoughts on the case.

Notes on Contributors

The author of this paper is a professor of law and economics at the University of California, Berkeley. He has published numerous articles on tort liability and economic theory. He is also the author of several books on tort law and economic theory. He has been a member of several professional organizations, including the American Law and Economics Association and the American Economic Association. He is currently serving as the president of the American Law and Economics Association.