

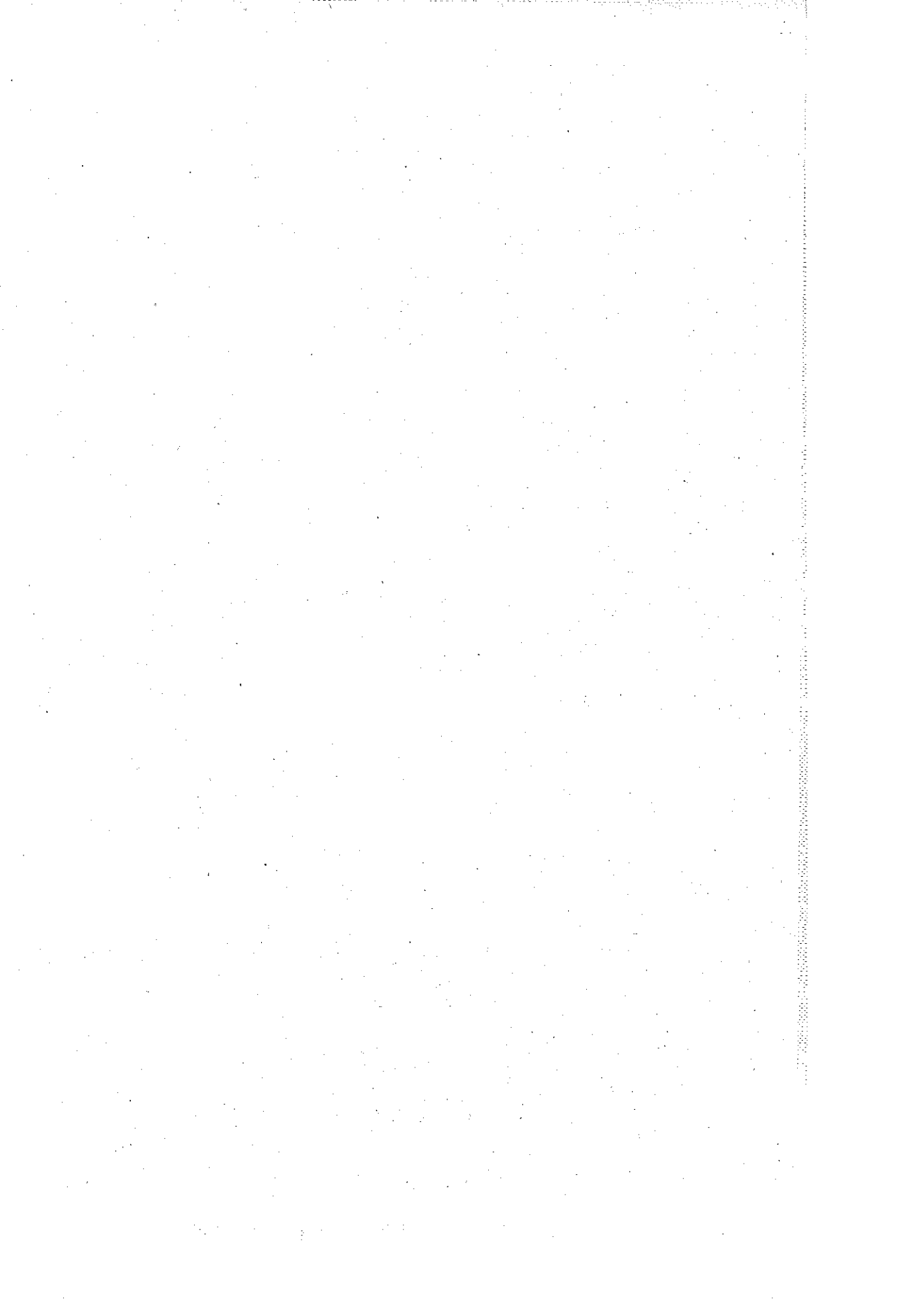
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN: No.: 783
İKTİSAT FAKÜLTESİ: No.: 103
MALİYE ENSTİTÜSÜ: No.: 5

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Üçüncü Seri — Sene 1957



SERMET MATBAASI
Şemsettin Arkadaş
İSTANBUL — 1958



Ö N S Ö Z

Elinizdeki kitap, Maliye Enstitüsü konferanslarının, ilmi etüd ve makaleler halinde bir araya getirildiği (**Konferanslar**) serisinin üçüncü cildir. Bu da evvelkiler gibi, 12 yazıyı ihtiva etmektedir. Bu sene verilmiş olan dördüncü seri konferanslar, hâlen, etüd şeklinde yazılmakta olup, tahsisat temin edilebildiği takdirde, içinde bulunduğumuz malî yıl zarfında neşrolunacaktır.

Mütevazi kadro ve bütçesi içinde, Enstitü, diğer sahalarda da varlık göstermeğe çalışmaktadır. İki sene önce, 2000 ciltten ibaret olan kütüphane, bugün 3500 ü aşan kitap mevcudu ile, maliye sahasında belli başlı araştırma merkezlerinden biri haline gelmek yolundadır.

Ayrıca, memleket içinde, muhtelif vekâlet, daire ve müesseselerden istenen raporlar yanında, bu yıl Amerika Birleşik Devletlerinden dahi, Türk vergi sistemi hakkında hazırlanan bir kitap için yardım talep edilmiştir. Bu husus, Enstitünün, yavaş yavaş, memleket dışında da tanınmağa başladığını göstermektedir.

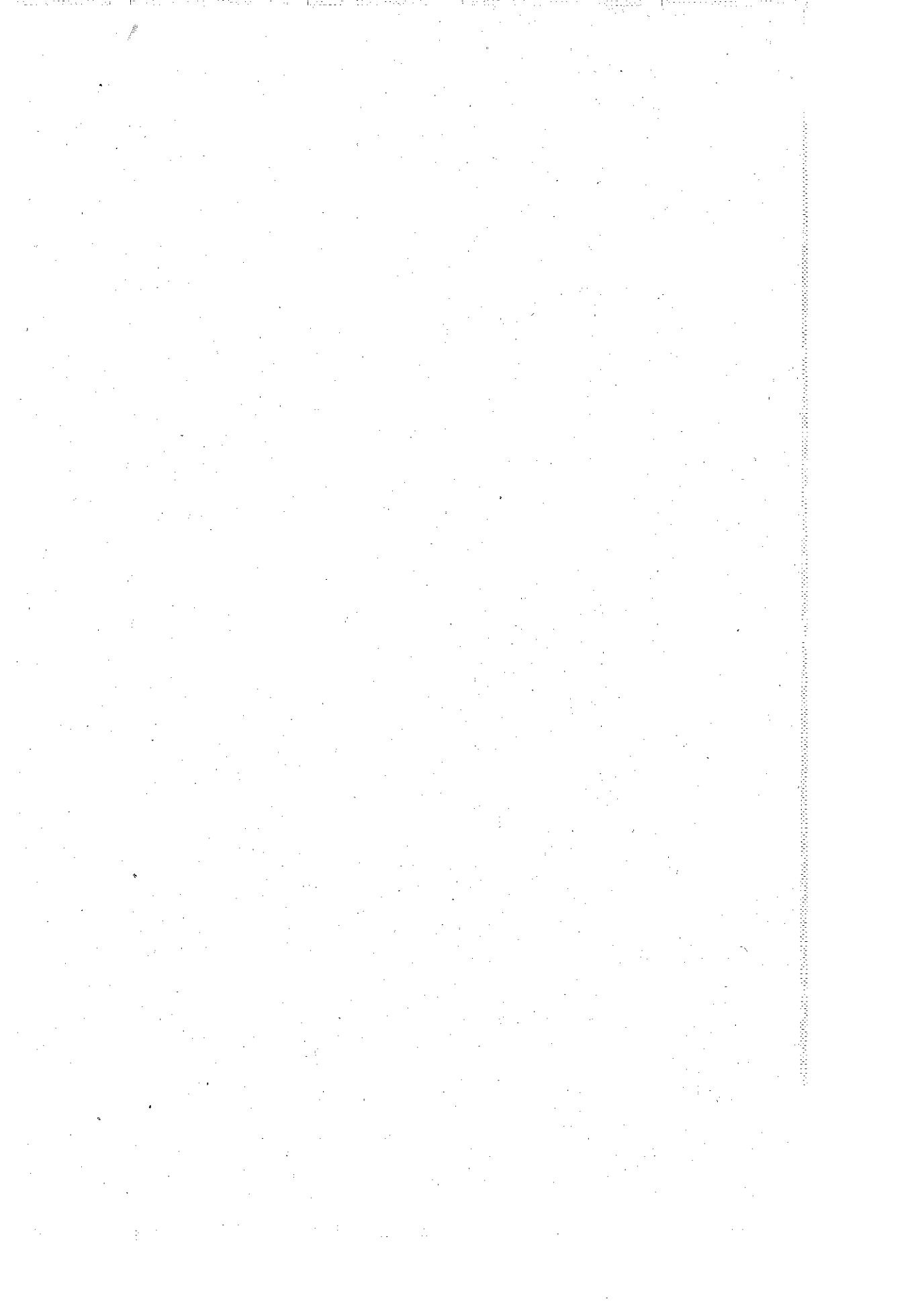
Bununla beraber, bugüne kadar yapılan, henüz temel çalışmasından başka bir şey değildir. Asıl eserin ortaya çıkması için, daha yıllarca büyük gayret sarfetmek, titizlik ve feragatla didinmek icap etmektedir.

Bize bu mevzuda ümit ve cesaret veren mesai arkadaşlarımızla, konferansçı ve dinleyicilere şükranlarımızı arz ederken, bu kitabın neşrine imkân veren Dekan Prof. Orhan Tuna'ya ve tashih işlerini itina ile yapan Asistan Ahmet Z. Işıl, Asistan Kenan Bulutoğlu ve Enstitü sekreteri Bedriye Tugal'a teşekkürü bir borç biliriz.

Beyazıt, 14/8/1958

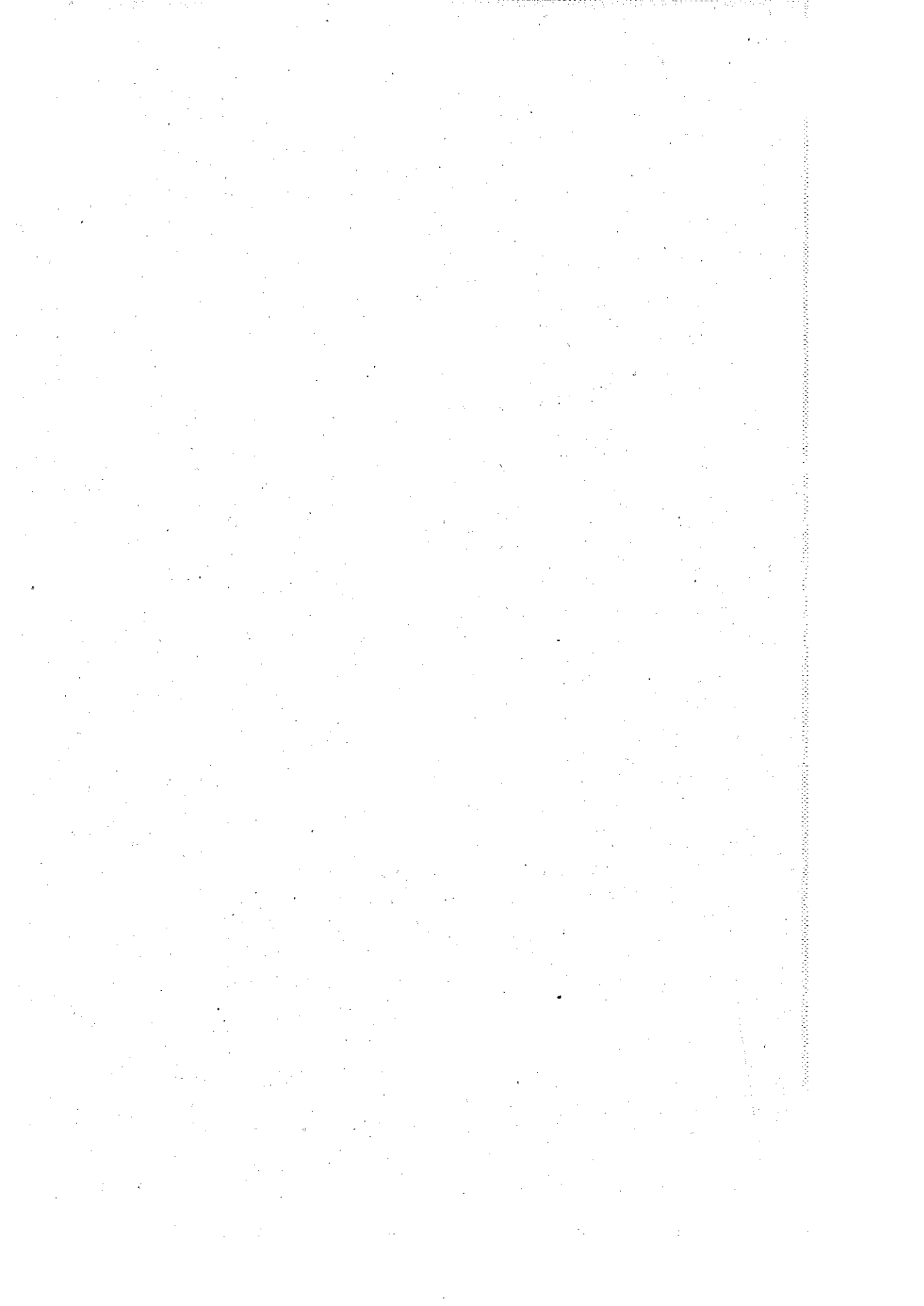
Maliye Enstitüsü Müdürü

Prof. M. Orhan Dikmen



İ Ç İ N D E K İ L E R

	<i>Sahife</i>
M. Orhan DİKMEN : Önsöz	V
İçindekiler	VII
Selâhaddin TUNCER : İktisadî Kalkınma ve Masraf Politikası	1— 24
Sabahaddin TEOMAN : 1957 Malî Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensipleri ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar	25— 49
Sahir ERMAN : Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	51— 71
M. Orhan DİKMEN : Müttehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	73—102
Bedî N. FEYZİOĞLU : Bütçe ve İktisadî Plân	103—126
Talib GÜRAN : 5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C bendinin Tahlil ve Tenkidi	127—140
A. Memduh YAŞA : Müsterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	141—152
Gıyas AKDENİZ : Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı	153—165
Muhlis ETE : Türkiyede Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tabii Oldukları Murakabe Şekilleri	167—190
Kenan BULUTOĞLU : Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	191—205
Esat TEKELİ : Türkiye'de İlk Bütçe	207—211
Selçuk EGEMEN : Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	213—218



İKTİSADİ KALKINMA VE MASRAF POLİTİKASI

Dr. SELÂHADDİN TUNCER
Maliye Vekâleti Hesap Uzmanı

Bundan daha önce negredilen bir etüdümüzde [1] iktisaden az gelişmiş memleketlerde maliye politikasının ehemmiyet ve rollerine ana hatlarıyla temas etmiş ve belli başlı meseleleri ele almıştık. Aslında bu konunun bir devamı mahiyetinde olmak üzere az gelişmiş memleketlerdeki varidat, masraf ve âmme kredisi politikalarının ayrı ayrı ele alınıp tahlilî şekilde gösterilmesi zarureti vardır. Nitekim bu tip denemelerden biri yapılmış ve Doçent Dr. Memduh Yaşa arkadaşımız iktisadî kalkınmada vergi politikasının yeri, ehemmiyeti ve rolleri hakkında uzun ve etraflı bir etüd neşrederek dâvayı aydınlatmıştır [2]. Fakat, mesele bununla tamam olmuş sayılamaz. Zira iktisadî kalkınmada âmme varidatı ve bu ara vergi kadar âmme masraflarının da rolü vardır. İşte bu etüdüde de iktisadî kalkınmada masraf politikası bakımından varit olabilecek belli başlı meseleleri ele alarak bunları incelemeye çalışacağız.

Şurasını bilhassa belirtmek isteriz ki, bu etüd nazarı bir denemeden ibarettir. Burada münhasıran iktisadî kalkınmada masraf politikasının gaye, vazife ve rollerinin nelerden ibaret olduğunu ve bu politikadan neler beklenilmesi lâzım geldiğini ve kalkınmayı gerçekleştirmek ve hızlandırmak için âmme masraflarına verilmesi gereken şekil, istikamet ve vüs'ati göstermeye çalışacağız.

I — Âmme Masraflarının Mahiyet ve Fonksiyonlarına Toplu Bir Bakış

Son çeyrek asırlık devre zarfında âmme masraflarının mahiyet ve fonksiyonları hakkındaki telâkkilerde büyük değişiklikler husule

[1] Bak : Dr. Selâhaddin Tuncer : İktisaden Az Gelişmiş Memleketlerde Maliye Politikası, İktisat ve Maliye, C. III, sayı : 3.

[2] Bak : Dr. Memduh Yaşa : Vergi Politikası ve İktisadî Kalkınma, İktisat Fakültesi Mecmuası, C. XVI, Yıl Ek. 1954 - Tem. 1955, No. 1-4, s. 52-88.

gelmiştir. Böylece âmme masrafları devletin âmme hizmetlerini görmesi için yaptığı bir sarfiyat nevi olmaktan çıkmış ve daha şümüllü bir mahiyet almıştır. Bu ara bilhassa Anglo-Sakson maliyecileri tarafından âmme masraflarının iktisadî tesirleri derin tetkik ve tahlillere tâbi tutulmuş [3], eskilerin klâsik tetkik tarzı tamamen terk edilmiştir. Âmme masraflarının iktisadî kalkınmada bir vasıta olarak kullanılması ve bu bakımdan tesirlerinin araştırılması da bu yeni çerçeveye içinde mütalâa olunabilecek bir konudur.

Bilindiği üzere, âmme masraflarının iktisadî tesirleri 1929 Dünya İktisadî Buhranından sonra girilen bazı amprik tecrübelerle belli olmuştur. Amerikadaki iktisadî krizi yenmek için girilen New Deal tecrübesi, bu bakımdan cesur ve ileri bir hamle sayılabilir. Burada maliye nazariyesi tatbikatı ancak geriden takip edebilmiş ve yapılan tecrübelerin ışığı altında teoride büyük ve ehemmiyetli ilerlemeler olmuştur. Netice olarak denilebilir ki, eskinin jandarma devlet telâkkisinde devletin fonksiyonları mahdud ve âmme hizmetleri de gayet dar bir çerçeve içinde cereyan ediyordu. Bu şartlar altında âmme masrafları da mahdud hedefli ve dar tesirli bir malî vasıta hüviyetini taşıyordu. Bu takdirde âmme masraflarının geniş iktisadî ve sosyal tesirlerinden bahsetmeye imkân yoktu. Günümüze de şümüllü ve tesirleri gayet geniş bir hâl almış olan âmme masraflarının iktisaden geri kalmış memleketlerin kalkındırılmasında bir vasıta olarak kullanılması fikri ortaya çıkmıştır. Şüphesiz âmme masrafları iktisadî kalkınmada kullanılacak maliye politikası vasıtalarından en mühimidir. Bundan sonraki bahiste bu vasıtanın vergi ve âmme kredisi gibi, diğer iki mühim vasıta ile mukayesesini yapacağız. Fakat şimdiden şunu söyleyebiliriz ki, âmme masrafları ve takip edilecek masraf politikası diğer vasıtalara nazaran daha ağır basan bir rüçhaniyete sahiptir.

İktisat ve maliye teorisi sahasında son zamanlarda revaç bulan multiplier, hızlandırma (ecceleration principle), açığa müstenit sarfiyat (deficit spending), pump priming, telâfi edici âmme harcamaları (compensatory spending) gibi yeni teori ve tatbikat gözden geçirilecek olursa, bunların âmme masraflarının tesirleri, şekilleri ve sarf tarzları ile yakından ilgilidir. Bu bakımdan teori ve tatbi-

[3] Çağımızın ünlü Anglo-Sakson maliye müellifleri olan A. C. Pigou, H. Dalton, U. Hicks, A. T. Peacock, A. P. Lerner ve A. Hansen'in eserlerinde bu hususiyet kendisini açıkça göstermektedir.

kata âmme masrafları kadar müessir olmuş herhangi malî - iktisadî bir müesseeye rastlanamaz. Şimdi işaret ettiğimiz bu yeni teori ve tatbikatın, âmme masrafları yönünden taşıdığı hususiyetleri kısaca göstermeye çalışalım.

Maliye politikası tahlillerinde multiplier teorisi ilâveten yapılan âmme masraflarından dolayı hususî istihlâk masraflarında husule gelen artışı ifade eder. Yollar, kanallar ve barajlar inşası için ilâveten yapılan âmme masrafları ücret, faiz ve kâr şeklinde bir gelire inkilâp edip, ferdî istihlâk masraflarında bir artış husule getirecektir.

Hızlandırma prensibi de yatırım masraflarının bir başka tesirini izah etmektedir. Maliye politikası sahasında acceleration (hızlandırma) artan istihlâk masraflarından dolayı teşvik edilmiş yatırımlara işaret sayılır.

İktisadî buhranlarla savaşmak için devletçe yapılan âmme masraflarının arttırılmasına matuf politikaya «açığa müstenit sarfiyat» (deficit spending) denilmektedir. Yukarıda da bir nebze temas edildiği gibi, bu politika ilk defa Roosevelt tarafından New Deal Programında tatbik mevkiine konulmuş ve sonradan iyi neticeler verdiği görülerek bir doktrin haline getirilmiştir. Açığa müstenit sarfiyat ile iktisadî buhranlar, nazarî ve aklî prensiplerin tersine olarak mucizevî bir şekilde yenilmiş ve bu hareket tarzı âmme masraflarının yeni bir hassasını ortaya koymuştur. Deficit spending politikasının dayandığı temel prensip, âmme masraflarının gelir yaratıcı (income generator) bir hassaya sahip olmalarıdır.

Pump priming politikasının [4] dayandığı faraziyeler kısmen kısmen açığa müstenit sarfiyat'da gizlidir. Bir depresyon devresinde istihlâk, istihdam ve gelir seviyeleri düşmeye başlayacaktır. Bu takdirde devletin âmme masraflarını bir miktar arttırması hususî ekonomi sektöründeki durgunluğu harekete getirecek ve dolayısıyla gelir akımında bir yükselme olacaktır. İktisadî hayatın bünyesinde mündemiç dinamizm dolayısıyla ufak miktardaki bir âmme masrafı tutukluğu giderecek ve kendiliğinden refaha doğru bir temayül başlı-

[4] Bütün araştırmalara rağmen «pump priming» tâbirine hiçbir Türkçe karşılık bulamadık. Bu mefhum, İngilizcede tulumbaları çalıştırmak için önceden konulan bir miktar suya tekabül etmektedir. Buna uygun gelecek Türkçe bir karşılık olmadığı için, pump priming tabiri aynen muhafaza edilmek zorunda kalmıştır.

yacaktır. Bu tıpkı çalışmayan bir su tulumbasına ilâve edilen bir miktar su ile tulumbanın harekete geçmesine ve devamlı olarak çalışmasına benzetilebilir. Aynı şekilde iktisadî hayata zerkedilen bir miktar âmme masrafının da aynı dinamizmi husule getireceği kabul ve farz olunmaktadır.

Pump priming politikasının kabul ve farzettığı hususlar tatbikatta gerçekleşmediği için «telâfi edici âmme harcamaları» (compensatory spending) şeklinde ifade edebileceğimiz yeni bir cereyan belirlemiştir. Telâfi edici âmme harcamaları politikası, ekonominin kendi bünyesinde gizli bir dinamizm ile ve bir miktar âmme masrafı enjeksiyonu ile harekete geçeceği ve canlılığın devam edeceği faraziyesini kabul etmez. Bu sebeple ortaya çıkan telâfi edici âmme sarfiyatı, hususî yatırımlardaki düşüklüğün ve gelir noksanlığının devamlı surette yapılacak âmme harcamaları yoluyla telâfi edilebileceği fikrine dayanır. Yani düşük bir gelir seviyesi ve istihdam hacmi ancak muayyen dozlarda ve devamlı surette yapılacak âmme harcamalarıyla yükseltilebilir veya hiç olmazsa aynı seviye muhafaza edilebilir. Bu harcamalar kesildiği anda istihdam ve gelir seviyesinde de bir düşme başlayacaktır.

Fert başına isabet eden âmme masrafları miktarı bugün medenî seviyenin ve iktisadî gelişmenin bir miyarı olarak kullanılmaktadır. Meselâ 1950 yılında fert başına düşen âmme masrafları miktarı Amerika Birleşik Devletlerinde 282 dolar olduğu halde bu miktar Hindistanda sadece 2 dolardan ibarettir. Venezuela gibi petrol kaynakları üzerinden alınan vergi resimlerin efsanevî olduğu bir memlekette bile bu miktar 96 doları geçmemektedir. Aşağıya dercettiğimiz tabloda bazı memleketlerde fert başına isabet eden âmme masraflarının dolar olarak miktarları gösterilmiştir.

(Tablo, müteakip sahifeye konmuştur.)

1949 - 50 yılında muhtelif memleketlerde yekûn olarak ve fert başına isabet eden âmme masraflarının miktarını gösterir tablo
(Rakamlar dolar olarak)

Memleket	Yekûn bütçe	Bütçede yapılan	Fert başına	Fert
	masrafları	kalkınma mas.	düşen âmme	başına düşen
	(Milyon)	(Milyon)	masrafları	kalkınma
Hindistan	692	41	2	0.12
Mısır	538	170	28	9
İran	342	51	19	3
Venezuela	478	164	96	33
Pêru	231	39	28	5
Türkiye [*]	496	87	24	4,1
A.B.D.	—	—	282	—

Kaynak : Buchanan ve Ellis : Approches to Economic Development, New-York, The Twentieth Century Fund, 1955, s. 355.

Az gelişmiş memleketlerin kalkındırılması dâvası ortaya çıktıktan sonra âmme masraflarının rolü ve ehemmiyeti bir kat daha artmıştır. Zira umumiyetle kabul edildiğine göre; âmme masrafları ve bu ara bilhassa yatırım masrafları kalkınmanın sihirli bir vasıtasıdır. Bu hassası dolayısıyla nazarlar zarureten masraflar üzerine tevcih edilmiş ve kalkınmada bu vasitadan nasıl ve hangi ölçülerle istifade edileceği meselesi ortaya çıkmıştır.

II — İktisadî Kalkınmada Vergi ve Âmme Masrafları Politikasının Karşılıklı Rollerini

Aslında maliye politikası bir küldür ve bunun âmme masrafı, âmme varidatı, âmme kredisi ve devlet bütçesi olmak üzere dört ayrı vasıtası mevcuttur. İktisadî kalkınmayı gerçekleştirmek için bu dört vasıtanın, maliye politikasının çizdiği istikamette beraberce müessir olmaları lâzımdır. Tecrübeler göstermiştir ki, kalkınmaya müteveccih bir maliye politikasının ademi mevcudiyeti kalkınmanın hızını kestiği gibi, emekleri de boşa götürür. Asıl olan, bu dört vasıtanın ahenktar bir şekilde kalkınma istikametine müteveccih şekilde beraberce çalışmalarını ve müessir olmalarıdır.

[*] Bu kaynağın aslında Türkiye'ye ait rakam mevcut değildir. Bunlar 1950 yılı Bütçesi ve Bütçe Gereğesinden alınan rakamlarla ikmal edilmiştir.

Maliye politikasının vasıtaları olan masraf, varidat, kredi ve bütçenin kalkınmadaki ehemmiyet dereceleri ve tesirleri şüphesiz aynı değildir. Her vasıtanın kendisine göre kuvvetli ve zayıf tarafları mevcuttur. Burada âmme kredisi ve devlet bütçesinin rollerini ihmal ederek, âmme masrafları ve âmme varidatı ve bu ara bilhassa vergilerin kalkınma hamlesindeki yeri, ehemmiyeti ve rolleri hakkında belirmiş olan bazı fikirleri açıklamak ve cereyan eden münakaşalara kısaca işaret etmek istiyoruz.

Şu hale göre, münakaşa edeceğimiz meseleyi şu şekilde vaz'edebiliriz : âmme masrafları ile âmme varidatı bu ara bilhassa vergicilik tedbirleri arasında iktisadî kalkınmaya müessiriyet bakımından bir ütönlük var mıdır? Birini diğereine tercih etmek mümkün müdür? Bu suallere vermeye çalışacağımız cevap her ne kadar nazari bir hüviyet taşımakta ise de, dâvaya bazı bakımlardan ışık tutacaktır. Bu itibarla cevaplandırılmasında faide mevcuttur.

Önce şu noktayı açıklamak isteriz ki, aslında âmme masrafları ile âmme varidatı bir bakıma aynı şeylerdir. Zira millî gelirden muayyen usullerle massedilen hisseler vergi meblâğlarını, yine massedilen bu hisselerin başka usul ve şekilde tekrar cemiyete zerkedilmeleri de âmme masraflarını teşkil etmektedir. Bu şekilde, âmme masrafları ve âmme varidatı, yani vergiler aynı hadisenin iki ayrı veçhesinden başka birşey değildir. Bu hâdiseyi kalkınma zaviyesinden ele alacak olursak, âmme varidatı, masraf ve yatırımlar için gerekli fonları hazırlamakla mükelleftir. Bu hususiyeti dolayısıyla, âmme masrafları, âmme varidatına yani vergilere nazaran daha elverişli bir kalkınma vasıtası olarak telâkki edilmektedir.

İktisadî kalkınmada maliye politikasının ehemmiyet ve rollerini izah için müellifler iki kategoriye ayrılmışlardır. Bunları vergici olan müellifler ve masrafçı olan müellifler diye adlandırmak kabildir. Zira müellifler, içinde buldukları şartlar, tesirler ve mizaçları itibariyle bahsi geçen vasıtalarından birisine veya diğereine iltifat göstermekte ve fikir ve doktrinlerini bu temel üzerine inşa etmektedirler.

Âmme varidatının ve bu ara bilhassa vergicilik tedbirlerinin iktisadî kalkınmadaki ehemmiyet ve rollerine inanan müellifler, arasında J. H. Adler, U. Hicks, W. Heller, Leduc ve J. C. Hubbard'ın ismi bilhassa zikredilebilir. Bu müellifler kalkınma hamlesinde vergi politikasının ağır bastığına ve kalkınmanın bu yolla gerçekleştirilebileceğine inanmışlar ve eserlerinde umumiyetle bu tezi savun-

muşlardır. Bilhassa bunlardan sonuncusu olan J. C. Hubberd tezini daha ileri götürmüş ve negrettiği sayanı dikkat bir eserde, vergileme yolu ile gelir yaratılabileceğini ileri sürmüştür [5]. Bu tezin ve fikirlerin burada münakaşasını yapacak değiliz. Fakat şu kadarına işaret etmek lâzımdır ki, iktisadî kalkınmada vergicilik tedbirlerinin yeri ve ehemmiyeti büyüktür ve bu tedbirler olmadan kalkınma realize edilemez.

Âmme masraflarının gelir yaratıcı ve istihdam hacmini arttırıcı tesirlerini iddia edenler arasında A. Hansen, G. Haberler, H. H. Villard, P. A. Samuelson, E. B. Smullyan gibi otorite müellifler yer almaktadır. Bunlar kanaat ve fikirlerini izah için yukarıda kısaca işaret ettiğimiz bazı nazariye ve doktrinler vücuda getirmişler ve âmme masraflarının kalkınmadaki rollerini muhtelif yönlerden göstermeye çalışmışlardır.

Bu iki cereyan ayrı ayrı tetkik edilecek olursa, masraf yolunu ihtiyar eden müelliflerin daha ağır bastıkları görülmektedir. Bunlar fikirlerini vergicilere nazaran daha iyi toplayıp sistemleştirebilmişlerdir. Diğer taraftan vergicilik tedbirlerinin kalkınma ameliyesine bizatihi elverişli bir vasıta olmadığı da aşikârdır. Çünkü vergicilik kalkınma hamlesini bizatihi gerçekleştirmez. Ancak kalkınmanın vasıtaları olan tasarruf ve sermayeyi temine bir zemin hazırlayabilir. Halbuki âmme masrafları kalkınmanın bizatihi vasıtası mahiyetindedir. İktisadî kalkınma bir bakıma âmme masrafları ile gerçekleştirilebilir ve bu bakımdan vergicilik tedbirlerine nazaran daha müessir bir vasıta olmaktadır. Bu sebeple biz de şahsen âmme masraflarını kalkınmada daha üstün ve müessir bir malî vasıta olarak nazara alıyoruz.

İktisadî kalkınma bahsinde müellifleri vergici ve masrafçı olarak ikiye veya vergici, masrafçı ve kredici olarak üçe ayırmak tabiat-i eşyaya ve hele vakıalara asla uygun düşmemektedir. Kaldı ki, yukarıda yaptığımız tasnifte müellifler münhasıran bir vasıtanın müdafaasını yapıp diğer vasıtaları ihmal etmiş değillerdir. Sırası ve yeri gelince vergici bir müellif de masrafların kalkınma hamlesindeki yerine ve ehemmiyetine işaret etmiştir. Nazari bakımdan gerekli tetkik ve tahlilleri yapabilmek için biz böyle bir ayırmayı zarurî ve faideli bulduk. Bu şekilde kalkınma hamlesinde çeşitli maliye politika vasıtalarının rolleri daha bariz şekilde görül-

[5] Joshua C. Hubbard : Creation of Income by Taxation, Cambridge, 1950, s. 5 - 7.

müş olacaktır. Şurasını asla hatırdan çıkarmamak lâzımdır ki, maliye politikası masraf, varidat, kredi ve bütçe gibi dört vasıtanın ahenkli bir kombinezonu olduğuna göre, bu vasıtalardan yalnız birisine ehemmiyet verip diğerlerini ihmal etmek affedilmez bir hatâdır.

Netice olarak şunu söyleyebiliriz ki, iktisaden az gelişmiş memleketlerin kalkınması meselesi mudil bir dâva olması bakımından bir değil, birçok tedbire ihtiyaç göstermektedir. Maliye politikası da bu dâvayı gerçekleştirmeye matuf vasıtalardan birisidir. Ancak bu vasıtayı bir kül halinde kullanmaya yani masraf, varidat, kredi ve bütçe tedbirlerini sırasına ve yerine göre bir nisbet ve ahenk dahilinde kullanmaya itina göstermek lâzımdır. Burada vasıtalardan birisine rüçhaniyet tanımak ve diğerlerini ihmal etmek bahis mevzu değildir.

III — Âmme Masraflarının İktisaden Gelişmiş ve Az Gelişmiş Memleketlerdeki Farklı Tesirleri

Her iktisadî ve malî müessese gibi, âmme masraflarının iktisaden gelişmiş ve az gelişmiş memleketlerdeki rolleri ve tesirleri de farklı şekilde tezahür etmektedir. Önce iktisaden ileri ve olgun memleketlerde âmme masrafları iktisadî buhranlarla savaşta bir vasıta olarak kullanılmış veya tam istihdamı temine matuf bir tedbir şeklinde nazara alınmıştır. Nitekim A. Hansen, H. Villard ve M. Samuelson gibi müellifler «açığa müstenit sarfiyat» (deficit spending), «telâfi edici âmme harcamaları» (compensatory spending) şeklindeki masraf tiplerinin buhranları tedavi edici ve gelir yaratıcı fonksiyonlarını pek mükemmel şekilde göstermişlerdir. Aynı şekilde Keynes teorisinden mülhem olarak iktisaden gelişmiş memleketlerde yatırım masraflarının multiplier tesirleri izah edilmiştir. Daha yeni müellifler de yatırım masraflarının hızlandırıcı tesirlerini izaha muvaffak olmuşlardır. Fakat iktisat ve maliye teorileri bakımından ortaya atılan bu tip yeni teori ve tatbikatın iktisaden ileri ve olgun memleketlerin şartlarına göre vaz edildiği ve faraziyelerin geniş ölçüde bu memleketlerin şartlarına göre inşa edildiği için bunların iktisaden az gelişmiş memleketlere kabili tatbik olup olacağı husus şüpheli ve çoğu zaman münakaşalıdır.

Önce şu hususu belirtmek lâzımdır ki, iktisaden ileri ve olgun memleketlerde muayyen iktisadî ve malî müesseeler gereği gibi in-

kişaf etmiştir. Belirli bir iktisadî ve malî politika mevcuttur. Vergi, masraf, para ve kredi gibi müessee ve tedbirler kendilerinden beklenen fonksiyonları kolaylıkla icra edebilecek durumdadır. Halbuki az gelişmiş memleketlerde bahsi geçen vasıta ve tedbirler gereği gibi inkişaf etmemiştir. Bu sebepten dolayı kendilerinden beklenen vazife ve fonksiyonları da gereği gibi ifa edememektedirler. Diğer taraftan iktisaden ileri ve olgun memleketlerde iktisadî ve malî hayatta aşırı bir elâstikiyet ve hassasiyet mevcuttur. Meselâ gelir vergisi tarifesinde yapılan bir arttırmanın veya Merkez Bankası iskonto hadlerinde vâki bir yükselmenin iktisadî ve malî hayattaki reaksiyonları kendisini derhal hissettirir. Halbuki, az gelişmiş memleketlerde iktisadî ve malî hayatta bu tip bir elâstikiyet ve hassasiyet mevcut değildir. Oradaki tedbirler daha tesirsiz olduğu gibi, bunların neticeleri de kendilerini derhal ve bariz şekilde göstermezler. Bu sebeple az gelişmiş memleketlerde âmme masraflarının tesir ve fonksiyonları da, söylediğimiz sebep ve saiklerin tesiriyle, iktisaden ileri memleketlere nazaran daha düşük ve zayıf kalmaktadır. Fakat şu kadarına işaret etmek isteriz ki, az gelişmiş memleketlerin kalkınmasında âmme masrafları ve takip edilecek masraf politikasının büyük bir rolü vardır. Etüdü müteakip kısmında bu tesir ve rollerin nelerden ibaret olacağını daha yakından göstermeye çalışacağız.

IV — Çeşitli Masraf Tiplerinin İktisadî Kalkınmaya Tesiri

Âmme masrafları muhtelif ölçülere göre çeşitli şekilde tasnife tâbi tutulurlar. Eskinin klâsik tasniflerini burada tekrarlamamız hiç bir faidesi olmadığı gibi, buna lüzum da yoktur. Biz, iktisadî kalkınmada masrafın ve masraf politikasının vazife ve rollerini gösterebilecek yeni bir tasnif tarzı bulmak zorundayız. Prof. R. Lindholm'un yaptığı âmme masrafı tasnifi, iktisadî kalkınmada masraf ve masraf politikasının vazife ve rollerini göstermesi bakımından hem çok mânalı hem de maksada uygun gelmektedir [6]. Bu müellif dört tip masraf tefrik etmektedir : 1) Yatırım masrafı, 2) İstih-

[6] Bu tasnif tarzı için bak : R. W. Lindholm : Public Finance and Fiscal Policy, Pitman-Newyork, 1950 Eskilerin âdi ve tevkâlâde masraflar tefriki ile karşılaştırılacak olursa, bu tasnif tarzının ne kadar mükemmel ve isabetli olduğu meydana çıkacaktır.

lâk masrafları, 3) Ferdî gelirleri arttırıcı mahiyette masraflar, 4) Borç itfa masrafları. Şimdi Prof. R. Lindholm'un tasnif tarzını esas alarak, dört kategori âmme masrafının iktisadî kalkınma üzerindeki tesirlerini daha yakından görelim.

1. Yatırım Masrafları :

Kalkınma literatüründe yatırım masraflarının kalkınma hamlesindeki fonksiyon ve rollerinden uzun uzadıya bahsedildiği halde yatırım masrafı mefhumunun tarif ve izahına nadense lüzum görülmemiştir. Halbuki yatırım masrafı mefhumu zannedildiği kadar kolayca tarif ve izah edilebilecek bir mefhum değildir. Nitekim böyle bir denemeye geçildiği takdirde bazı güçlüklerle karşılaşılacağı muhakkaktır. Önce şunu belirtmek isteriz ki, yatırım masrafları gayet elâstikî bir mefhumdur. İlmî bakımdan bunun muhtevasını tayin güç olmakla beraber bazı kistas ve ölçüler bulmak kabildir. Fakat siyasî bakımdan ele alındığı takdirde mesele daha da karışık bir hâl almaktadır. Zira siyasî otoriteler ve hükûmetler, kendi icraatının propagandasını yapmak için gayrı müsmir ve müstehlik bazı masrafları da yatırım masrafı şeklinde göstermeye temayül etmektedirler.

Bu mülâhazalar bir yana bırakılacak olursa, yatırım masrafları biri dar diğeri geniş mânada olmak üzere iki şekilde ele alınabilir. Birinci şekilde, yatırım masrafları dar bir çerçeve içinde mütalâa edilir ve ancak müstahsil gayelere matuf masraf neveleri yatırım masrafları addolunur. Bu takdirde liman, köprü, baraj, enerji santralleri, sulama ve münakale şebekesine ait masrafları asıl ve hakikî mânası ile yatırım masraflarıdır. Geniş mânadaki yatırım masrafları istihsal ile direkt alâkası olmayan ve fakat istihsal ve verimliliğe vasıtalı şekilde tesir eden masraf neveleri de ihtiva eder. Meselâ âmme hizmetlerinin ifası için yapılan binalar ve bunların modernleştirilmesi dar mânadaki yatırım masrafları mefhumuna dahil değildir. Fakat bu tip bir masraf istihsal kapasitesinin gelişmesine dolayısıyla yardım ettiği için geniş mânada yatırım masrafı sayılır.

Biz modern görüşlere tercüman olarak geniş mânadaki yatırım masrafı mefhumunu maksada elverişli buluyoruz. Bu tetkikte de geniş mânadaki yatırım masrafları mefhumunu izahlarımıza esas aldık. Fakat bu ara Millî Müdafaa, Adliye vs. gibi carî masraflar ile

sosyal gayelere matuf yatırım masraflarını ve âmme borçlarının faiz masraflarını yatırım masrafı mefhumunun dışında tutuyoruz.

İleride izah edeceğimiz gayri müsmir ve müstehlik âmme masraflarından farklı olarak, devlet ve diğer âmme teşekkülleri tarafından yapılan yatırım masraflarının tesirleri son zamanlardaki iktisat edebiyatında uzun boylu izah edilmiştir. Bunları hülâsa edecek olursak şunları söylemek kabildir : Yatırım masraflarının birbiriyle azçok irtibatlı iki tesiri vardır. Bunlardan birincisi «gelir yaratıcı» (income generator) olanıdır ki, bununla, yapılan âmme masraflarının ferdî gelirlerde husule getirdiği artış kastolunmaktadır. İkincisi ise, «istihsal kapasitesini arttırıcı» (capacity creator) mahiyette olanıdır ki, bununla, yatırım şeklindeki âmme masraflarının bir memleketin millî sermayesinde ve cihazlanmasında husule getirdiği yeni imkânları gösterir.

Devlet eliyle yapılan yatırım masraflarının gerek gelir yaratıcı, gerekse istihsal kapasitesini arttırıcı tesirleri iktisaden ileri ve olgun memleketler ile az gelişmiş memleketlerde aynı derecede mühimdir. Zira, tetkikler göstermiştir ki, iktisaden az gelişmiş memleketlerdeki sermayenin marjinal müessiriyetindeki düşüklük, kısmen yollar, köprüler, kanallar, sulama tesisleri ve limanlar gibi sosyal sermaye (external capital) unsurlarının eksikliği veya kifa-yetsizliği ile izah olunmaktadır. Bu çeşit yatırım masraflarının ehemmiyeti iktisaden ileri ve olgun memleketler için de küçümse-nemez. Zira, bahsi geçen çeşitteki yatırım masrafları, iktisaden olgun ve ileri memleketlerde dahi sermayenin marjinal müessiriyetini arttırarak gelir yaratıcı bir tesirle arz ve talep muvazenesinde rol oynamaktadırlar. J. Adler'in de ifade ettiği gibi, «sosyal sabit ser-maye» (social overhead capital) halinde inkilâp etmiş olan bu tip yatırım masrafları, iktisaden az gelişmiş memleketlerde, emeğe nazaran düşük bir seviyede bulunan sermayenin müessiriyetini yük-selterek gelir hacminde artmalar husule getirmektedir [7].

Yatırım masraflarının tesirlerini izah için son zamanlarda bazı teoriler kurulmuştur. Bunlara kısaca bir göz atmak bu tip masraf-ların mahiyetine nüfuz bakımından faydeli olacaktır. Devlet ve di-

[7] Bu izahlar geniş ölçüde şu iki makaleden mülhemdir. John H. Adler : The Fiscal and Monetary Implementation of Development Programs, The American Economic Review, May/1952, pp. 590-591. Dr. Ahmet Kılıçbay: Millî Gelir ve İstihdam Seviyesine Tesir Bakımından Yatırımın İki Cephesi, İktisat Fakültesi Mecmuası, C. XII, Yıl 1951, No. 3-4, s. 27-28.

ger âmme teşekkülleri tarafından yapılan yatırım masraflarının tesirlerini izahda multiplier nazariyesi bu bakımdan hususî bir ehemmiyet taşımaktadır. Bu teori taraftarlarının iddialarına göre, yatırım hadlerinde bir artma husule geldiği takdirde, bu yatırımla ilgili olmak üzere gelirden de bir artış husule gelecektir. Bu faraziye maliye politikası sahasına tatbik edecek olursak «ilâveten yapılan yatırımlar» devletin âmme masrafları kanalı ile yaptığı yatırımları, «artan gelir» de fertler tarafından ücret, faiz ve kazanç şeklinde elde edilen gelir unsurlarını ifade eder. Yatırım masraflarının multiplier tesirleri, bazı şartlar müsait olmamasına rağmen, iktisaden az gelişmiş memleketler için de varittir. Bu durum, yatırım masraflarının iktisadî kalkınmadaki ehemmiyet ve rollerini göstermesi bakımından şayanı dikkattir.

Acaba istihlâk hacminde husule gelen bir artış munzam bir yatırımı teşvik etmez mi? İşte istihlâk hacmindeki artışın, yatırım talebi üzerinde icra etmiş olduğu tesir «hızlandırma» (acceleration) denilen yeni bir nazariyenin doğumuna sebep olmuştur. İktisaden az gelişmiş memleketlerde yüksek olan istihlâk temayülü (acceleration) prensibinin daha bariz şekilde tesir göstermesine yardım eder. Çünkü, devlet tarafından yapılan yatırım masrafları hızlandırma (acceleration) tesirlerini gösterecek, yani istihlâki teşvik etmek suretiyle yeni munzam yatırımlara yol açacaktır. Bu şekilde, yüksek istihlâk temayülü, acceleration'ın tesirlerini daha da arttırmış olacaktır.

İktisaden az gelişmiş memleketlerde yatırım masraflarının tevcih edileceği sahalardan meselesi büyük bir ehemmiyet taşımaktadır. Bu meseleyi daha müşahhas şekilde vazedebiliriz: Devlet eliyle yapılan âmme masrafları liman, köprü, baraj, enerji santralleri gibi uzun bir devrede nema verecek yatırımlara mı, yoksa demir, çimento, şeker, giyim eşyası, gıda maddeleri gibi istihlâk malları istihsal eden sahalara mı tevcih edileceği meselesi bugün halâ münakaşalıdır. Her iki tezin de iyi ve kötü tarafları mevcuttur ve bu bakımdan mesele kolayca halledilemez.

Birinci tezi savunanların fikirlerini şöyle hülâsa edebiliriz: Âmme masraflarının, neticeleri uzun bir zaman fasılasından sonra alınacak olan istihsal malları sanayiine ve millî tesislere tevcihi rasyonel ve emin bir yoldur. Her ne kadar bu yol diğeri kadar psikolojik ve maddî bakımdan gösterişli değildir. Fakat ilk devrede istihlâk mallarında bir artış olmayacak, fakat müteakip safhada artışlar ilk devredeki noksanlığı kat kat telâfi edecektir.

İkinci tezi savunanların fikirleri şöyle hülâsa edilebilir : Âmme masrafları çabuk nema veren yani istihlâk malları istihsal eden yatırım sahalarına tevcih edildiği takdirde piyasada istihlâk malları çoğalacak ve kalkınmanın enflâsyonist tazyiki hafifleyecektir. Diğer taraftan, büyük halk kütleleri istediklerini kolayca bulabilecekleri için psikolojik bakımdan umumî bir ferahlık olacak ve kalkınmanın maddî meyveleri derhal toplanacaktır.

Masraf politikası bakımından bu ehemmiyetli dâvaya verilecek kat'i bir reçete mevcut değildir. Kaldı ki, bu yollardan birinin veya diğerinin ihtiyar edilmesi malî ve teknik bir mesele olmaktan ziyade siyasi otoritenin tayin edeceği bir husustur.

İktisaden az gelişmiş memleketlerin yatırım masraflarını tetkik edecek olursak, bunların yukarıda izah ettiğimiz ehemmiyet derecelerine ve tesirlerine rağmen tatmin edici bir seviyeye ulaşamadıklarını ve bütün gayretlere rağmen bunları arttırmanın kolay kolay mümkün olmadığını müşahede etmekteyiz. Aşağıya koyduğumuz tabloda az gelişmiş bazı memleketlerde yatırım masraflarının yekûn masraflara nazaran yüzdeleri ve diğer masraflarla olan münasebetleri gösterilmiştir.

1950 yılında iktisaden az gelişmiş bazı memleketlerde yatırım masraflarının yekûn masraflara nazaran yüzdeleri ile diğer masraflarla olan münasebetlerini gösterir tablodur.

Memleket	Âmme				
	Müdafaa masrafları	Sosyal serviser	borçlarının faizleri	Yatırım masrafları	Diğer cari masraflar
Hindistan	38	1	8	13	27
Pakistan	57	1	3	10	14
Mısır	27	17	3	15	38
İran	22	11	4	14	49
Irak	22	13	—	9	56
Peru	23	26	8	13	26
Ürdün	32	4	—	11	53
Filipin	14	34	2	20	29
Türkiye [8]	35	12,8	6,6	17,6	26,5

Kaynak : Buchanan ve Ellis : Approches to Economic Development, The Twentieth Century Fund, New-York 1955, s. 336.

[8] Yukarıda gösterilen kaynağın aslında Türkiye'ye ait rakamlar mevcut değildir. 1950 yılına ait rakamlar 1950 yılı Bütçesine ve Bütçe Gerekeçle-

Yatırımlara tevcih edilmiş âmme masraflarının yekûn masraflar içindeki yüzdelerini göstermesi bakımından bu tablo şayanı dikkat bazı malûmat vermektedir. Buradan çıkaracağımız netice şudur ki, bu tip masrafların yekûn içindeki yüzdeleri düşük olduğu gibi, mutlak rakamları da çok aşağı seviyede kalmaktadır. Nitekim kalkınma masraflarından fert başına isabet eden miktar Hindistan'da 0,12 dolar olduğu halde bu miktar Venezuela'da 35 dolara çıkmaktadır.

Türkiye'deki rakamlara da bir göz atmak bu bakımdan enteresan olacaktır. 1948 yılında memleketimizde fert başına isabet eden yatırım masrafı 3 dolar iken bu meblâğ 1950 yılında 4 dolara ve 1955 yılında ise 11,5 dolara yükselmiştir. Diğer memleketlerle kıyaslanacak olursa bu miktar fena sayılamaz.

Son olarak şu noktaya bilhassa işaret etmek isteriz ki, sosyal servislere ve bilhassa millî müdafaaya ait âmme masrafları kalkınmaya müteveccih yatırım masraflarının gerek miktarını gerekse hızını kesmekte geniş ölçüde müessir olmaktadır.

2. İstihlâk Masrafları :

Prof. Lindholm, âmme masraflarının bu nev'i ile devletin maa- rif, umumî sıhhat, sosyal emniyet ve iskân gibi maksatlarla yaptığı sarfyatı kastetmektedir. Bu tip masrafların kısa vâde ile ele alındığı takdirde, geniş halk tabakaları ile fakir zümreler arasında büyük bir teveccüh göreceğine ve memnuniyet uyandıracığına şüphesiz

rine dayanılarak tarafımızdan ikmal edilmiştir.

Türkiye'de Devlet Bütçesi ile gerçekleştirilen yatırım masraflarının tarihi seyrini aşağıya dercedeğimiz tablodan takip etmek kabildir.

Yıllar	Umumî bütçe ile yapılan yatırım masrafları (milyon TL. olarak)	Yekûn bütçe masraflarına nisbeti
1948	186,5	13,2
1949	251,6	15,8
1950	261,4	17,6
1951	305,7	19,3
1952	561,2	21,4
1953	561,2	26,4
1955	862,0	28,0

Memleketimizde Devlet Bütçesi vasıtasıyla yapılan yatırım masraflarının gerek miktarının gerekse yekûn bütçe içindeki nisbetinin artması şayanı memnuniyet bir hadise olarak zikredilebilir.

yoktur. Zira az gelişmiş memleketlerde bu tip istihlâk masraflarının gelir tevliit edici hassalarından ziyade, fakir ve orta sınıfların doğrudan doğruya müstefit olduğu bir takım hizmetler şeklinde tezahür etmesi ehemmiyetlidir. Halbuki yatırım masrafları daha ziyade ziraatçı, snayici, nakliyecî ve tüccar gibi daha ziyade müstahsil ve zengin sınıflara teveccüh ettiği gibi bu masrafların nemaları daha uzun vâdeli bir devre içinde görülür. Bu bakımdan yatırım masrafları ile istihlâk masraflarının tesirleri, az gelişmiş memleketin kalkınmasında farklı şekilde tezahür eder.

İstihlâk masrafları bir bakıma klâsik masraf tasnifindeki aelâde âmme masraflarına tekabül etmektedir. Yalnız şu farkla ki, aelâde âmme masrafları istihlâk masraflarından daha geniş bir mahiyet taşımaktadır. Bilindiği gibi, bu tip masraflar devletin bekası için zarurî olan anayasa, müdafaa, adliye ve jandarmadan başlayarak modern devletlerdeki sosyal gayeli masraflara kadar uzanır. Bunlar bir cemiyetin yaşama asgarisine tekabül ettiği için iktisaden az gelişmiş memleketlerin kalkınmasında umumî ve temel şartları hazırlar. Yani siyasî istikrardan mahrum, umumî emniyet ve adliyenin bulunmadığı bir memlekette iktisadî kalkınmadan bahsetmek abes olur.

Şu noktayı da sarahatla belirtmek lâzımdır ki, iktisaden az gelişmiş memleketlerde istihlâk masrafları tipindeki âmme harcamalarının iki esaslı fonksiyonu daha vardır : Bunlardan birincisi, istihlâk masrafları, bu gibi memleketlerde vasıtalı vergilerin yükünü bir dereceye kadar hafifletici bir tesir yaratmaktadırlar. Çünkü umumiyetle kabul edilen bir kanaate göre iskân, maarif ve âmme sağlığı gibi msraflardan en çok istifade eden kütle orta ve fakir sınıflar olmaktadır. Bu tip bedava hizmetler tersine müterakki ve antisosyal olan muamele ve istihlâk gibi vasıtalı vergilerin tesirlerini izaleye yaramaktadır. İkinci nokta, istihlâk masraflarının gelirin yeniden tevziinde (redistribution of income) [9] oynadıkları mühim roldür. Bu tip masraflar, bir bakıma göre, zengin sınıflardan alınıp fakir ve orta sınıflara yapılan bir gelir aktarması şeklinde de telâkki olunabilir. Bu şekilde istihlâk masraflarına verilecek yeni istikamet ile iktisaden az gelişmiş memleketlerdeki gelirin yeniden tevzi mekanizması düzeltilmiş olur.

[9] Burada kısaca temas edilen yeniden tevzi meselesinin toplu bir izahı ve gerekli bibliyografya için bak : Dr. Selâhaddin Tuncer : İktisaden Az Gelişmiş Memleketlerde Maliye Politikası, İktisat ve Maliye, C. III, S: 3, s. 99 ve m.

İktisaden az gelişmiş memleketlerde istihlâk masrafları şeklin-
de ifade ettiğimiz masraf nev'inin miktar, terekküp ve yüzde nis-
betini gösterir tam rakamlar mevcut değildir. Bazı tahmin ve ame-
liyeler sonunda hazırladığımız aşağıdaki tablo bu hususta bize bir
fikir verebilecek mahiyettedir.

1950 yılında iktisaden az gelişmiş bazı memleketlerde istihlâk masraflarının
yekân masraf içindeki nisbetini gösterir tablo

<i>Memleketler</i>	<i>İstihlâk masrafları yüzde olarak</i>
Hindistan	28
Pakistan	15
Filipinler	63
Mısır	55
İran	50
Irak	69
Ürdün	57
Peru	52
Türkiye [10]	40.8

NOT : Bu tablo Buchanan ve Ellis'in Approches to Economic Development,
The Twentieth Century Fund, New-York 1955, s. 336 dan alınan mu-
talara göre tarafımızdan hazırlanmıştır. Bu yüzde nisbetine cari unu-
mî masraflarla sosyal gayeye mütevecih masraflar dahil edilmiş ve
fakat millî müdafaa, âmme borçlarının faiz masrafları ile yatırım mas-
rafları hariç tutulmuştur.

[10] Yukarıda gösterilen kaynağın aslında Türkiye'ye ait rakamlar mev-
cut değildir. Bunlar Ziya Eralp tarafından hazırlanıp Maliye Tetkik Kurulu
tarafından neşredilen (No. 1954 - 55 : 56, safiye 83) «Türk Ekonomisinin Ana
Hatları II, Devlet Maliyesi» adlı eserinden alınmıştır.

<i>Yıllar</i>	<i>Yatırım masrafları % olarak</i>	<i>Millî Savunma masrafları % olarak</i>	<i>Borç itfa masrafları % olarak</i>	<i>İstihlâk masrafları % olarak</i>
1948	13,2	39,2	9,1	38,5
1949	15,8	37,4	5,4	41,4
1950	17,6	35,0	6,6	40,8
1951	19,3	33,5	6,7	40,5
1952	21,4	31,0	6,6	41,0
1953	26,4	29,9	5,9	37,8
1955	28,0	26,0	4,5	41,5

Tablo dikkatle tetkik edilecek olursa, iktisaden az gelişmiş memleketlerde istihlâk masraflarının, yekûn âmme masrafları içinde değişik yüzdelere tehalûf ettiği görülecektir. Bunun sebepleri muhtelif olmakla beraber, millî müdafaa masraflarının istihlâk masraflarının hızını kestiği ileri sürülebilir. Nitekim aynı yıl içinde Pakistan'ın millî müdafaa masraflarının umumî masraf hissesi içindeki hissesi % 57; Irak ve Peru'nunki ise sırasıyla % 22 ve 23 dür. Bu ara Filipin'lerin durumu daha da hususiyet arz etmektedir. Şöyle ki, Filipin'lerin istihlâk masrafları yüzdesi % 63 dür. Bunun % 29 u carî masraflar ve % 34 ü ise sosyal gayelere müteveccih masraflardan ibarettir. Diğer taraftan aynı memleketin 1950 yılındaki millî müdafaa masraflarının yekûn umumî masraflar içindeki hissesi % 15 e balığ olmaktadır.

Netice olarak şunu söyleyebiliriz ki, iktisaden az gelişmiş memleketlerin kalkınma hamlesinde istihlâk masraflarının yeri ve ehemiyeti hiç bir zaman küçümsenmemelidir. Bu tip masraflar kalkınma için zarurî olan zemin ve şartları hazırlamaları ve fakir halk tabakalarına bedava hizmet temin etmeleri bakımından mühim roller ifa etmektedirler. Millî müdafaa masraflarının müsaadesi nisbetinde bu tip masrafların yekûn masraf hissesi içindeki yerlerini arttırmak, kalkınma hamlesi bakımından zaruri ve lüzumludur. Bu tarz bir politika yatırım masraflarının tesirlerini daha çabuk şekilde göstermesine meydan verecektir.

3. *Ferdî Gelirleri Arttırıcı Mahiyette Masraflar :*

Ferdî gelirleri arttırıcı mahiyetteki âmme masrafları mahiyetleri bakımından diğer masraf kategorilerine nazaran hem değişik hem de yenidir. Son çeyrek asırlık devre zarfında, iktisaden ileri ve içtimai bakımdan taazzuv etmiş memleketlerde ferdî gelirleri arttırıcı mahiyetteki âmme masrafları ehemiyetli bazı gelişmeler kaydetmiştir. Bu tip masraflara misal olarak tekaüdiyeler, işsizlik ve malûllük tahsisatları gibi «aktarma ödemeler» (transfer payments) ile her türlü «yardımlar» (subsidies) gösterilmektedir. Aktarma ödemeler şeklinde olan tekaüdiye, işsizlik ve malûllük tahsisatları sosyal politika cereyanlarının gelişmesinden sonra âmme masrafları içinde daha ağır basmalarına rağmen, mahiyet itibariyle yeni sayılmazlar. Fakat yardımlar şeklinde ifade ettiğimiz «subsidies» ise hem yeni hem de mahiyet itibariyle diğer masraf kategorilerinden oldukça farklıdır. Meselâ devletin muayyen ithalâtçı, imalâtçı ve müs-

tahsile muayyen maddelerin ithali, imali ve istihsali mukabilinde yaptığı prim ve sair şekildeki yardımlar «subsidies» mefhumuna girmektedir. Bu şekilde muayyen maddelerin daha ucuz şekilde satış ve ihracı mümkün olmakta ve dolayısıyla bundan geniş halk tabakaları istifade etmektedir. Modern iktisadın icapları ve memleketin içinde bulunduğu şartlar yardımları çok değişik şekillere sokmuştur. Tetkik ettiğimiz konunun icapları ve malî noktaî nazardan biz bu tip değişik masraf kategorisini «ferdî gelirleri arttırıcı mahiyette masraflar» şeklinde mütalâa ediyoruz.

Bir üst malî idarenin bir alt malî idarêye yaptığı yardımlar veya bunu tersi yardım (subsidy) mefhumuna girmez. Meselâ devletin umumî bütçeden mülhak ve hususî bütçelere yardımlar yapması «malî tevzin» (Finanzausgleich) dediğimiz ayrı bir müessesenin doğmasına sebep olmuştur. Bu hâdise bizim anladığımız mânâda ferdî gelirleri arttırıcı bir âmme masrafı sayılamaz.

İktisaden az gelişmiş memleketlerde ferdî gelirleri arttırıcı mahiyetteki masraflar kemiyet ve keyfiyet itibariyle istenilen seviyede değildir. Bu tip masrafların kalkınma hamlesi ile olan ilgileri vasıtahî şekilde tezahür etmektedir. İsminden de anlaşılacağı üzere bu gibi masraflar ya ferdlere munzam bir gelir temin eder veya muayyen mal ve hizmetlerin maliyetinden daha düşük bedelle alınmasını sağlar. Her iki halde de hayat standardının yükseltilmesine matuf bir gaye mevcuttur.

4. Borç İtfa Masrafları :

Âmme masraflarının sonucu tipini borç itfa masrafları teşkil eder. İktisaden ileri ve inkişaf etmiş memleketlerde âmme kredisi taazzuv etmiş bir müessesedir. Devlet kolayca ve düşük faizle ödünç para bulabilir. Halbuki iktisaden az gelişmiş memleketlerde âmme kredisi gereği gibi inkişaf etmemiştir. Devlet kolayca ödünç para bulamadığı gibi, faiz hedlerinin yüksekliği dolayısıyla borçlanmasının yükü ağır basmaktadır. Kaldı ki, borçlanma gerek dahilî, gerekse haricî kaynaklardan yapılsın, kalkınmada mühim bir vasıtaadır.

Borç itfa masrafları iki unsurdan tereküp etmektedir. Birincisi borçlanmanın faizleri; ikincisi resülmalin iadesidir. Bunların ikisi de borç itfa masrafları başlığı altında toplanıyorsa da, aslında bu iki unsurun tesirlerini ayrı ayrı mütalâa etmek lâzımdır. Elinde devlet tahvillerini bulunduran kimselere yapılan faiz ödemeleri ferdî gelirleri arttırıcı bir tesir husule getirir. Buna mukabil resül-

malin iadesinde durum oldukça farklıdır. Çünkü sahibi bakımından, resûlmalin iadesi, yatırdığı sermayeyi geri alması demektir. Bu takdirde faizden farklı olarak resûlmalin iadesi yatırımların tipini değiştirir. Bilindiği üzere, devlet tahvilleri umumiyetle rantıye dediğimiz ve iktisaden oldukça kuvvetli bir sınıfın elinde olduğu için itfa bedelleri munzam bir istihlâke mevzu teşkil etmez. İtfadan sonra bir müddet için atıl kalacak olan sermayenin, iktisaden az gelişmiş memleketlerde yeni yatırımlara kanalize edilmesi zarureti vardır.

Aşağıdaki tabloda iktisaden az gelişmiş bazı memleketlerdeki âmme istikrazları için ödenen faiz masraflarının yekûn masraflar içindeki hissesi görülmektedir.

1950 yılında az gelişmiş birkaç memlekette âmme borçları faiz masraflarının yekûn masraflar içindeki nisbetini gösterir tablo

<i>Memleket</i>	<i>Âmme borçları faiz masrafları</i>
Hindistan	8
Pakistan	3
Filipinler	2
Mısır	3
İran	4
Ürdün	—
Irak	—
Küba	3
Peru	8
Türkiye [11]	6.6

Kaynak : Buchanan and Ellis : Approches to Economic Development, The Twentieth Century Fund, New-York 1955, s. 336.

Tablo dikkatle tetkik edilirse görülecektir ki, âmme borçlarının faiz masrafları umumî bütçe içinde ehemmiyetli bir yer tutmaktadır. Bu neticeyi kısmen bu gibi memleketlerde âmme kredisinin gereği şekilde inkişaf edememesi ile izah etmek kabildir. Fakat

[11] Yukarıda gösterilen kaynağın aslında Türkiye'ye ait bilgi ve rakam mevcut değildir. Buradaki nisbetler 1950 yılı Bütçesine ve Bütçe Gerekçesine dayanılarak tarafımızdan ikmal edilmiştir. Âmme borçlarının faiz ve itfa masraflarının diğer yıllardaki seyri (10) numaralı notta gösterilmiştir.

faiz hadlerinin yüksekliği dolayısıyla bu gibi masrafların nisbî önemi iktisaden gelişmiş memleketlere nazaran oldukça yüksektir.

Şu hususu da belirtmek isteriz ki, az gelişmiş memleketlerde kalkınmayı gerçekleştirmek bakımından borç itfa masrafları değil, bilakis bu borcun dayandığı iç ve dış kredi ve istikrazlar mühimdir. Gaye borç itfa masraflarının artması değil, müsmir gayelere matuf kredi ve istikrazların artmasıdır. Kredi artışı ile münasip bir borç itfa masrafının (faiz ve restülmal iadesi) tâlî bir netice olarak tezahür etmelidir.

V — Az gelişmiş Memleketlerde Âmme Masraflarının Hudud ve İmkânları

Bundan önceki bahiste âmme masraflarının çeşitli tiplerinin az gelişmiş memleketlerin kalkınmasındaki rollerini göstermeye çalıştık. Bu ara üzerinde ısrar ve ehemmiyetle durduğumuz mesele yatırım ve istihlâk masraflarının gerek meblâğ gerekse umumî masraf yekûnu içindeki yüzdelerinin az gelişmiş mmeleketlerin sür'atle kalkınmasına kifayet edemeyişi tabir caizse «deliğin büyük, yamanın küçük» olmasıdır. Bu husus bizi, az gelişmiş memleketlerde âmme masraflarının hudud ve imkânları meselesine götürmektedir.

Âmme masraflarını besleyen iki esaslı fon vardır. Bunlardan birincisi âmme varidatı ve bu ara bilhassa vergiler; diğeri de âmme kredisidir. Fakat bu iki fon âmme masrafının kaynağı değildir. Âmme masraflarının değişmez tek kaynağı millî geirdir. Yani masrafların icrasına yarayacak meblâğlar nihâî olarak millî gelirden nes'et ederler. Başta devlet olmak üzere, diğeri âmme hükmi şahısları üzerlerine aldıkları aslî vazife ve hizmetleri ifa ederken yaptıkları sarfiyatı ancak millî gelirden aldıkları hisselerle karşılarlar. Bunun tek istisnası karşılıksız dış yardımlardır.

Ekseri ahvalde istikraz kaynağına baş vurması, millî gelirin âmme masraflarının belli başlı ve yegâne kaynağı oluş vasfını değiştirememektedir. Çünkü dahilî istikrazların kaynağını tasarruflar teşkil etmektedir. Halbuki tasarruflar millî gelirin hüviyet değiştirmiş şeklinden başka bir şey değildir. Bu takdirde fevkalâde âmme masrafları için dahilî istikrazlara başvurulması halinde dahi yine de millî gelir, masrafların vasıtalı şeklinde nihâî kaynağı olmaktadır.

Şüphesiz ki, âmme masraflarının miktarı, nev'i, vüs'ati ve keyfi sîtrüktürü zamana ve mekâna ve bu ara bilhassa hâkim olan siyasî otoriteye bağlı olmakla beraber, zikredilen hususların geniş ölçüde, iktisadî bir âmil olan millî gelirle irtibatlı olduğuna bilhassa işaret etmek lâzımdır. Zira siyasî otorite masrafları arttırmakta muhtar olmayıp, muayyen bazı iktisadî faktörlerle tahdit edilmiştir.

Âmme masrafları eski telâkkilerin aksine olarak sonsuz bir kaynak değildir; bunlar hudutsuz bir sarfiyat olmayıp üst ve alt sınırları mevcuttur. Âmme masraflarının üst haddini; biraz önce de işaret ettiğimiz gibi, millî gelir tayin eder. Yani, âmme masrafları ekstrem hali ile millî geliri aşamaz. XIX uncu Asrın sonlarına doğru, birçok memleketlerde âmme masrafları millî gelirin ortalama % 10 civarında olduğu halde bu nisbet, Birinci Dünya Harbinden sonra vasati olarak % 20-30 a çıkmış ve İkinci Dünya Harbinden sonra % 30 - 40 civarında durmuştur. Nitekim muharip memleketlerde âmme masrafları Birinci Dünya Harbinde millî gelirin % 60-70 ini massettiği halde, İkinci Dünya Harbinde bu nisbet daha da yükselerek % 70 - 80 e ulaşmıştır.

Âmme masraflarının millî gelire müsavi olması, ancak bir memleket fertlerinin tekmil ihtiyaçlarının kollektif bir tarzda ve devlet tarafından karşılanması halinde pratik bir ehemmiyet arzeder [12]. Fakat bu bir faraziyeden ileri gidememektedir.

Âmme masraflarının alt haddine gelince : Tıpkı fertlerde olduğu gibi, devlet bakımından da «masraf asgarisi» şeklinde ifade edebileceğimiz bir mefhum mevcuttur. Bu da, Jandarma devlet telâkkisinde sayılan ordu, polis, adliye, anayasa gibi hizmetlerin icrası için yapılan masraflardır.

Bu izahlardan anlaşılacağı üzere, bir memleketin millî geliri ile masraf politikası arasında diğer siyasî ve içtimai tesirlerle zaman ve mekândan doğan tesirler hariç, bazı vasıtasız ve illî bir rabıta mevcuttur. Başka bir deyimle, millî gelirin hacmi ve yapısı âmme masraflarının miktar ve nev'ine tesir etmektedir.

Az gelişmiş memleketlerde millî gelir düşük olduğu için, âmme masraflarının hudud ve imkânları da daralmaktadır. Millî gelirin düşüklüğü ve istihlâk temayülünün yüksekliği hasebiyle tasarruf hacmi de mahdut kalmakta ve bu hal âmme kedisinin gereği gibi

[12] Bu izahlar için bakınız : F. Neumark: Maliyeye Dair Tetkikler, üçüncü baskı, İstanbul, 1950, s. 218 ve 219.

inkışafına mâni olmaktadır. Düşük bir millî gelir gibi, aslî kaynakla vergi ve istikraz gibi iki zayıf fondan beslenen âmme masraflarının kudretinin dolayısıyla zayıf olacağı aşikârdır. Bu kaynak ve fonları geliştirmek ve arttırmak kolayca mümkün olamadığı için, az gelişmiş memleketlerde âmme masraflarının kifayetsizliği ve cılızlığı kalkınmanın bir numaralı hendikapı olmaktadır. Bu hendikap kısmen iktisaden ileri memleketlerin yarı siyasî, yarı iktisadî hüviyet taşıyan dış yardım ve kredileri ile aşılmaya çalışılmaktadır.

VI — Kalkınmayı Hızlandırmak İçin Âmme Masraflarına ve Masraf Politikasına Verilecek Veçhe ve İstikamet Meselesi

Buraya kadar yapmış olduğumuz izahlarla âmme masraflarının ve masraf politikasını numumî tesirlerini ve iktisadî kalkınmadaki umumî rollerini göstermeye çalıştık. Bu gibi izahlar masrafların münferit rollerini göstermeye faydalı olsa bile dâvayı toptan kavramaya kâfi değildir. Kalkınmayı hızlandırmak için âmme masraflarına ve masraf politikasına verilecek veçhe ve istikamet meselesi mühim bir dâva olarak karşımızda durmaktadır. Bu meseleyi aydınlatabilirsek iktisadî kalkınma ve masraf politikasının karşılıklı tesirlerine ait bilgilerimiz kuvvetlenmiş olacaktır. Şimdi oldukça güç ve karışık bir mahiyet taşıyan bu meseleye cevap vermeye çalışalım.

1. Bilindiği üzere, iktisadî kalkınma mudil bir problemdir. Âmme masrafları da kalkınmayı gerçekleştirecek vasıta ve tedbirlerden sadece birisidir. Maliye politikasını geniş mânası ile ele alır, para ve kredi politikasını da buna ithal edecek olursak masraf politikasının bu kombinezon içindeki mevki daha bariz şekilde görülecektir. Bu takdirde masraf politikası kalkınmanın yegâne vasıtası değildir. Fakat şurası muhakkaktır ki, az gelişmiş memleketlerde masraflar ve masraflara müteallik tedbirler maliye politikası içinde diğer vasıta ve tedbirlere nazaran ehemmiyetli bir mevki işgal etmektedirler.

2. Son çeyrek asırlık devre zarfında yapılan iktisadî ve malî tetkikler ve amprük tecrübeler göstermiştir ki, âmme masrafları, vergiye nazaran daha tesirli bir kalkınma vasıtasıdır. Vergi, mahiyeti ve bünyesi icabı kalkınmaya aykırı ve menfi bir vasıta olması-

na mukabil âmme masrafları bizatihi kalkınmayı temin eden müsabet bir vasıta mahiyetindedir.

3. İktisaden az gelişmiş memleketlerde, sermaye azlığı dolayısıyla, hususî sektör tarafından yapılan yatırımların nisbeti umumiyetle pek düşük bir seviyede kalmaktadır. Meselâ Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi gelişmiş memleketlerde hususî yatırımlarda kullanılan millî gelir hissesi % 15-18 arasında değiştiği halde aynı nisbet az gelişmiş memleketlerde bu rakamın yarısına bile ulaşmamaktadır. Memleket içi kaynaklarla finanse edilen yekûn yatırımlar Hindistan'da son zamanlarda millî gelirin takriben % 2,5 una baliğ olduğu tahmin edilmektedir [13]. Bu vakıa bize az gelişmiş memleketlerde devlet eliyle yapılacak olan yatırım masraflarının mâna ve ehemmiyetini göstermektedir. Hususî yatırımların kifayetsizliği nazara alınacak olursa devlet eliyle yapılacak yatırım masrafları az gelişmiş memleketlerin kalkınmasında kullanılacak yegâne iç kaynak olmaktadır. Bu sebeple az gelişmiş memleketlerde yatırım masraflarının gerek miktar gerekse yekûn masraf içinde yüzde olarak arttırılması zarurî ve kaçınılmaz bir vakiadır. Dış yardımlar bir tarafa bırakılacak olursa, devlet eliyle yapılan yatırım masrafları iktisadî kalkınmanın en mühim vasıtası olmaktadır.

4. İstihlâk masrafları ile ferdî gelirleri arttırıcı mahiyetteki masrafların da, az gelişmiş memleketlerin kalkınmasında talî bazı rolleri mevcuttur. Bunlar bizzat kalkınmayı temin etmemekle beraber kalkınmanın zemin ve şartlarını hazırlamak ve hayat standardının yükselmesine yardım gibi rolleri inkâr olunmaz. Millî müdafaa masraflarının imkân ve müsaadesi nisbetinde bu iki kategori masrafların takviye edilmesinde fayda mevcuttur.

5. Âmme masrafları bazı kanaatlerin aksine olarak sonsuz bir kaynak değildir. Bunun bir üst bir de alt haddi mevcut olup, masraf meblâğları bu iki had arasında tehalûf edebilir. Bunun üst haddi millî gelirin tamamı, alt haddi ise devlet için bir bekaya tekabül eden masraf asgarisidir. Kalkınmayı gerçekleştirecek masraf meblâğları ancak anayasa, müdafaa, adliye gibi asgariden sonra gelir.

[13] Walter W. Heller : Fiscal Policies For Underdeveloped Economies, bu etüd «Agricultural Taxation and Economic Development» Cambridge, 1954, adlı kollektif eserin içinde. Bak. s. 63.

Az gelişmiş memleketlerde, millî gelir düşük ve tasarruf hacmi de kifayetsiz olduğu için kalkınmaya müteveccih âmme masraflarının imkân ve hudutları da mahdut kalmaktadır. İktisadî kalkınmanın bir numaralı handikapı olan bu durum ancak dış kredi ve yardımların temini ve arttırılması suretiyle telâfi edilebilir.

6. Az gelişmiş memleketlerin kalkınması için yatırım ve diğer kategori masrafları takviye ederken bir nevi açığa müstenit sarfiyat olan karşılıksız masraf yapma yoluna sapmamak lâzımdır. Böyle bir politika kalkınmadan mütevellit enflasyonist tazyiki arttırdığı gibi, kalkınmanın hızını da kesmektedir.

Istanbul, 19 Mart 1957

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

S. TEOMAN

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

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

I — Vergi tarihinde ve vergi tasnifinde gider vergilerinin yeri :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Yayıllı muamele vergisi:

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

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

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

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

Toplu muamele vergisi:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II — Gider Vergileri Kanununun yapısı :

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

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

1) *İstihsal vergisi:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

rinin maliyetlerinde bu istihlâk vergilerinin tesbit ve iadesi yoluna gidilmemiştir.

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

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

2 — Hizmet Vergileri

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV — Hususî otomobil vergisi :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Buna göre:

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

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

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

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

Model yılları dolayısıyla vaki değiştirmeler bu arada kendiliğinden uygulanabilecektir.

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

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

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

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

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

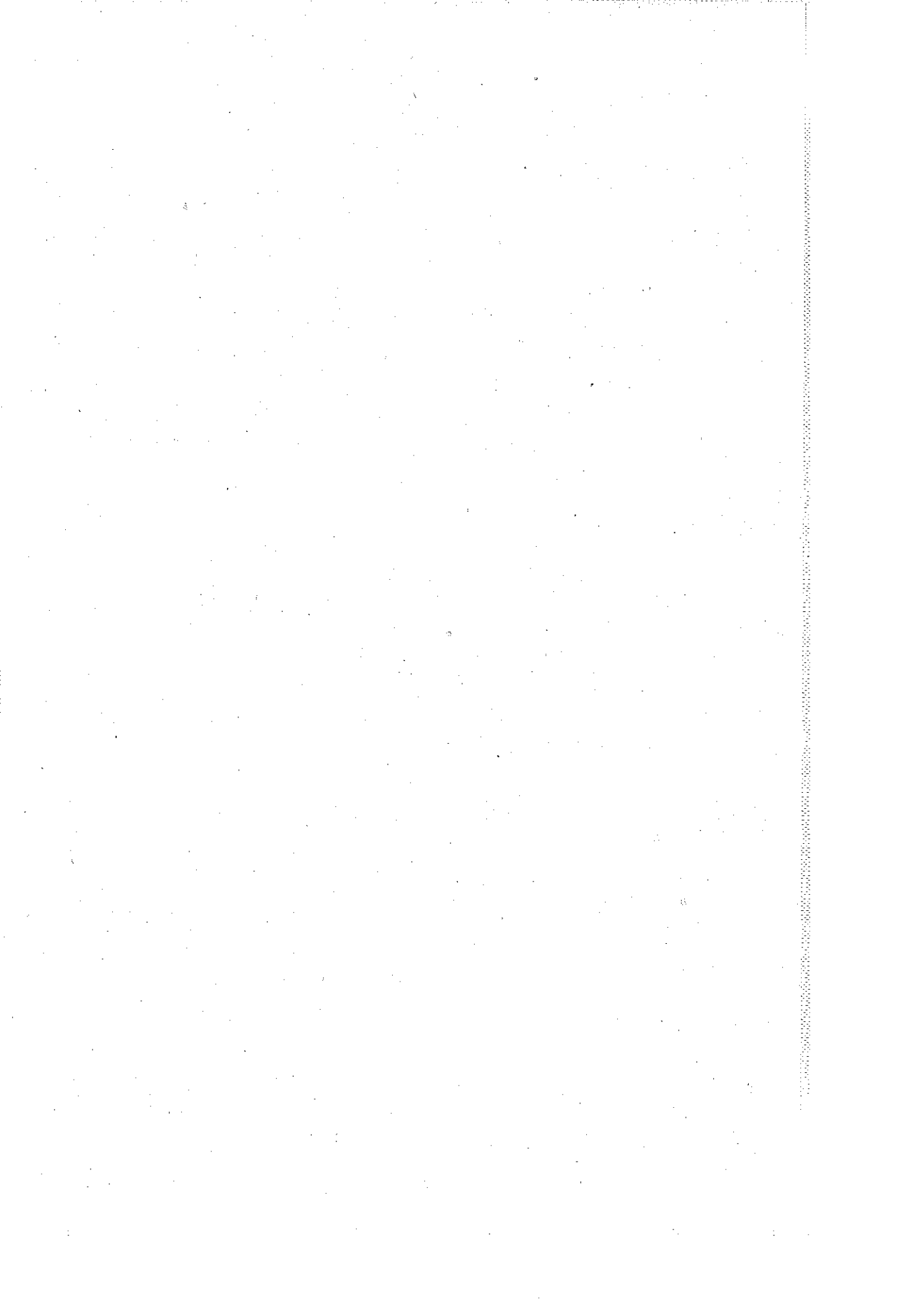
Kanunun 6 ncı maddesi ile hususî otomobil vergisinin mükellefiyet şümulü dışında kalacak otomobillerin mükellefiyet şümulü içindeki vasıtalarından kolaylıkla tefrikini sağlamak maksadiyle bunlar plâkalara (T) işareti koydurmak, arabalara damalı kuşak çekirmek gibi bazı mecburiyetlere tâbi tutulmuş ve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

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

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

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

İstanbul, 15 Nisan 1957



HİLELİ VERGİ SUÇLARI HAKKINDA BAZI DÜŞÜNCELER

Dr. SAHİR ERMAN

Istanbul Üniversitesi Ceza Hukuku Doçenti

Vergi suçları hemen her memleketin mevzuatında yer alan ve değişik müeyyidelerle cezalandırılan fiillerdir. Bir Devletin iktisadî ve malî politikası ne olursa olsun, iktisadî ve malî düzeni istediği kadar müsait bulunsun, vergi kaçırmaya müteveccih olan hareketlerin işlenmesi daima mümkündür ve vâkidir. İnsanlar, kazançlarından bir kısmını Devlete vermeğe mecbur tutuldukları zaman, ya bu paranın esasen Devlete ait olmadığını yahut verdikleri vergiye mukabil Devletten bir yardım veya menfaat görmediklerini düşünürler ve bu gibi âmillerin tahtı tesirindedir ki, vergi kaçırmaya türlü tedbirlere başvurmak suretiyle tevessül ederler.

Bu gibi fiilleri önlemek bakımından ittihaz olunabilecek tedbirler, evveleminde malî olmak icap eder: her şahıstan malî adalet esasları dairesinde vergi tarh edildiği takdirde, yine vergi kaçırmak istiyceklerin sayısı nisbeten azalır. Buna mukabil vergi malî takatin fevkinde olduğu zaman, kaçırmak saikleri ve kaçırma neticesinde elde edilecek menfaat de o nisbette fazlalaşır. Bunun yanında ahlâkî ve içtimaî terbiye de büyük rol oynar: fert Devletin kendi kazancına bir ortak olmadığını, ödenen vergilerin, Devletin ferde temin ettiği muhtelif nimetler yanında küçük olduğunu düşünecek olursa, vergisini daha gönül rızasıyla verir.

Fakat bütün bunların yanında, cezaî müeyyidelere de başvurmak zarureti mevcuttur. Cezanın, tek başına, hiç bir şeyi halledemeyeceği, hiç bir suçun işlenmesine mâni olamayacağı malûmsa da, hiç bir Devlet, intihar etmeyi göze almaksızın, cezalandırma fonksiyonundan vazgeçemez; aksi halde Devlet, kendi emir ve nehiyelerini fertlere kabul ettirebilmek için mevcut olan en müessir silâhdan adetâ feragat etmiş olur. Demek oluyor ki, vergi suçlarını cezalandırmak tek başına bu suçların işlenmesine mâni olamayacaksa da, sureti umumiyede vergi suçlarını önliyecek veya azaltacak tedbirlerin yanı başında, Devletin ceza tehdidini vaz etmesi ve bir vergi suçunun ikai üzerine bu tehdidini mevkii tatbika koyması yine de zaruridir.

Bu böyle olmakla beraber, vergi suçlarında münakaşa mevzuu olan cihetlerden biri de, vaz edilecek cezaî müeyyidenin hukukî mahiyetinden ibarettir: diğer bir tâbirle Devlet idarî mahiyette ceza müeyyidesinin vaz'ı ile mi iktifa etmeli, yoksa tam cezaî bir karakter arzeden müeyyidelere mi başvurmalıdır? Birinci hal tarzı kabul edildiği takdirde, vergi suçları, tazminat kabilinden para cezaları ile karşılanır, ikinci vaziyette ise hürriyeti bağlayıcı cezalara başvurulur. Yine birinci şıkta bu müeyyideler idarî kaza organları ve idarî bir usul ile tatbik olunur; ikinci haldé ise müeyyideler umumî ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usulünde yazılı usul kaidelerine tevfikân tatbik edilir.

Şurasına işaret edelim ki, vergilerin gittikçe artışı, malî hukukun iktisadî ve ticarî hayatta gittikçe daha büyük bir yer işgal etmesi, muhtelif memleketlerde sadece idarî müeyyidelerle iktifa edilmeyip, cezaî tedbirlere de başvurulmasını icap ettirmiştir. Meselâ İtalya'da 7 Ocak 1929 tarihli kanun, bilûmum vergi kanunlarında münderiğ kaidelerin ihlâli halinde verilebilecek cezaları para cezası, misil zammı ve ticarethanenin kapatılması şeklinde derpiş etmekte, bu cezalara karar vermek salâhiyetini evvelemerde vergi dairelerine ve itiraz üzerine mahkemelere tanımakta idi. Hattâ bu kanunda mevzubahs para cezasının «medenî» bir mahiyet taşıdığı tasrih dahi edilmişti. Buna mukabil 7 Kasım 1947 tarihini taşıyan bir teşriî kararname her türlü vergilerin hiç veya zamanında ödenmemesini temin maksadiyle mükellefler arasında anlaşmalar yapılmasını veya teşkilâtlandırılmasını, fiil daha ağır cezayı müstelzim bir suç teşkil etmediği takdirde, 6 aydan 5 seneye kadar hapis cezasıyla cezalandırmış, keza her hangi bir şekilde vasıtalı veya vasıtasız vergilerin tahakkuk ve tahsil ameliyelerinin intizamını bozan veya aksatan kimsenin de 3 aydan 2 seneye kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağını tasrih etmiştir. Keza bazı ağır vergi suçlarında âmme para cezalarının ve hürriyeti bağlayıcı cezaların tatbik edilmesi Fransız ve İngiliz sistemlerinde de derpiş olunmuştur.

Denebilir ki, aynı vetireyi memleketimizde de görmek mümkündür. Filhakika vergi suçlarını sinesinde toplayan ve her bir vergi kanununun kendi vergisine ait suçları ayrıca derpiş etmesi sistemine son vermek gibi gayet ehemmiyetli bir adım teşkil eden Vergi Usul Kanunumuz, ilk şeklinde sadece idarî müeyyideleri ihtiva etmekte idi. Usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık fiilleri, nisbetleri değişen misil zamları ile karşılanmakta, karar vermek salâhiyeti, vergi ihtilâflarını halledecek mahsus komisyonlara ve nihâi de-

recede idarî kaza organına tanınmakta, ceza usulü değil, idarî usule yaklaşan nev'i şahsına mahsus bir usul tâkip edilmekte idi. İstitraden şurasını da arz edelim ki, inzibatî hukukta ve idarî ceza hukukunda muasır zamanlarda göze çarpan ve gittikçe hâkimiyet kuran bir istikameti, bu idarî vergi suçlarında da görmek mümkündür:

Filhakika hileli vergi suçlarının dışında kalan ve binnetice idarî mahiyette müeyyidelerle karşılanan diğer vergi suçları da, umumî ceza hukukuna has olan prensiplerden bazılarına tâbi kılınmışlardır. Ezcümle kanunilik prensibi gereğince vergi usul kanunu bunları tarif etmiş, iştirak kaideleri, bilhassa kaçakçılık suçunda, umumî esaslara az çok uygun telâkki edilebilecek bir şekilde nizamlanmış, bir fiil ile bir kaç vergi suçuna birden sebebiyet verilmesi halinde fikrî içtima kaidelerinin tatbiki yoluna gidilmiş, tekerrür hali de, — müddetler bakımından bazı farklar tesbit edilmekle beraber — nazarı itibare alınmıştır. Demek oluyor ki, idare hukukunun bir dalı olan inzibatî hukuk sahasında müşahede olunan ceza hukuku prensipleriyle olan yakınlaşmayı, yine idare hukukunun bir dalı addettiğimiz vergi suçları sahasında da görmekteyiz.

Bu böyle olmakla beraber, yukarıda da temas ettiğimiz veçhile, hileli vergi suçlarının dışında kalan diğer vergi suçlarında böyle bir yakınlaşmanın vücade gelmesi, bunların idarî mahiyette birer müeyyide ile karşılanmış olmalarına mâni teşkil etmemektedir: filhakika ceza mahkemelerince ve ceza usulünde yazılı kaidelere tevfi kanun verilmeyen ve ceza kanununda yazılı cezalardan madût bulunmayan müeyyideler, gerçek mânasında cezaî bir karakter arz etmezler.

İşte Vergi Usul Kanununun ilk şeklinde sadece idarî mahiyetteki müeyyidelere yer verilmesinin, vergi tahakkuk ve tahsilini bir hayli azalttığı, bu nevi müeyyidelerin fertlerin vergi kaçırmaktan içtinap etmelerine sebebiyet vermediği düşünülmüş, hele Gelir Vergisinin tatbikine başlanılması üzerine tahsil olunacağı tahmin edilen vergi miktarının pek dînunda bir miktarın vergi dairelerince toplanabildiği müşahede olunmuş ve bu sebeplerle ki, tamamiyle cezaî karakter arzeden müeyyidelere başvurmak zarureti hissedilmiştir. Bu zaruretin ifadesi olarak da Vergi Usul Kanununa «hileli vergi suçları» adını taşıyan bir suçlar grubu eklenmiştir. Bu suretle idare hukuku sahası terkedilerek ceza hukuku sahasına geçilmiş olduğu cihetle, hileli vergi suçlarını da ceza hukukuna has prensiplerin ışığı altında mütalâa etmek mecburiyeti vardır. İşte

bu görüşmemizde ve bu prensiplerin ışığı altındadır ki, hileli vergi suçları hakkında bazı düşüncelerimizi açıklamak maksadını tâkip edeceğiz.

Hileli vergi suçlarını iki büyük kategoriye bölmek mümkündür: bunlardan birincisi ek 2 nci maddenin A ve C fıkralarında yer alan hileli hareketlerde bulunma fiili, ikincisi ise aynı maddenin B fıkrasında yer alan yalan beyanda bulunma veya beyandan imtina fiilidir.

A ve C fıkralarındaki hileli hareketlerde bulunma fiili bakımından karşımıza ilk olarak çıkan mesele, bu suçun basit şeklinin tâyinine taallûk eder. Filhakika A fıkrası, yine bu fıkrada gösterilen hileli hareketlerden biriyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesini cezalandırdığı halde, C fıkrası yine aynı hareketlerin yapılmasını müstakillen cezalandırmakta, bu bakımdan ne vergi tahakkuku için kanunda yazılı müddetin dolmasını ne de ve bilhassa vergi ziyanının tahakkukunu aramamaktadır. Bu böyle olunca, hileli hareketlerde bulunma fiilinin basit şekli A fıkrasında yazılı hal olup, C fıkrası bu fiile ait bir teşebbüs hükmünü mü ihtiva etmektedir, yoksa suçun basit şekli C fıkrasında yazılı halden ibaret olup, A fıkrası bunun ağırlatıcı sebebini mi göstermektedir? Bu son tefsir tarzı kabul edildiği takdirde, hileli hareketlerde bulunma suçunun basit şekli için vergi ziyayı aranmayacak ve fakat vergi ziyanının mevcudiyeti cezayı arttıran bir sebep telâkki edilecektir.

Kanaatimizce, hileli hareketlerde bulunma suçunun basit şekli, ek madde 2 nin C fıkrası ile A fıkrasının 7 nci bendinde yazılı olan haldir. Bizi bu şekilde düşünmeye sevkeden sebepler ikidir: umumiyetle ceza kanunu failin asıl istihdaf ettiği neticenin tahakkukunu suçun tamam olması için aramadığı zaman, işbu neticenin tahakkuk etmemesi halini suçun basit şekli olarak, buna mukabil neticenin de ayrıca tahakkuk etmesini ağırlatıcı bir sebep olarak tanzim ve derpiş eder. Meselâ 127 nci maddeye göre Türkiye Devletine karşı hâşmane hareketlerde bulunmak 10 seneden aşağı olmamak üzere ağır hapis cezasını müstelzimdir. Fakat bu hareketler neticesinde harb zuhur ederse faile ölüm cezası verilir. Buna benzer hükümleri Ceza Kanunumuzun 128, 129, 198, 354, 499 uncu maddelerinde de görmek kabildir. Demek oluyor ki, maksadın tahakkuk etmediği safhayı suçun basit şekli olarak, maksadın tahakkukunu ise ağırlatıcı sebep olarak mütalâa etmek, ceza hukuku prensiplerine daha uygun gelir. Yalnız kanun C fıkrasında, A fık-

rasının 7 nci bendine giren hale atıfta bulunmadığı cihetle, bu 7 nci bend bakımından vergi ziyanının tahakkuku bir unsur hattâ bir cezalandırma şartı olmakta, binnetice bu fiilin basit şekli artık C fıkrasında değil A fıkrasının 7 nci bendinde gösterilmiş bulunmaktadır. Bu şekilde bizi düşünmeğe sevkeden ikinci mülâhaza, ek madde 3 de C fıkrası ile A fıkrasının 7 nci bendinin aynı cezaya çarpıtılmasına mukabil, A fıkrasının diğer bentlerinin daha ağır bir ceza ile karşılanmalarından ibarettir. Demek oluyor ki, kanun hileli hareketlerde bulunma suçu bakımından ve bu suçun basit şeklinde vergi ziyanının mevcudiyetini aramış değildir, ancak A fıkrasının 7 nci bendinde yazılı hali bundan istisna etmiştir. Bu itibarla vergi ziyanının mevcudiyeti, A fıkrasının 7 nci bendinde yazılı hal bakımından bir unsur, aynı fıkranın diğer bentlerinde yazılı haller bakımından bir ağırlatıcı sebeptir.

Bu böyle olunca, hileli hareketlerde bulunma fiiline ayrıca teşebbüsün mümkün bulunup bulunmadığını da incelemek iktiza edecektir. Bu bakımdan da şöyle düşünmekteyiz: suçun basit şekli olarak kabul ettiğimiz C fıkrasında ifadesini bulan suç, şekli bir suçtur, çünkü fiilin tamam olması için, neticenin, daha doğrusu failin istihdaf ettiği maksadın tahakkuku şart koşulmamıştır. Şekli suçlara ise tam teşebbüs esasen mevzu bahis olmaz. Nakıs teşebbüs halinin cezalandırılıp cezalandırılmıyacağına gelince, C fıkrası, kanaatimizce, failin cezalandırılması için bir şartın tahakkukunu aramaktadır: bu şart da hileli hareketlerin yapıldığının tesbitidir: ceza hukuku diline göre, failin icra hareketlerini yaptığının subutu, cezalandırılması için şarttır. Şu halde icra hareketlerine başlamış olmakla beraber, bunu bitirmeyen kimsenin fiilinde bu cezalandırma şartı henüz tahakkuk etmediği için, kendisini nakıs teşebbüs dolayısıyla de cezalandırmağa imkân yoktur. Meselâ defterinde mevhum bir alacaklının ismini kaydeden ve fakat bunun hisasına alacak miktarını göstermeden yakalanan kimse, hileli harekette bulunduğu tesbit edilen kimse değildir. Halbuki böyle bir hileli hareketin yapıldığının sabit olması, C fıkrasının aradığı bir şarttır: cezalandırma şartını ihtiva eden suçlarda teşebbüs cezalandırılmayıp ancak şartın tahakkuku halinde faile suçun tam cezası verilebileceği cihetle, hileli hareketlerde bulunma fiiline nakıs teşebbüsün dahi cezalandırılmıyacağı neticesine varmak iktiza eder: bu şart tahakkuk etmeden fail cezalandırılmıyacağına göre, kendisine teşebbüs cezasının verilmesi yine mümkün olmaz.

Hileli hareketlerde bulunma suçu, seçimlik hareketli bir suçtur: diğer bir tâbirle ek madde 2 de yazılı hallerden hangisi tahakkuk ederse etsin, suç tamam olur. Maahaza, seçimlik hareketli bir suç müvacehesinde bulunduğumuza göre, şayet fail muhtelif bentlere giren hareketlerden bir kaçını ika ederse, ihlâl ettiği bent adince değil, fakat bir tek hileli harekette bulunma suçunu işlemiş olur. Meselâ hem çift defter kullanan, hem sahte fatura tanzim eden, hem defterlerindeki kayıtları tahrif eden kimseye üç defa hileli vergi suçunun cezası verilmez; ortada seçimlik hareketli bir suç mevcut olduğu cihetle, tek bir ceza verilir; ancak hâkim bu keyfiyeti cezanın asgarî haddinin üstüne çıkmak için bir teşdit sebebi sayabilir.

Hileli hareketlerde bulunma suçunun faili üzerinde de durmak iktiza eder. Tatbikatta bu mesele bizi muhasebecilerin mesuliyeti problemine götürür. Filhakika hileli hareketlerden biri muhasebeci tarafından ika edilmişse, ortada iki ihtimal vardır: ya bu hareket istihdam eden durumunda bulunan mükellefin malûmatı altında, yani muhasebecinin onunla anlaşması neticesinde işlenmiştir, yahut mükellefin bu hareketlerin yapıldığından haberi yoktur. Şayet biz hileli hareketlerde bulunma fiilinin faili mükellefin kendisidir, zira bu hareketlerden netice itibariyle faydalanan kimse o'dur, diyecek olursak her iki halde de kendisini cezalandıracağız.

Ceza hukukunda, cezaların şahsiliği prensibi esas olup, bundan ayrılmayı tazammun eden fiilerde sarahat bulunması gerekeceğine, ek madde 2 de ise bu yolda bir sarahat bulunmayıp, failin sıfatı bakımından bir fark gözetilmediğine göre, failin mutlaka hileli hareketlerden faydalanan mükellef olması gerekmiyeceği kanaatine iştirak etmekteyiz [1]. Bu böyle olunca, yukarki misalimizde mükellefle muhasebeci anlaşarak hileli hareketlerde bulunmuşlarsa, her ikisini mesul tutmak, buna mukabil mükellefin haberi olmaksızın muhasebecinin bu kabil hareketlere tevessül etmesi halinde mükellefi cezalandırmamak icap eder. Muhasebecinin duruma gelince, birinci vaziyette kendisi mükellefin suçuna iştirak etmektedir: hileli vergi suçlarında iştirak kaidelerinin cereyan etmiyeceği hususunda kanunda sarahat bulunmadığı gibi, bu kaidelerin tatbiki için şerikin, hattâ aslî maddî failin bir menfaat elde etmesi şart değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu, kaçakçılık fiilinde bile ayrı bir menfaat gözetilmeksizin başkasının vergi kaçakçı-

[1] Tosun, Dr. Öztekin, *Vergi suçları*, Doktora tezi, 1955, sah. 55-56.

lığını kolaylaştıran kimseyi — yani ceza kanununa göre fer'i fail durumunda bulunan şahsı — kaçakçılık suçuna ait cezanın dörtte biriyle cezalandırmış bulunmaktadır (m. 328). Cezaî bir mahiyet arzermeyen bir fiilde kabul edilen bu kaidenin, tam cezaî karakter gösteren hileli vergi suçlarında kabul edilmemesi için ortada sebep yoktur. İkinci hale gelince, muhasebeci hileli vergi suçunun yegâne faili olarak mütalâa edilecek, mükellefe belki de malî mesuliyet tevecihi yoluna gidilebilecekse de, kendisi cezalandırılmıyacaktır. Şurasını da ilâve edelim ki, hileli vergi suçlarında iştirak halinin bir ağırlatıcı sebep olması fikri ileri sürülmüştür [2]: bizce aynı bir mükellefin kendi müstahdemleriyle iştirak halinde bu suçu işlemesini ağırlatıcı bir sebep saymağa lüzum yoktur; sadece müteadit firmaların anlaşarak sahte faturalar tanzim ve ita etmek, defter kayıtlarını yekdiğerine uydurmak gibi hareketlere tevessül edilmesi halinde, hem zararın daha büyük olabileceği hem de bu şekilde hareket edilmesi halinde vergi incelemesinin ve binnetice hileli hareketin meydana çıkarılmasının bir hayli müşkülât arzedebileceği göz önünde tutularak bu şekilde iştirakin ağırlatıcı bir sebep olarak mütalâa edilmesi muvafık olur.

Hileli hareketlerde bulunma fiilinin seçimli hareketli bir suç olduğunu söylemiştik. Şimdi bu hareketlerden her biri hakkında bazı düşüncelerimizi arz edelim.

Kanundaki sırayı takip edecek olursak, ilk karşılaştığımız hareket, çift defter kullanmaktan ibarettir. Bu hareketten bahseden 1 inci bent, bunun bir tarifini de yapmaktadır : bu târife göre, çift defter kullanmanın suç teşkil edebilmesi için ortada Vergi Usul Kanununa göre tutulması mecburî olan bir defterin bulunması: bu defterlere geçirilmesi icap eden hususların başka bir defter veya evrakta toplanması; nihayet bu keyfiyetin vergi matrahının azalmasını intaç edecek bir mahiyet arzermesi gerekmektedir.

Biz bu hareket bakımından sadece iki nokta üzerinde duracağız: bunlardan birincisi, vergi usul kanununa göre tutulması mecburî olan bir deftere geçirilmesi icap eden malûmatın diğeri bir defter veya varakada ne vakit toplanmış sayılacağından; ikincisi ise vergi matrahının azalmasından neyin anlaşılacak icap ettiğinden ibarettir.

Kanun çift defter kullanma hareketinin mevcudiyeti için, mecburî defterlere geçirilmesi gereken malûmat ve kuyudatın başka

[2] GÜRAN, Talip, *Hileli vergi suçları* (Adliye Dergisi, 1955, 111, 212217).

bir defter veya varakada toplanmasından bahsettiğine göre, mecburî deftere değil de, hususî deftere geçirilen hususatin birden fazla olması gerekeceği meydandadır: aksi halde bir «toplanma» dan bahsedilemez. Fakat fail bir kısım kayıtları mecburî deftere, diğer bir kısmı ise hususî deftere geçirmişse, yine ortada çift defter kullanma hareketi mevcut mudur? Verdiğimiz misalde mecburî defterin yanı başında bir hususî defter veya defter şeklinde olmayan bir varaka mevcuttur; bundan başka mecburî deftere geçirilmesi iktiza eden bazı hususat bu hususî deftere veya evraka geçirilmiştir. Fakat kanaatimizce bu kuyudat hususî defterde toplanmış değildir. Filhakika mükellefin hakikî durumunu anlayabilmek için, yukarki misalde mecburî defterle hususî defteri karşılaştırmak icap edecektir, zira kayıtlardan bazıları mecburî deftere, bazıları ise hususî deftere geçirilmiştir: şu halde bu kayıtlar hususî defterde toplanmış değildir. Halbuki kanun çift defter kullanılmasını cezalandırmak için, kendi metninde bir şart koşmakta, mecburî deftere geçirilmesi gereken kayıtların hususî defterde toplanmasını aramaktadır. Demek oluyor ki, mükellefin hakikî durumu, münhasıran hususî defter veya evrakin tetkikinden anlaşılabilirse, ortada çift defter kullanma vaziyeti mevcuttur; buna mukabil mükellefin hakikî durumunu tesbit edebilmek için mecburî defterle hususî defter veya evraki karşılaştırmak iktiza ediyorsa, çift defter kullanma fiilinden bahsetmeğe imkân yoktur. Maahaza hususî defterde gösterilmiş olup da mecburî deftere geçirilmemiş olan meblâğ bir vergilendirme dönemi içinde 5000 lirayı veya matrahın %10 unu tecavüz ediyor ve mükellef bu meblâğı beyannamesinde de göstermemiş bulunuyorsa, A fıkrasının 7 nci bendindeki hareket tahakkuk etmiş olabilir. Fakat bu takdirde hileli vergi suçu çift defter kullanma sebebine değil, 5.000 lirayı veya matrahın %10 unu tecavüz eden bir kazanç veya iradı ketmetme sebebine istinat etmiş olur.

Vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarz şartına gelince, bu şarttan anlaşıldığına göre, sayet çift defter bir matrah farkı göstermiyorsa yahut göstermekle beraber hususî defterdeki kayıtlardan istihraç edilen matrah, mecburî defterlerin verdikleri matrahın dînunda bulunuyorsa, yine çift defter kullanmadan dolayı faili cezalandıramıyacağız. Maahaza, hususî defterin verdiği matrah, mecburî defterdeki matrahın fevkinde ise, o zaman failin cezalandırılabilmesi için aradaki farkın 5.000 lirayı veya beyan edilen matrahın %10 unu tecavüz edip etmemesi haizi ehemmiyet olmayacaktır.

A fıkrasında ikinci olarak derpiş edilen hareket, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmaktan ibarettir.

Görüleceği veçhile madde burada iki hareketi yekdiğerinden ayırmaktadır: bunlardan birincisi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikayı tanzim etmek, ikincisi ise böyle bir vesikayı bilerek kullanmaktır. Vesikanın mahiyetine vâkif olmayı ifade eden «bilerek» tâbirinin tanzim etmek bakımından değil de, vesikayı kullanmak bakımından zikredilmesinin sebebi aşikârdır: filhakika tanzim etmek halinde cezalandırılan kimse, bizzat vesikayı sahte veya yanıltıcı olarak meydana getiren şahıstır ve bu şahıs umumî kastla hareket ettiği cihetle vesikanın mahiyetini bilmemesine imkân yoktur. Böylece Vergi Usul Kanunu, ceza kanunundan da ayrılmaktadır. Şu suretle ki esasta hususî evraktan madût olan ve ceza kanununa göre sahte olarak meydana getirilmeleri hali müstakillen cezalandırılmayıp tanzimi müteakip kullanılmaları da şart olan bu nevi vesikaların sadece sahte veya yanıltıcı olarak tanzim edilmelerini suçun tekevvünü için kâfi görmektedir. Buna mukabil kullanma halinde fail vesikaları tanzim eden kimse değildir; bu böyle olunca kendisine cezaî mesuliyet tevcih olunabilmesi için, vesikanın mahiyetini bilmesi gayet tabiidir.

Bu fiil mevzuunda üzerinde durmak istediğimiz mesele, tatbikatta kesretle tesadüf olunan paravan firmalar tarafından verilen sahte faturaların kullanılması halidir.

Paravan firmalar, umumiyet itibariyle, şu şekilde çalışırlar: muayyen bir malı yine muayyen bir fiyatla müşterisine satmak isteyen satıcı firma, bu malı daha ucuz fiyatla paravan firmaya satmış gibi bu firmaya fatura kesmektedir. Bundan sonra paravan firma asıl müşteriye ve malın mukarrer fiyatı üzerinden ikinci bir fatura vermektedir. Bu suretle iki fatura arasındaki fark paravan firma üzerinde temerküz etmekte, satıcı ancak kendi faturasında yazılı miktarı defterine geçirerek bunun vergisini ödemekte, aradaki farkı defterine intikal ettiren paravan firma ise her türlü tediye imkânlarından mahrum bulunduğu cihetle vergiyi tediye etmemekte ve Hazine ödenmeyen bu vergi miktarınca zarara uğramaktadır. Bazen bu zarar milyonlara dahi baliğ olmaktadır. Şimdi, paravan firma sahibinin sahte veya muhtevası itibariyle yanıltıcı mahiyette vesika tanzim ettiği şüphe götürmez: fatura bir vesikadır ve hakikatte parası ödenmeyip satın alınmayan bir malı satın almış gibi tanzim edilen fatura hilâfı hakikattir, yani sahte veya

hiç değilse muhtevası itibariyle yanıltıcı mahiyettedir; kendisi tanzim etmek fiilinden dolayı cezalandırılacaktır. Aynı faturanın kullanılmasına gelince, bu mevzuda iki şeyi halletmek icap eder; faturayı kullanan kimdir, faturayı kullanan kimsenin bunun mahiyetine vâkif olduğu nasıl anlaşılacaktır.

Fikrimizce bütün mesele, faturayı «kullanmak» tâbirine verilecek mânaya bağlıdır: şayet faturayı kullanmaktan maksat, o faturayı esas tutarak defterlerine bir kayıt düşürmek, o faturayı evrakı arasına koyup vergi bakımından bununla ihticac etmekten ibaret ise, faturayı bu mânada kullanan kimsenin satıcı olmayıp, müşterisi olduğu anlaşılır. Filhakika satıcı paravan firmaya fatura vermede, defterlerinde paravan firmaya satışı göstermektedir. Paravan firmanın müşteriye verdiği fatura ile onun hiç bir alâkası yoktur: paravan firmanın bu faturasına satıcı firmanın evrakı arasında tesadüf dahi edilmez. Buna mukabil paravan firmanın faturasını kullanan, bunu defterlerine aksettiren kimse, bu faturanın kendisine verildiği müşteridir. Şu halde satıcı ne sahte veya yanıltıcı faturayı tanzim eden kimsedir ne de bunu kullanan şahıstır. Müşteriye gelince, her ne kadar bu şahıs paravan firmanın faturasını kullanmışsa da, bu kullanmanın bilerek vukubulduğu kabul edilse dahi, ortada bir hileli vergi suçunu derpiş etmek müşküldür, zira müşteri paravan firmanın faturasında yazılı olan miktarı tamamiyle ödemiş olabilir. Hattâ bu miktardan daha az bir meblâğ tediye etmiş olsa dahi, ortada bir vergi suçundan ziyade bir millî korunma veya döviz suçunun mevzubahs olması pek muhtemeldir. Demek oluyor ki, paravan firmanın tanzim ettiği faturadan en çok menfaat sağlayan satıcı ne bu faturayı tanzim eden ne de bunu kullanan kimse olmadığı için cezalandırılmıyacak, olsa olsa paravan firmanın fiiline iştiraki ispat edilirse iştirak sebebiyle ceza görecektir. Maahaza, 2 nci fıkrada mevzubahs edilen kullanma tâbirine, sahtekârlık suçlarında kabul edilen mânayı izafe etmek de mümkündür. Bu suçlarda kullanma, ibraz halinde de tahakkuk eder. Mesele sahte bir borç senedinin tediyesini temin için mahkemeye, icraya veya bankaya ibraz edilmesi, sahtekârlık suçlarında bir kullanma teşkil eder. Misalimizde de paravan firmanın faturasını müşteriye götüren, yani ibraz eden şahıs çok kere satıcının tâ kendisidir, zira paravan firma, namına fatura kestigi müşteri ile hiç bir suretle temasa geçmemiştir. Bu böyle olunca satıcı faturayı müşteriye ibraz etmek suretiyle onu kullanmış sayılabilir ve bu takdir-

de paravan firma faturayı tanzim ettiği için, satıcı da faturayı kullandığı için 2 nci maddede yazılı suçu işlemiş olurlar.

Kullanan kimsenin vesikanın mahiyetini bilmesine gelince, kasdı zahire çıkaran her türlü delillerin bu ciheti de meydana koyacaklarından şüphe edilemezse de, faturayı kullanan kimsenin bunun mahiyetini bilmesi için, evveleminde onu veren firmanın da mahiyetini bildiğinin sabit olması gerekir. Zira fatura «yanıltıcı» mahiyette olduğu cihetle, bizzat satıcının dahi yanıltmış olması pek âlâ mümkündür. Bu itibarıdır ki, evveleminde satıcı firmanın, paravan firmanın şu mahiyetini bildiğini ispat etmek gerekecektir: tek bir hâdisede, bu paravan firmaya satış gösteren satıcının onun mahiyetine vâkıf olduğunu kabul hususunda bir hayli teenni ile hareket etmek iktiza edeceğini tebarüz ettirelim.

Bu fiil hakkında üzerinde durmak istediğimiz son nokta da, yine tatbikatta görüldüğü veçhile, muhtelif satışlar hakkında muhtelif zamanlarda değişik müşteriler ve satıcılar hakkında sahte veya yanıltıcı faturaların verilmesi halinde paravan firmanın durumunu tetkik etmekten ibarettir. Bu muhtelif faturalar aynı bir vergi dönemi içinde verilebileceği gibi, ayrı vergi dönemleri içinde de tanzim edilmiş olabilirler. Şimdi bu gibi hallerde ortada fatura adedince hileli vergi suçu mu vardır, yoksa bu muhtelif hareketler aynı suç işleme kararına bağlanabildiği takdirde, bir tek müsselsel hileli vergi suçu bulunup, faile bir tek cezanın verilmesi ve bu cezanın Ceza Kanununun 80 inci maddesi gereğince arttırılması mı icap etmektedir?

Tatbikat bu bakımdan vergi döneminden ziyade, vergisini kaçırın mükellef adedine itibar etmektedir: paravan firma kaç tane satıcının menfaatine olarak sahte veya yanıltıcı fatura tanzim etmişse, o kadar suç işlemiş demektir, hakkında müsselsel suç kaidelerinin değil fakat hakikî içtima kaidelerinin tatbiki iktiza etmektedir.

Biz bu mevzuda şöyle düşünmekteyiz: hileli vergi suçu mademki ceza hukuku prensiplerine bağlı olan bir suçtur, şu halde şartları bulunduğu takdirde bu suçta teselsül kaidelerini tatbik etmek için sebep yoktur. Teselsül hükümlerinin, yani Ceza Kanununun 80 inci maddesinin tatbik edilebilmesi için aranan şartlar arasında ne suçtan zarar görenin ne de suçtan menfaat temin edenin tehalüf etmemesi diye bir şart yer almış değildir. Aranan en mühim şart, suç işleme kararındaki vahdet, diğer bir tâbirle her bir icra hareketini işlemek kasdının, daha umumî ve evvelce veril-

miş bir karara bağlanabilmesinden ibarettir. Şimdi, sahte veya yalıltıcı faturaları muhtelif firmaların lehine olarak ve yine değişik müşteriler namına tanzim eden paravan firma, her seferinde ayrı bir suç işleme kararı ile hareket ediyorsa, içtima kaideleri tatbik edilecek, yok bu hareketler önceden mevcut bir plâna, umumî bir suç işleme kararına bağlanabiliyorsa teselsül ahkâmını tatbik etmek icap edecektir. Demek oluyor ki, önceden ve sırf satıcı ile müşterinin tehalüf etmeleri hasebiyle ortada müselsel bir suç mevzuabâhs olamayacağını iddia ve kabul etmek doğru olmaz: her bir hâdiseyi kendine has hususiyetleriyle tetkik etmek, hassaten paravan firmanın sahte faturalarının yanı başında hakikî faturalar da verip vermediğine, faturaların kesilmesi arasındaki zaman fasılasının azlığına veya çoğluğuna bakmak ve ona göre içtima kaidelerinin mi yoksa teselsül hükümlerinin tatbik edileceğine karar vermek iktiza eder. Yoksa firmalarının taaddüdü halinde teselsül ahkâmının tatbik edilemeyeceği yolunda bir prensip kabul olunamaz.

A fıkrasında yer alan üçüncü hareket vesikaları tahrif etmek, tahrif edilmiş vesikaları kullanmak, asıllarına uygun olmıyarak tanzim edilmiş olan vesika veya suretleri yine kullanmaktan ibarettir. Burada da kanun bir taraftan vesikaları tahrif eden kimseyi, diğer yandan da başkasının tahrif ettiği bir vesikayı kullanan şahsı cezalandırdığı gibi, üçüncü olarak da — ister başkası isterse kendisi tarafından tanzim edilmiş olsun — aslına uygun olmıyarak vücade getirilmiş olan vesika veya suretleri kullanan şahsı tecziye eylemiştir. Demek oluyor ki, vesika tahrifi bakımından tahrif edenin cezalandırılması için tahrif edilen vesikanın onun veyâ başkası tarafından kullanılması şart değildir ve bu bakımdan ek madde ceza kanununun resmî evrakta sahtekârlık suçları hakkında kabul ettiği sisteme yaklaşmaktadır. Şu halde vesikaları tahrif eden kimse bunu bizzat kullanacak olursa, kullanmadan dolayı ayrıca cezalandırılmaz, çünkü kanun vesikanın onun tarafından kullanılmasını ehemmiyetsiz telâkki etmiş bulunmaktadır. Başkası tarafından tahrif edilen vesikayı elinde bulunduran şahsın cezalandırılabilmesi için ise, bu vesikanın onun tarafından ve vesikanın mahiyetine vâkîf olduğu halde kullanılması icap etmektedir: kullanmadan maksat, vesikanın gayesine uygun bir şekilde istimalinden ibarettir. Meselâ bir kimse vergi kaçırmak maksadiyle değil de, bilfarz stok malı bulunduğunu ispat ederek bankaların kendisine kredi vermesini sağlamak maksadiyle muharref bir vesikayı kullanmış olsa, ortada tahrif edilmiş bir vesikanın kullanılması mevcut olduğu hal-

de, buradaki kullanma Ek 2 nci maddede zikri geçen gayeye uygun bulunmadığı cihetle, bu hareketi başka zaviyeden, faraza hususî evrakta sahtekârlık veya dolandırıcılık bakımından mütalâa etmek mümkünse de, hileli vergi suçu olarak tavsif etmeğe imkân bulunmaz.

Bu fiil üzerinde asıl durmak istediğimiz nokta, vesika aslının değil de, suretinin tahrif edilmesi halidir. Filhakika tatbikatta mükellefler bir vesikanın, faraza bir faturanın aslını doğru olarak tanzim ve itâ ettikten sonra, kendisinde kalan suretini tahrif etmekte ve bu muharref suretteki malûmatı defterlerine ve beyannamesine geçirmektedir. Aslın bulunup meydana çıkarılmaması halinde suretin hilâfı hakikat olduğu ispat edilemeyeceğine güvenen mükellef, bu suretle vergisini kaçırma yoluna tevessül etmektedir. Ek 2 nci madde, bu fiilin cezalandırılabilmesi için kullanılmasını şart koşmaktadır. Demek oluyor ki, tahrif edilen vesika asıl ise, suçun mevcudiyeti için bunun kullanılmasına lüzum yoktur, hattâ kullanma başkası tarafından vâki olmuşsa, mücerret kullanma ayrı bir suç teşkil etmektedir; buna mukabil tahrif edilen vesika suret ise mücerret tahrif ile suç teşekkül etmez ve failin cezalandırılması için muharref suretin kullanılmış olması iktiza eder. Kanunun suretler hakkında daha müsamahalı davranmasının sebebini, kanaatimizce, asıl tahrif edilmedikçe suretteki sahteliğin daha kolaylıkla meydana çıkarılması imkânının mevcudiyetinde aramak icap eder. Fail hem vesikanın aslını tahrif etmiş hem de muharref asla göre vücutte getirdiği sureti kullanmışsa, ortada sadece vesika tahrifi suçu vardır: zira suret, misalimizde muharref olan aslına uygundur; halbuki 4 üncü bendin tatbik edilebilmesi için, suretin — ister sahil, ister sahte isterse muharref olsun — aslına mutabık olması şarttır.

Yine A fıkrasının derpiş ettiği dördüncü hareket, vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defter kayıtlarını tahrif etmek, bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veya her türlü muhasebe ve hesap hileleri yapmaktan ibarettir. Bu fiil hakkında bir nokta üzerinde durmak istiyoruz: muhasebede defter tutulması hususunda umumî kaide ve sistemlerin mevcut olduğu malûmdur, fakat yine de her muhasebecinin kendine göre bir defter tutmak şekli olduğu da bir hakikattir. Şimdi sırf bir hesap uzmanının anlıyamadığı bir tarzda bir defterin tutulmuş olmasını, muhasebe hilesi şeklinde tefsir etmek doğru olmaz. Asıl nazarı itibare alınacak nokta, defterlerde yazılan kayıtların muhasebe kaidelerine aykırı ol-

ması neticesinde matrahın azaltılmasıdır. Şayet ortada bir matrah azalması bulunmakla beraber, bu azalmayı intaç eden kayıtlar makûl bir surette izah edilebiliyorsa, alışılmış bir sistem kullanılmamış olsa dahi, yine bir hileden bahsetmek doğru olmaz. Bu bakımdan mevhum adlara hesap açmanın, esasen muhasebe hilelerinden madût olup, ayrıca zikredilmesine ihtiyaç bulunmadığı noktai nazarına biz de iştirak etmekteyiz [3].

Beşinci fiil, yine vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başkalarını koymak veya hiç yaprak koymamaktan ibarettir. Bu fiilin cezalandırılması için, defterin mevcudiyetine hâlel iras etmeden, sadece yaprakların yırtılıp defterden ayrılması ve yok edilmesi iktiza eder. Şayet fail defterin bütün yapraklarını koparıp yok ederse, artık ortada defter diye bir şey kalmamış olacağından A fıkrasının 6 ncı bendinin tatbiki cihetine gitmek icap edecektir. Kanun defterden ayrılan sahifelerin yok edilmesinden bahsetmektedir. Demek oluyor ki, sahifenin sadece defterden koparılması suç teşkil etmez: fail koparılan sahifeyi imha etmeyip, bilfarz vergi incelemesi sırasında hesap uzmanına ibraz ederse kendisinin cezalandırılmasına imkân yoktur, çünkü her ne kadar sahife koparılmışsa da, imha edilmemiş, bilâkis ibraz olunmuştur. Kanaatimizce, kanunun bu ibaresi, vergi kaçırmak bakımından mükellefe bir imkân vermektedir. Filhakika mükellef defterini tam olarak tutar, beyannamesini noksan olarak verir; bundan sonra beyanname ile defteri arasındaki mübâyeneti gösteren sahife veya sahifeleri defterinden koparıp saklar. Vergi incelemesi sırasında hesap uzmanı bazı sahifelerin koparıldığının farkına varmaz veya müruru zaman müddeti zarfında hiç vergi incelemesi yapılmazsa, ancak beyannamede göstereceği matrah üzerinden vergisini öder. Buna mukabil vergi incelemesi yapıp da, bazı sahifelerin koparıldığı anlaşılacak olursa, gizlediği sahifeleri ibraz eder: bu takdirde sahifeler yok edilmeyip sadece gizlendiği ve A fıkrasının 5 inci bendinde — 6ncı bentte olduğu veçhile — yok etmekten maadâ gizlemekten de bahsedilmediği cihetle, 5 inci bendin tatbiki dolayısıyla kendisi cezalandırılmaz. Keza beyannamede göstermediği irad veya kazancı koparılan defter sahifelerinde gösterdiği cihetle, bu irad veya kazanç 5.000 lirayı veya matrahın % 10 unu tecavüz etse dahi, A fıkrasının 7 nci bendindeki suç teşekkül etmemiş olur. Demek oluyor ki, böyle bir

[3] YÜCEL, Necmi, Tatbikatta Vergi Cezaları, İst. 1955, s. 288. TOSUN, s. g. tez. s. 99.

vaziyette ve beyannameye gösterilmeyen irad veya kazancın miktarına göre, sadece kusur veya kaçakçılık cezalarının verilmesiyle iktifa edilebilirse de, hileli vergi suçundan hiç bir suretle bahsedilemez. İşte bu gibi hareketlerin önüne geçebilmek için, sadece sahifelerin koparılmasını suç sayıp, bunun yok edilmesini aramamak iktiza edeceği kanaatine biz de iştirak etmekteyiz [4].

A fıkrasında yer alan altıncı fiil, vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburî olan defterleri veya vesikaları yok etmek veya gizlemekten ibarettir. Kanunun metninde mevcut tefsire göre, vergi incelemesi sırasında incelemeye salâhiyettar olan şahıslara defter veya vesikaları ibraz etmemek de gizleme sayılır.

Bu fiil hakkında üzerinde tevakküf edeceğimiz noktalardan birincisi, ibraz mecburiyetinin mevcudiyetidir. İbrahim mecburiyetinin mevcut olması için de, defterin tutulması veya muhafazasının vergi kanunlarına göre mecburî olması, defteri muhafaza müddetinin mürur etmemiş bulunması, ibrazı talep eden kimsenin vergi incelemesine salâhiyettar bir şahıs olması iktiza eder. Bu şartlar mevcut olmadıkça, defteri muhafaza mecburiyeti ve buna müteferri olarak ibraz mecburiyeti de ortadan kalkacağına göre, defteri yok etmek veya ibraz etmemek suretiyle gizlemek, hileli vergi suçu sayılamaz. İlâve edelim ki, aynı bir defterin daha uzun müddetle muhafaza olunmasını, başka bir kanun, faraza Ticaret Kanunu ile Millî Korunma Kanunu emretmiş olabilirler. Bu daha uzun müddet içinde sözü geçen defterleri ibraz etmemek bu kanunlara aykırılık teşkil hattâ cezai müeyyideleri istilzam edebilir. Fakat vergi usul kanunu bakımından aranan müddet geçmişse, bu defterleri ibraz etmemek her halde hileli vergi suçunu teşkil etmez.

Yine aynı fiil hakkında üzerinde durmak istediğimiz ikinci nokta şudur: maddede mevcudiyeti sabit olduğu halde defter veya vesikaların ibraz edilmemesinin gizleme sayılacağı tasrih edilmiştir. Demek oluyor ki, gizlemenin mevzu bahis olması için, evvelerde ibraz edilmeyen defter veya vesikaların mevcut olduğunu ispat etmek lâzım gelir. Mükellef, defter tutmağa mecbur olduğu halde hiç defter tutmamış ise, esasen defteri bulunmadığı için defterini yok etmiş veya gizlemiş sayılamaz. Bu takdirde ve gayet beyannameye 5.000 lirayı veya matrahın % 10 unu aşan bir irad veya kazanç ketmedilmişse, 7 nci bent hükümleri tatbik edilebilirse de, bunun dışında kalan hallerde hileli vergi suçundan bahsedilemez.

[4] TOSUN, s.g.tez, s. 74-75.

Bundan başka yine bu 6 ncı bendin tatbik edilebilmesi için, evvelce vücade getirilmiş olan defter veya vesikaların mükellefin kasdî bir hareketi neticesinde imha edilmeleri yahut ibraz olunmamları iktiza eder. Şayet mükellef mücbir sebep veya kaza neticesinde hattâ taksirli bir hareketi dolayısıyla defterleri kaybetmişse, yine fiil suç teşkil etmez. Bunun sebebi ikidir: bir kere ek madde 2 de aksine sarahat bulunmadığı cihetle, bütün hileli vergi suçları kasdî suçlardır. Bu itibarla failin kasden hareket ettiği tesbit edilmedikçe, cezalandırılmasına imkân yoktur. Bundan başka 6 ncı bendin parantez içinde yazılı kısmında münderic «mevculiyetleri sabit olduğu takdirde» ibaresini, inceleme zamanına muzaf olarak anlamak iktiza eder: diğer bir tâbirle, defter tutmuş olan bir mükellefin bu defterlerini gizlediğini kabul edebilmek için, ibrazı talep olduğu sırada bunların mükellefin elinde bulunduğunu, ibraz etmek iktidarına malik iken bunları ibraz etmediğini ispat etmek icap eder. Mücerret mükellefin takvim yılının başında bir defter tasdik ettirmiş olması, bunun mevcut olduğunu kabul için kifayet etmez [5]; inceleme sırasında kendisinden defteri talep edildiği ânda bunu yedinde bulundurduğu da sabit olmak iktiza eder. Şu halde incelemeyi önce mükellef mücbir sebep veya kaza hattâ taksirli bir hareket neticesinde esasen defterini zayi etmişse, yahut bu ziyaya kendi müstahdemlerinden biri — faraza hesapları tetkik için defter ve vesikaları evine götürmüş olan muhasebecisi — sebebiyet vermişse, mükellefi bu 6 ncı bent gereğince mesul tutmağa imkân yoktur. Bu hareket Ticaret Kanununun 67 nci maddesinde yazılı 100 liradan 1000 liraya kadar ağır para cezasını istilzam edebilir; keza defterleri kaybolan mükellefin o seneki ticarî kazancı diğer evrak üzerinde yapılacak tetkikat neticesinde beyannamede gösterilen miktardan fazla olduğu takdirde re'sen takdir yoluna gidilerek ikmalen ve cezalı tarhiyat yapılabilir; fakat hem mânevî unsur olan kasdın fikdanı hasebiyle, hem de inceleme sırasında defterlerin mevcudiyeti sabit olmıyarak maddî unsurun bir vasfının teşekkül etmemiş bulunması dolayısıyla, hileli vergi suçunun bulunduğu ileri sürülemez. Her ne kadar maddenin bugünkü durumu mükellefleri bir takım hileli hareketlere, faraza defterlerin müstahdemleri tarafından ziyaa uğratıldığı yolunda bir takım iddialara mesaf ve

[5] TOSUN, (s.g.e., s. 117) mücerret defterlerin kaybolduğunun beyan edilmesini bir gizleme olarak kabul etmektedir. Metinde de arzettiğimiz veçhile, bu gibi hallerde kaybolmanın sebebine ve şekline bakmak daha doğru olur.

recek mahiyette ise de, bütün ceza hukukunun esaslarına aykırı olacak bir objektif mesuliyet sistemine gidilmeksizin başka bir neticeye ulaşmağa da imkân görmemekteyiz. Olsa olsa, re'sen takdir neticesinde beyannamede zikredilen kazanç veya iradın 5.000 lirasının yahut matrahın % 10 unun ketmedildiği iddia edilerek, 7 nci bendin tatbiki düşünülebilir.

Nihayet A fıkrasında yer alan sonuncu hareket, bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5.000 liradan az olmamak kaydıyla beyannamede yazılı vergi matrahının % 10 unu geçen bir irad veya kazanç yahut hasılatın ne beyannamede ne de defterlerde gösterilmemesinden ibarettir. Bu fiilin vücut bulabilmesi için, beyannamenin verilmesi ve burada bir matrahın gösterilmesi zarurî bulunduğu cihetle, henüz beyanname vermek müddeti dolmazdan önce bu suçun teşekkülüne de imkân bulunmaz. Bu sebeptendir ki, suçun basit şeklini gösteren C fıkrası, A fıkrasının bu bendine atıfta bulunmuş değildir, zira bu bentteki suçun, vergi tahakkuku için kanunda belli olan süre geçmezden önce işlenmesine imkân yoktur.

Tatbikatta pek sık tesadüf edilen bu suç bakımından bilhassa üzerinde durmak istediğimiz nokta şudur: kanun 5.000 lirayı aşan irad, hasılat veya kazancın beyan edilmemesinin suç sayılabilmesi için, bu ketim hareketinin hem beyannamede hem de defterlerde vuku bulmasını şart koşmakta, ancak esasen defter tutmağa mecbur olmayan mükellefler hakkında sadece beyannamede gösterilmemiş olmasını kâfi addetmektedir. Bunun sebebi de aşikârdır: filhakika şayet vergiyi kaçırmak için yapılan hile sadece beyannamenin veya sadece defterlerin tetkikinden anlaşılacak mahiyette ise, artık hileli bir hareketin mevcudiyetinden bahsedilemez. Bir hile, ancak bir takım karşılaştırmalar, incelemeler, yoklamalar neticesinde zahire çıkarılabilen bir hakikattir. Halbuki, hakikî kazancını defterine aksettirdiği halde beyannamesinde göstermiyen kimşenin hakikî durumunu tesbit edebilmek için defterlerine bakmak kâfidir, o halde ortada bir hileli hareket bulunmadığına göre, hileli vergi suçunun mevcudiyetinden de bahsedilemez, sadece kaçakçılık cezasının verilmesiyle iktifa olunabilir.

Yalnız bu bakımdan bazı ihtimaller hatıra gelebilir. Bunlardan birincisi gelirini ketmetmek isteyen ihtiyatlı bir mükellefin matrahının % 10 unu aşan bir gelirini beyannamede göstermemesine mukabil, defterlerin birinde bu gelirini kaydetmesi halidir. Bu takdirde mükellef adetâ bir kumar oynamaktadır : vergi incelemesinin yapılabileceği müddet zarfında bu inceleme yapılmazsa, sade-

ce beyannamede yazılı matrah üzerinden vergisini vermiş olacağı cihetle, ketmettiği gelirin vergisini kaçırmış olacaktır; buna mukabil, müddeti zarfında inceleme yapıp ta defterlerinin tetkiki sırasında gelirini ketmettiği anlaşılacak olursa, bu geliri defterlerinde gösterdiği cihetle, sadece kaçakçılık cezasına maruz kalacaktır. Fakat her halde kasdî olan bu hareketini hileli vergi suçu sıfatile cezalandırmağa imkân bulunmayacaktır [6]. İkinci ihtimal de şudur : mükellef 7 nci bentte mikdar ve nisbeti gösterilen gelirini ne beyannamesinde, ne de defterlerinin hiç birinde göstermiş değildir. Hesap uzmanı veya maliye müfettişi sadece kendi beyannamesi ve defterleri üzerinde tetkikatta bulursa, gelirin ketmedildiğini anlayacak durumda değildir. Fakat başka bir mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde, kendisinin bu mükelleften bir para aldığı meydana çıkmış, hatta mükellefe bu hususta belki sual da sorulmuştur. Artık kendisinin gelirini ketmettiğinin meydana çıkacağını anlayan mükellef, defterlerin muhasebecide bulunduğundan bahisle hesap uzmanını oyaladığı bir sırada, ketmettiği geliri defterine işler. Bu işleme neticesinde yekûnların değişeceği muhakkaksa da, bunun bir hesap hatası olduğunu iddia etmek daima mümkündür. Hatta yeni Ticaret Kanununun vaz'etmiş bulunduğu yeni senenin Ocak ayının sonunda defterleri kapatmak ve keyfiyeti noterce tasdik ettirmek mecburiyeti de bir şey ifade etmez. Bir kere noterin yaptığı şey «son kaydın altına» (görölmüştür) ibaresini yazıp, mühür ve imza koymaktan ibarettir (Tic. K. 70/son). Demek oluyor ki, noter, defterdeki yekûnun mikdarını da yazacak ve bunu tasdik edecek değildir. Binnetice noterin kapattığı defterdeki son kaydın, tashihten önceki kayıt olmayıp, tashihten sonraki kayıt olduğunu iddia etmek daima mümkündür. Hatta noterin muayyen bir yekûn üzerinden defteri kapattığı kabul edilse ve daha sonra bu yekûnun değiştirildiği tesbit olursa dahi, hileli vergi suçunun kabulü cihetine gidilemez, çünkü kapatılmadan sonra maddî hatanın yapıldığı, bunun üzerine defterdeki kayıtların ve binnetice yekûnun tashih edildiği iddiası yine de ileri sürülebilir. Bu son vaziyette de mükellef bir kumar oynamaktadır, fakat burada kazanma ihtimali çok daha fazladır; zira, kendi evrak ve defterleri üzerinde ve müddeti içinde vergi incelenmesi yapılırsa dahi, vergi kaçırdığı anlaşılmayacak, ancak başka mükellefler nezdinde mukabil incelemeler yapıldığı zamandır ki, kendi hileli hareketi meydana çıkabilecektir.

[6] TOSUN, s.g.e., s. 78 - 79.

Ancak bu takdirde dahi, zamanında tedbir alıp defterinde ketmet-tiği geliri gösterir ve bunun için de önceden defterinde icab eden açıklıkları bırakırsa, yine kendisi hakkında sadece kaçakçılık cezasının tatbiki mümkün olacak, yoksa hileli vergi suçundan dolayı takip edilemeyecektir.

Ek madde 2 nin B fıkrasında yer alan, yalan beyanda bulunma veya beyanda bulunmaktan imtina suçuna gelince, bu fiilin cezalandırılması bazı hallerde ceza usulü prensiplerine aykırı olduğu fikrine biz de iştirak etmekteyiz [7]. Filhakika hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefi beyana davet etmek ve doğru beyanda bulunursa, işlendiği ikrarla sabit olacak hileli hareketlerde bulunma fiilinden, yalan beyanda bulunur veya beyandan imtina ederse, bu son fiilden ve hele yalan beyanda bulunmasına rağmen hileli hareketlerde bulunduğu başkaca tesbit edilirse her ikisinden mes'ul tutmak, hem ceza usulünde yerleşmiş olan «kimse kendi dâvasının şahidi olamaz» prensibine, hem de en basit hakkaniyet ve nısfet kaidelerine aykırı olur. Her ne kadar tatbikat bu yolda tecelli etmişse de, Ek 2 nci maddenin B fıkrasındaki «mükellefler» tâbirini, hakkında vergi incelemesi yapılmayan mükellefler şeklinde tefsir etmek icab eder. Bu suretle, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef beyanda bulunmak mecburiyetinden vareste kalabilecek, ancak bu mükellefe nisbetle üçüncü şahıs mesabesinde bulunan kişiler hakkında bilgi verme mükellefiyeti mevzuubahs olabilecektir. Yalnız itiraf edelim ki, B fıkrasını prensiplere intibak ettirebilmek maksadile ileri sürdüğümüz bu tefsir tarzı hem maddenin sarahatine (çünkü madde «mükelleflerle muamelede bulunanlar» demek suretiyle bu üçüncü şahısları ayrıca derpiş etmiştir) hem de kanunun esbabı mucibe lâyihasında beliren vazı kanunun maksadına aykırı düşmektedir. Bunun için yapılması zarurî olan şey hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefle, kanunen şahadetten imtina salâhiyetini haiz olan yakın akrabalarını bilgi vermek mecburiyetinden vareste kılacak surette maddeyi tâdil etmekten ibarettir. İlâve edelim ki, ne kadar ağır ceza müeyyidesi vaz'edilirse edilsin, bir kimseyi işlediği bir suç u ikrar etmeğe veya bir şahsın yakın akrabalarını bu şahsı ele vermeğe zorlamak çok kere faydasızdır. Bu itibarla, hem âmme vicdanını esaslı surette rencide eden hem de faydası da bir hayli meşkûk bulunan bir hükmü muhafaza etmek için sebep tasavvur olunamaz.

[7] GÜRAN, s.g. makale, s. 215.

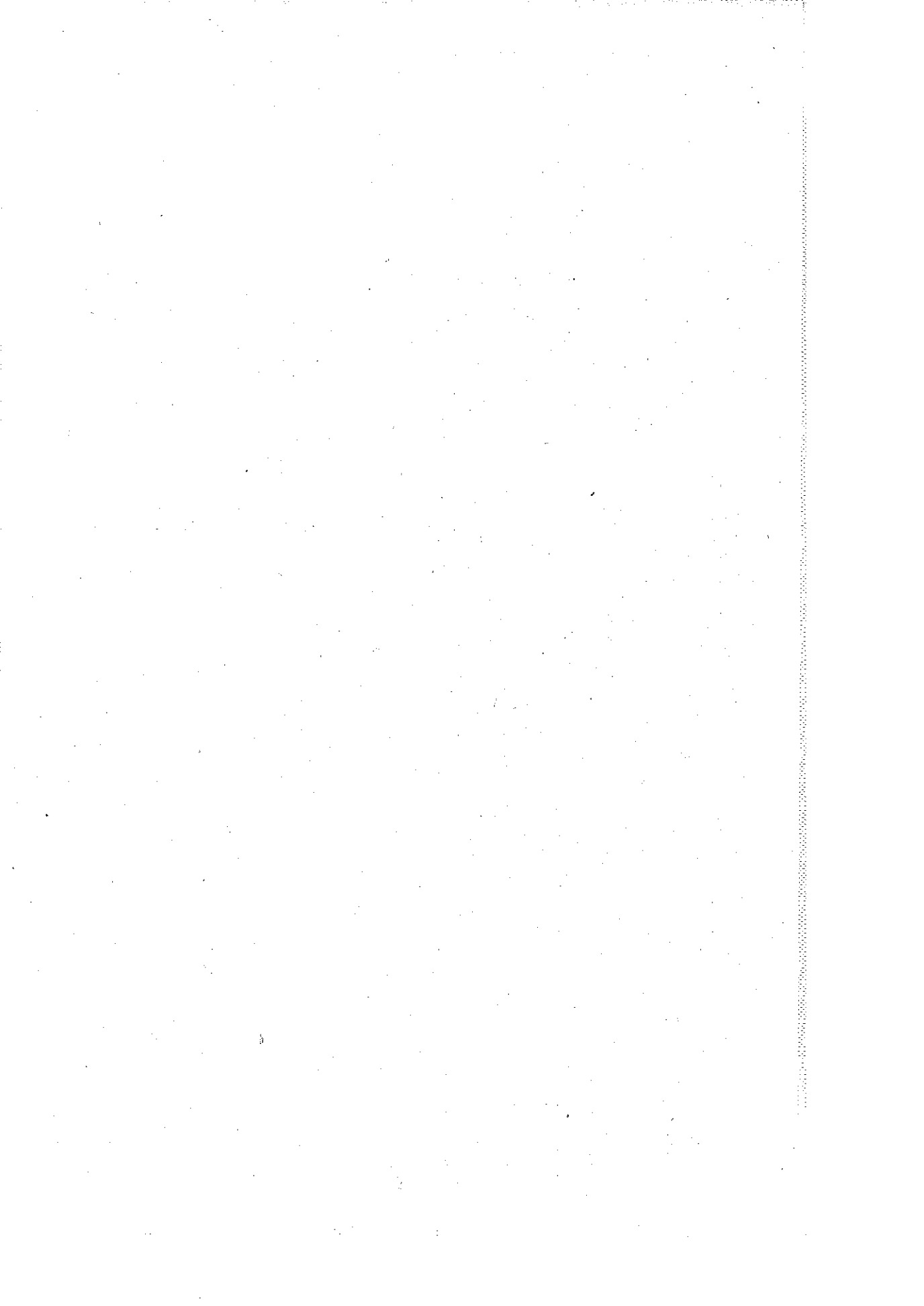
Yine bu fıkra mucibince bilgi vermek mecburiyetinde olup ta «mükelleflerle muamelede bulunanlar» tâbirile ifade edilen şahıslara gelince, burada aranan muamelenin hukukî bir rabita tesis edici mahiyette bir muamele olmasına dikkat etmek icap eder. Faraza bir limited şirket hakkında vergi incelemesi yapılırken, doğrudan doğruya şirket hükmi şahsı ile hukukî bir muamelede bulunmamakla beraber, şeriklerden birinin şahsî hesaplarını tutan bir muhasebeciden bilgi istenemez: çünkü muhasebeci, hakkında vergi incelemesinde bulunulan mükellefle — ki hâdisemizde limited şirketin kendisidir — hiç bir muamelede bulunmamış, hukukî rabita onunla şirket arasında değil, hakkında vergi incelemesi yapılmayan ortağın şahsı arasında vücut bulmuştur. Bu muhasebecinin şirketin durumu hakkında bir takım malûmatı olabilir : bu takdirde yapılacak şey hileli vergi suçunun esas faili olarak kabul edilen ortak hakkında — ki bu ortak muhasebecinin şahsen münasebette bulunduğu şahıs ta olabilir — açılmış olan âmme dâvasında muhasebeciyi şahit olarak dinlemekten ibarettir.

Bu suç mevzuunda üzerinde durmak istediğimiz bir nokta da sudur : suçun hiç bilgi vermemek şeklinin tekevvünü için, bilgisine müracaat edilen kimsenin hakikaten bir şeyler bilmesi şart değildir. Sorulan hususlar hakkında hiç bir bilgisi olmayan kimse de, bilgisinin olmadığını kendisine tayin edilen müddet içinde bildirecektir. Fakat bu fiilin tekevvünü için, kendisinden bilgi istenen kimsenin hakikaten bilgi vermekle mükellef olması şarttır. Şayet bilgi vermeğe davet olunan şahıs kendisini bilgi vermekle mükellef adetmiyorsa, bunu yine müddeti içinde bildirdiği takdirde, bilgi vermekten imtina etmiş olmaz. Bu vaziyette yapılacak şey, kendisinin bilgi vermek mecburiyetinde bulunduğu mucip sebeble izah edildikten sonra, yeniden bilgi vermeğe davet edilmekten ibarettir.

Bilginin eksik veya yalan verilmesinin suç teşkil edebilmesi için de madde mühim bir şart aramaktadır, filhakika yalan veya eksik verilen bilginin idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak mahiyette olması iktiza eder. Demek oluyor ki, mücerret bilgi vermeğe davet olunan kimsenin hilâfı hakikat beyanda bulunması veya eksik beyanda bulunarak bazı noktaları meskût bırakmasının cezalandırılabilmesi için, bu cevap neticesinde idarenin veya incelemeyi yapanların yanlış bir yola sapmaları, vergi incelemesini doğru bir şekilde yapmamaları iktiza eder. Şu hale göre, kendisinden bilgi istenilen kimse hilâfı hakikat veya eksik bilgi verse ve fakat henüz bu kimsenin cevabı bilgi isteyen hesap uzmanına vasil olmadan, he-

sap uzmanı yaptığı inceleme veya başka bir mükelleften aldığı cevap neticesinde edinmek istediği malûmatı esasen elde etmiş bulunsa, verilen bilgi artık yanıltıcı olmaktan çıkacağı cihetle, faile ceza verilemeyecektir. Şurasını da ilâve edelim ki, kendisinden bilgi istenilen şahsın mücerret kat'i tâbirler kullanmayıp «zannediyorum» sekinde müphem ibareler istimal etmesi, yalan veya eksik bilgi verdiğinin kabulü için kâfi sayılmamak icap eder.

Yalan veya eksik bilgi veren kimse, henüz kendisine bilgi vermesi için tayin edilmiş olan müddet nihayete ermeden, gidip doğru beyanda bulunacak olursa, kanaatimizce yalan beyanda bulunma suçu teşekkül etmiş olamaz. Filhakika bilgi vermesi için kendisine bırakılan müddet zarfında, bilgi vermeğe davet olunan kimse serbesttir. Birinci günü verdiği bilgiden, sonuncu gününe kadar rücu edebilir. Kaldı ki, bu nevi bir ihtiyarile vazgeçme imkânının bahşedilmesi, evvelce hernasılsa yanlış veya eksik beyanda bulunan kimseyi, hakikate rücu ettirecek kuvvetli bir âmil olabilir. Halbuki fail artık doğruyu da söylese cezalandırılacağını bilirse, ilk beyanından rücu etmekte bir fayda mülâhaza etmez. Bu böyle olunca, yalan beyanda bulunma suçu, bilginin verildiği yerde değil, cevabın vasıl olması gerektiği mahalde işlenmiş olur ve bu keyfiyet bilhassa salâhiyetli mahkemenin tayini bakımından ehemmiyet arzeder. Meselâ İzmit'teki hesap uzmanı tarafından bilgi vermeğe davet edilen ve İstanbul'da bulunan şahıs, yalan beyanda bulunma suçunu İstanbul'da değil, İzmit'te işlemiş olur ve dâvaya İzmit Asliye Ceza mahkemesinde bakılmak iktiza eder.



MÜTEHAVVİL GELİRLER VE YILLIK VERGİLEME DEVRESİ

Prof. M. ORHAN DİKMEN
İst. Üniv. Maliye Enstitüsü Müdürü

1 — Gelir, umumiyetle «yıllık» olarak mütalâa edilir. Hakiki şahısların bir yıl zarfında elde ettikleri irat ve kazançların sâfi tutarı, bunların gelirini teşkil eder. Gelir, ekseriya takvim yılı itibariyle hesaplanmaktadır. Ancak, hesaplama ve dolayısıyla vergileme devresi olarak, takvim yılının veya her hangi bir diğer yıllık devrenin esas ittihaz edilmiş olması, tetkik etmek istediğimiz mevzu bakımından bir ehemmiyeti haiz değildir. Mevzuumuz, gelirin yıl itibariyle tahdit ve tesbit edilmesi karşısında, ortaya çıkan vergileme meselesinin, bilhassa mütehavvil gelirler bakımından tetkikinden ibarettir.

Gelir, hemen daima yıllık olarak hesaplanmaktadır dedik. Gelir vergilemesi de, prensip itibariyle, aynı zaman ölçüsü dahilinde cereyan etmektedir. Netekim, Türk Gelir Vergisi Kanununda, gelir «bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı» şeklinde tahdit ve tarif olunmuştur. Halbuki gelir, *devamlı bir cereyan (continuous stream)* dir; *J. F. Due*'nun dediği gibi, «bir kimsenin ilk dolarını kazandığı veya vergi bakımından müstakil bir mükellef olmak vasfını iktisap ettiği zamandan başlayarak, ölüm, işten çekilme veya diğer sebeplerle gelir temin edemez hale gelinceye kadar devam eder» [1].

Gelir, mahiyeti icabı, servet veya kapital gibi, muayyen bir âna veya zaman irca edebilecek statik bir mefhum değil, dinamik bir mefhumdur. Başka bir ifade ile, bir stok değil, bir cereyan veya akım halindedir. Muntazam ve periodik olmasa bile, bir devamlılık arz etmektedir. Binaenaleyh, bu dinamik, devamlı ve akıcı mefhumu, hesaplanabilir hale getirmek için, «*muayyen bir zaman fasılası*» içinde tahdit etmek zarureti vardır. Ancak, şunu hemen ve ehemmiyetle kaydedelim ki, bu tahdit keyfiyeti, bizatihi mefhuma taallük etmeyip, sadece bunun hesaplanabilmesi ile ilgilidir.

[1] *J. F. Due* : Government Finance, Homewood 1954, s. 174.

Bu itibarla, gelir mefhumu hakkında verilen tariflerin muayyen bir zaman çerçevesini ihtiva etmeleri, «gelir» in dinamik ve akıcı karakterini gözden kaçırmak için bir sebep teşkil edemez. *F. Neumark*'ın dediği gibi, «gelirin hesap edildiği zaman çerçevesi hangi itibarî ölçü ile tesbit edilirse edilsin, ezelden ebediyete doğru akan zamanın seyrini indî bir surette durdurmak, gelirin akıcı karakteri ile kabili telif değildir» [2].

2 — Devamlı bir mahiyet arzeden gelirin, hesaplanabilir bir hale gelmesi için, muayyen bir zaman fasılası içindeki kısmını, bir tecrit ameliyesi ile, diğer kısımlarından ayırmak lâzımdır. Fakat, bu tahdidin « *yıl* » itibariyle olması için teorik bir zaruret yoktur. Gelirin, bir yıldan daha kısa veya daha uzun bir zaman fasılası içinde de hesaplanabilir hale getirilmesi pekâlâ kabildir. Böyle olmakla beraber, bahis mevzuu fasılanın, ekonomik hayatta umumen ve mütaden kullanılan zaman ölçülerine uygun olmasında fayda vardır. Bu umumî zaman ölçülerinden, gelir mefhumuna en uygun düşeni ise « *yıl* » dir.

Hakikaten, hafta veya ay gibi zaman ölçüleri, gelir mefhumu bakımından, uygun zaman fasılları olarak mütalâa edilemez. Bunlar, gelir mefhumu ile pek bağdaşamıyacak olan çok kısa zaman birimleridir. Yıl ise, hem maliye (devlet), hem de mükellefler zaviyesinden daha uygun bir zaman ölçüsüdür. Ticarî ve sınaî muhasebe yıl esasına dayandığı, zirai faaliyet sene itibariyle âyarlanmış bulunduğu ve hattâ hususî hesaplar yıllık olarak tutulduğu gibi, esas bütçe devresi de hâlen yıllıktır. Şu halde, gelir ve dolayısıyla gelir vergilemesi de, senelik olacaktır.

Fakat, « *yıl* » ölçüsü, — mutlak olarak — gelir vergilemesi bakımından, tam mânasiyle tatmin edici bir ölçü müdür? Bu suale, maalesef, müsbet cevap vermek mümkün değildir. Devamlı ve akıcı mahiyetine işaret ettiğimiz geliri, zaman fasılları içinde birtakım itibarî kısımlara bölmek, türlü zorluklar ve mahzurlar doğurmaktadır. Ezcümle, işletme kârlarının tesbitindeki müşküller, amortisman hükümleri, ilh. bunun, yâni gelirin devamlı mahiyetinin neticesidir [3]. Netekim, bugün gelir vergilerinde tatbik edilen zarar

[2] Gelir ile zaman arasındaki münasabetler hakkında bk. *F. Neumark* : Umumî gelir teorisi problemleri, «İktisat Fakültesi Mecmuası» 1944, cilt V, sayı 3-4, s. 269 ve m.

[3] Bu hususta bk. *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 174 - 175.

nakli ve mükellefin fiilen faydalanamamış olduğu istisna ve indirimlerin de keza diğer senelere nakledilmesi ve bazı hallerde muayyen gelir kategorilerinin muhtelif yıllara yayılması (dağıtılması) gibi hükümler, hep yıl ölçüsünün mahzurlarını, kısmen olsun, bertaraf etmek üzere konulmuş bulunan usullerdir.

Şunu ilâve edelim ki, gelirin devamlı karakterini gözönünde bulundurarak, vergi yükünü buna uydurmak ve müterakkilik usulünün fazla sertliğini yumuşatmak maksadiyle tatbik edilen başlıca metod, zarar nakli usulüdür. Zararın diğer yıllara devredilebilmesi ile, vergi yükü, zarurî olmakla beraber sun'î ve mahdud mahiyetteki senelik kadrodan çıkarılarak, daha uzun bir zamana yayılmaktadır. Ancak, derhal ve ehemmiyetle kaydetmek icap eder ki, zarar nakli usulü ile tesir icra edilebilen gelir dalgalanmaları, pek tabii olarak, sıfırdan aşağı inenler, yâni bazı senelerde menfi olanlar, başka bir ifade ile zarar şeklinde tezahür edenlerdir.

Halbuki, senelik toplamlar halinde ele alınan gelir kısımlarında, çok kerre, sıfırın altına düşmeden husule gelen, yâni devamlı olarak sıfırın üstünde bulunan dalgalanmalar da vardır. Zarar nakli müessesesi, bu nevi dalgalanmalara karşı müessir değildir. İlk bakışta, bahis mevzuu dalgalanmaların bir mahzur doğurmıyacağı zannedilebilir. Fakat, unutmamak lâzımdır ki, gelir vergileri müterakkidir. Yukarıda, yıl ölçüsünün, gelir vergilemesi bakımından, tatmin edici olup olmadığı şeklinde sorduğumuz suale menfi cevap vermek zarureti de, başlıca bu iki sebebe dayanmaktadır. Yâni, bir taraftan, ferdî gelirlerde, zaman dahilinde — seneden seneye — husule gelen dalgalanmalar vardır; diğer taraftan da, gelir vergilemesi müterakkidir.

Gelir vergileri, müterakki değil de, mütenasip olsaydı, bizatihi gelirin dalgalanması, başlı başına bir mahzur teşkil etmiyecekti. Netekim, bu mesele, esas itibariyle mütenasip olan kurum vergilerinde, herhangi bir ehemmiyet arzetmemektedir. Fakat, gelir vergileri, zamanımızda her yerde müterakkidir ve bundan dolayı da, senelik olan vergilendirme devreleri itibariyle, dalgalı gelirlerde farklı tesirler icra ederler.

Bu farklı tesirleri şöyle hülâsa etmek mümkündür: Müterakki gelir vergisi, nisbeten uzun bir zaman fasılası nazarı itibara alındığı takdirde, birbirine müsavî olan gelirlerden, yıllık olarak fazla tahavvül gösterenler üzerinde, yıl itibariyle pek az değişiklik arzeden veya sâbit kalanlara nisbetle, daha ağır bir şekilde müessir olur. Başka bir deyişle, müterakki tarifinin tatbiki, seneden seneye

kuvvetle tahavvül eden gelirlerin, muntazam bir seyir takip eden gelirlerden, neticede, daha çok vergiye tâbi tutulmasına yol açmaktadır.

Bu ifademizi bir misalle aydınlatalım: Mukayese için iki mükellef farzedelim ki, bunlardan birisi 3 sene müddetle her yıl 10 000 lira gelir temin etmiş olsun. Diğerrinin ise, bu seneler zarfındaki gelirinin yıllık tutarları, sırasıyla 5 000, 2 000 ve 23 000 lira olsun. Neticede, her ikisinin de 3 sene zarfında elde ettiği gelir, yekûnen 30 000 liradır. Ancak, birincinin geliri, hep aynı seviyede kaldığı halde, ikincinin yıllık gelir tutarları, kuvvetle mütehavvildir.

Bu iki mükellefin, iki çocuklu evli kimseler olduklarını ve müterakki tarifenin de Türk Gelir Vergisi tarifesine uygun bulunduğunu farzedelim: Bu takdirde, birinci mükellef, yıllık 10 000 lira geliri üzerinden, her sene 1595 lira hesabıyla, üç sene zarfında 4785 lira vergi ödediği halde, ikinci mükellef, yukarıda belirtilen senelik gelirleri üzerinden sırasıyla 551, 54 ve 5039 lira hesabıyla, yine üç sene içinde, cem'an 5644 lira vergi ödemiş olacaktır [1]. Arada, ikinci mükellef aleyhine olarak, 859 lira tutarında bir vergi farkı veya birinci mükellefe nazaran % 18 civarında bir fazla vergi ödemesi vardır.

Gelirler daha yüksek ve ikinci mükellefin yıllık gelir tutarlarındaki dalgalanmalar daha kuvvetli olduğu takdirde, aradaki mutlak ve nisbi fark rakamları, şüphesiz daha da yükselecektir. Bahis mevzuu farklar üzerinde tesir icra eden bir diğer âmil de, vergi tarifesinin bünyesidir. Asgarî geçim hadlerinin genişliği ve müterakkiyetin dik veya kuvvetli oluşu, muntazam ve mütehavvil gelirlerin hakikî vergileme nisbetlerindeki farkları arttıran âmillerdir.

[4] Aynı şekilde bir misal için bk. *F. Neumark* : Problèmes d'actualité budgétaire et fiscale en Allemagne Occidentale, «Revue de Science et de Législation Financières», cilt 45, 1953, s. 517. — *F. Neumark*, birisi, üç sene üst üste 40 000 DM. geliri olan, diğeri ise, üç senede sırasıyla 40 000, 20 000 ve 60 000 DM. tutarında gelir temin eden iki mükellef almakta ve bunlardan birincisinin üç senelik geliri üzerinden 52 980 DM. ödemesine karşılık, ikincisinin aynı devredeki ve birincisine yekûnen müsavi geliri için 54 485 DM. ödemesi icap ettiğini hesaplamaktadır. *J. F. Due*, daha da dikkati çeken bir misal vermektedir. Buna göre, on senede yekûnen 100 000 dolar kazanan iki mükelleften birisi bunu bir senede, diğeri ise yılda 10 000 dolar hesabıyla elde etmiş olsa, birincinin ödeyeceği vergi 70 216 dolar, ikincinin (on yılda ödeyeceği vergilerin tutarı) 29 560 dolar olacaktır. Aradaki fark gayet bârizdir. Bk. *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 176.

Bunların tesir dereceleri hakkında çok enteresan tetkikler yapılabilir. Böyle olmakla beraber, burada bu mesele üzerinde duramayacağız.

3 — Tarifelerdeki müterakkiyet dolayısıyla, mütehavvil gelirlerin, muntazam gelirlere nazaran daha fazla bir vergi yükü altında kalması, gerek *vergi adâleti bakımından*, gerekse rizikosu nisbeten fazla olan *yeni teşebbüsler bakımından* mahzurludur. Bu iki nokta üzerinde kısaca duralım.

Evvvelâ, meseleyi umumî bir şekilde, vergi adâleti zaviyesinden tetkik edecek olursak, mütehavvil gelirlerin daha ağır bir vergi yüküne tâbi olmalarının, adâlet mefhumu ile telif edilemeyeceği neticesine varmamız lâzımgelir. Netekim, *C. Shoup* da, böyle bir vaziyette vergi adâletsizliği olduğu söylenebilir mi şeklinde sorduğu suale, evet cevabını vermektedir [5]. Mütehavvil gelirli kimselerin, muntazam gelir sahiplerine nazaran daha yüksek nisbette vergilendirilmesini haklı gösterecek bir sebep mevcut olmadıkça, bunların daha ağır bir vergi yüküne katlanmak mecburiyetinde bırakılmaları, vergi adâleti ile telif edilemez.

Bahis mevzuu kimselerin birkaç senelik gelirlerinin tutarı müsavı olduğuna göre, aynı müddet zarfındaki vergilerinin de müsavı olmaları icap eder. Arada, mütehavvil gelirlilerden alınmış olan vergi fazlası, bu vaziyette, doğrudan doğruya gelirlerinin mütehavvil olması, başka bir ifade ile intizamsızlığı üzerinden alınmış bir vergi gibidir. Halbuki, iki gelir nevi arasında, sahiplerine bahsettikleri vergi ödeme kabiliyeti bakımından bir fark gözetmek icap ederse, bu farkın mütehavvil gelirli kimselerin aleyhine değil, bilâkis lehine olması lâzımgelir.

Filhakika, muntazam bir gelirin, hayatî ihtiyaçları tatmin kabiliyeti, uzunca bir devre itibariyle aynı miktarda bulunan ve fakat seneden seneye tahavvül arzeden bir gelire nazaran fazladır. Şu halde, gerek iktidar, gerekse fedakârlıkta müsavilik kaidelerinin icabı, senelik vergileme dolayısıyla, tatbikatta husule gelen vaziyetin tam aksine olarak, mütehavvil gelirlerin daha hafif bir mükellefiyete tâbi tutulmalarıdır.

Fakat, bu mülâhaza bir tarafa bırakılsa bile, herhalde mütehavvil gelirlerin daha ağır bir şekilde vergilendirilmesi için bir se-

[5] *C. S. Shoup*: Cours de Sciences Financières, (Cours de Droit), Paris 1956, s. 76.

bep olmadığı söylenebilir. Netekim, bir sene içinde husule gelmiş bulunan gelir tahavvülleri, yahut başka bir deyişle, gelirin senelik olan vergileme devresi içinde muntazam veya mütehavvil bir seyir takip etmesi, vergi miktar ve nisbeti üzerinde tesir icra etmemektedir. Her ay veya her hafta muntazam bir şekilde temin edilen ücretlerin tutarı olan, bilfarz 10000 lira ile, bir sene içinde meselâ 500, 500 ve 9 000 lira olmak üzere sadece üç defada elde edilmiş olan 10 000 liranın vergileri müsavidir.

Bir sene içinde muntazam veya mütehavvil bir şekilde elde edilmiş olan gelirlerden, bu vaziyetlerine göre farklı nisbette vergi istemek, kimsenin aklına gelmez. Demek ki, gelirin vergileme devresi içindeki dağılış tarzı, vergiye aksetmemektedir. Şu halde, on iki aylık olan bir vergileme devresi içinde, dağılış şekilleri ne olursa olsun, müsavi gelirlerden müsavi vergi alınmaktadır. Bu kaidenin, yirmi dört veya otuz altı aylık, ilh. devreler itibariyle tatbik edilmemesi için mâkul bir sebep bulunduğu, kolayca iddia edilemez [6].

Diğer taraftan, mütehavvil gelirlerin, vergileme devresinin yıllık olması dolayısıyla, neticede daha ağır bir vergi külfeti altında kalması, yeni teşebbüsler bakımından da mahzurludur. Bu teşebbüslerin, ekseriya tahavvül arzeden gelirleri dolayısıyla, en ziyade müsait muameleye mazhar olmaları gereken kuruluş ve yerleşme devrelerinde, bilâkis daha fazla bir vergi yüküne tâbi tutulmaları, teşebbüste bulunmak isteyenleri düşünce ve tereddüde sevk edebilir; dolayısıyla refah seviyesini yükseltmeğe yarıyacak yeni buluşların tatbiki geri kalabilir.

4 — Yıllık vergilendirme devresinin arzettiği mahzurları, mümkün mertebe gidermek maksadiyle birtakım usuller teklif ve bazıları da tatbik olunmuştur. Aynı ortalama geliri temin eden mükellefleri aynı nisbette vergilendirmek ve yıllık vergilendirme usulünün mütehavvil gelir sahipleri aleyhine olan tesirlerini bertaraf etmek üzere, bazı memleketlerde, kısaca «*ortalama usulü*» (*Durchschnittbesteuerung*) denilen «*birkaç yıllık gelir ortalaması itibariyle vergilendirme usulü*» ne başvurulmuştur.

Bu usulde, muayyen bir yılın geliri, daima, evvelki birkaç senenin — meselâ iki senenin — gelirinin de ilâvesi ve böylece bulunan yekûn meblâğın sene sayısına bölünmesi suretiyle bulunan ortalama gelir üzerinden vergilendirilmektedir. Faraza, herhangi bir

[6] Bk. C. S. Shoup : Cours, zikr. eser, s. 76.

mükellefin 1955 yılı geliri 12 000 liradır. Yıllık vergileme devresi esasına göre, bu gelir olduğu gibi teklif edilecektir. Halbuki, ortalama usulünde, 1955 yılı geliri, evvelki iki senenin, misalimizde 1954 ve 1953 seneleri gelirlerinin (meselâ 10 000 ve 18 000 liranın da) ilâvesi ve üç senelik gelir toplamının (30 000 liranın) üçe bölünmesi ile bulunan ortalama gelir (misalimizde 10 000 lira) üzerinden vergiye tâbi tutulacaktır.

Yine aynı mükellefin 1956 gelirinin ise 38 000 lira olduğunu farzedelim. Bu vaziyette, evvelki iki sene geliri, yâni 12 000 ve 10 000 lira buna ilâve edilecek ve bulunan yekûn, yâni misalimizde 60 000 lira, sene sayısı olan üçe bölünecektir. Görüldüğü üzere, bu takdirde, ortalama gelir 20 000 lira olmaktadır. Şu halde, 1956 yılında, bu usulle vergilendirilecek olan bahis mevzuu mükellefin matrahı, 38 000 lira değil, fakat 20 000 liradır.

Umumî bir ifade ile, bu ortalama usulünde, muayyen bir yılın ortalama geliri, daima evvelki birkaç senenin gelirinin ilâvesi ve toplamın bu seneler sayısına bölünmesi ile tesbit olunmaktadır. Ortalama geliri tesbit edilecek sene ile birlikte, geliri toplama dahil olacak seneler de ilerilmektedir. Adeta, bu seneler, ortalama geliri tesbit edilmek istenen yılın gölgesi gibidir. Bu yıl ileriledikçe, kabul edilen esasa göre iki veya üç yılı kaplayan gölge de, zaman itibariyle ileriye doğru kayar, hareket eder. Bundan dolayı, bahis mevzuu usule «*moving average system*», yâni «*müteharrik ortalama usulü*» denilmektedir.

Bu usul, uzun zaman *Prusya* ve *İngiltere*'de tatbik olunmuştur. *İngiltere*'de, bu usulün bırakılması ve gelirlerin yıllık olarak vergilendirilmesi esası, ancak 1926 bütçe kanunu ile kabul edilmiştir [7]. Müteharrik ortalama usulünün *İngiltere*'de lâğvolunduğu senenin ertesinde, yâni 1927 de bu usulü kabul etmiş olan Amerika Birleşik Devletlerinin *Wisconsin* eyaleti de, yedi senelik bir tatbik devresinden sonra, 1934 de bu sistemi terketmiştir [8].

Gerek *Prusya*'da, gerekse *İngiltere*'de uzun müddet tatbik olunan «*üç senelik ortalama itibariyle vergilendirme usulü*» nün dayandırıldığı başlıca sebep, devlet varidatında azçok bir istikrar temini arzusu idi. Diğer taraftan bu usul, vergilendirmeye esas teşkil eden müddeti uzatmak suretiyle, vergi yükünün daha müsavi

[7] Bk. Finance Act 1926, section 29.

[8] Bk. meselâ, W. H. Anderson : Taxation and the American Economy New York 1952, s. 225.

bir şekilde yayılmasını da temin etmiş oluyordu. Tatbik edildiği zamanın şartlarına ve hâkim bulunan telâkkilere göre, bu hususlar, üç senelik ortalama usulünün başlıca faydaları olarak mütalâa ediliyordu.

Ancak, adı geçen memleketlerde üç senelik ortalama şeklinde tatbik olunan müteharrik ortalama usulünün, lehinde ileri sürülen bu vasıflarına karşılık, birtakım *mahzurları* da vardır. Meselâ, bu usul, müterakkiyetin fazla sert olabilecek tesirlerini bir dereceye kadar yumuşatmaktadır; fakat bu yumuşatma bazen mükellefin lehine olmakla beraber, bazen de tamamiyle aleyhine netice vermektedir.

Filhakika, bu usulde, mükellefin en fazla vergi verdiği yıl, gelirinin en yüksek olduğu sene değil, fakat ondan sonraki yıl veya yıllardan biridir. Bu usul, geliri esasen zaman dahilinde mütehavvil bir bünye arzeden mükellefler kadar, umumî konjonktür vaziyetinin husule getirdiği dalgalanmalar dolayısıyla gelirinde değişiklik husule gelen mükellefler bakımından da mahzurludur. Ortalama usulünün depresyon safhasındaki tatbikatı, son olarak bahsi geçen mükellefleri, evvelki refah senelerinde elde etmiş oldukları yüksek gelirlerin ortalamanın hesabına girmesi dolayısıyla, yıllık vergileme usulündekine nazaran, daha yüksek bir vergi ödemek mecburiyetinde bırakmakta ve bunların depresyon safhasındaki durumlarını bir kat daha zorlaştırmaktadır.

Bunu bir misalle anlatmak icap ederse, herhangi bir mükellefin, ilk iki senede yüksek, üçüncü senede ise düşük olan yıllık gelirlerinin, sırasıyla 20 000, 20 000 ve 5 000 lira olduğunu farzedelim. Bu mükellef, yıllık gelir ve vergileme usulünün tatbiki halinde, üçüncü senenin vergisini 5 000 lira üzerinden ödeyecektir. Buna mukabil, vergilendirilmede, üç senelik ortalama usulünün kabul ve tatbik olunduğunu farzettiğimiz takdirde ise, bu mükellefin bahsi geçen seneye ait vergisi, üç senenin ortalama geliri olan 15 000 lira üzerinden hesaplanacaktır. Bu vaziyette ödenecek verginin, hatta müterakkiyet nazarı itibara alınmasa dahi, senelik gelir tutarına göre ödenmesi icap eden vergiden çok daha ağır olacağı âşikârdır.

Meselâ, mükellefin, mütenasip olan kurumlar vergisine tâbi bir şirket olduğunu farzederseniz, Türk Kurumlar Vergisinin bugün % 10 olan nisbetiyle, bahis mevzuu şirket — müteharrik ortalama usulü ile — üçüncü senedeki kazancının % 30 u nisbetinde vergi-

lendirilmiş olacaktır [9]. Misaldeki mükellefin, hakikî bir şahıs olduğunu farzettığımız takdirde ise — bugünkü Türk gelir vergisi nisbetlerini tatbik etmek suretiyle — bu kimsenin, üçüncü senedeki vergisi, 15 000 liralık ortalama gelir üzerinden indirimsiz olarak 3250 lira tutacaktır. Bu vergi tutarının, üçüncü senenin 5 000 liradan ibaret bulunan hakikî (senelik) gelirine nisbeti % 65 e varmaktadır.

Şunu da ilâve edelim ki, ilk iki senede elde edilmiş olan gelirlerin daha yüksek veya üçüncü yıl gelirinin daha düşük, veyahut da müterakkiyetin daha şiddetli olması hallerinde, müteharrik ortalama usulü ile hesaplanacak üçüncü sene vergisinin, o sene zarfında fiilen elde edilen gelirden fazla olması dahi pekâlâ mümkündür. Meselâ, birinci yıl geliri 20 000, ikinci yılınki 22 000 ve üçüncü yılın geliri de 3 000 liradan ibaret olsaydı, müteharrik ortalama yine 15 000 lira ve bunun üzerinden hesaplanacak vergi de yine indirimsiz olarak 3250 lira olacaktı. Görülüyor ki, bu takdirde, mükellefin üçüncü yılda ödemesi lâzımgelen vergi miktarı, o sene zarfında elde etmiş bulunduğu (3000 liradan ibaret) hakikî gelirinden fazladır.

Bu vaziyetin, mükellef bakımından mahzuru âşikârdır. Fakat, bunun, vergi adâleti ve anti-konjonktürel bir vergi politikası takip edilmesi halinde, bu suretle varılmak istenen gayelerin gerçekleşmesi bakımından ortaya çıkaracağı zorluk ve mahzurlar da çok ehemmiyetlidir. Mükelleflerin, zaten büyük bir sıkıntı içinde buldukları alçalma ve depresyon safhalarında, bu derece yüksek nisbetlere varan vergileri ödeyecek durumda olmayacakları ve pek çoğunun Maliye idaresinden, vergi borçlarını ödemek için, tecil isteğinde bulunacakları kolaylıkla tahmin edilebilir.

Gerek, kalabalık bir mükellef zümresinin tecil taleplerinin kabulü ve dolayısıyla Maliyenin bu varidatı derhal tahsil edememesi, gerekse, birkısım mükelleflerin doğrudan doğruya aciz haline düşmeleri veya bu derecede ağır vergiden kaçmaları, netice itibariyle, devletin en ziyade varidata muhtaç bulunduğu bir safhada, buhranın maliye üzerindeki tesirini arttıracaktır.

[9] Aynı ortalama usulünün, meselâ Almanyada tatbik edildiğini farzedecek olursak, bu memlekette kurumlar vergisi nisbeti % 40 olduğuna göre, üçüncü sene vergisinin o yıl kazancına nisbetinin % 120 ye yükselmesi icap edecektir.

Buna karşılık, kalkınma ve yükselme safhalarında, müteharrik ortalama usulü ile alınan verginin artışı, depresyon senelerinin düşük gelirleri ve hattâ belki de zararları yüzünden [10], senelik verginin artışından daha yavaş olacaktır. Bu halin de, yine anti-konjonktürel vergi politikası bakımından arzu edilir bir netice olmadığı meydandadır. Bahis mevzuu politika zaviyesinden, vergi yüklerinin arttırılması icap eden bu safhada, mezkûr yüklerin — müteharrik ortalamanın tatbiki dolayısıyla — hafif kalması mahzurludur. Bununla beraber, daha ziyade, kalkınma safhasının başlarında husule gelen bu durumun, başlı başına bir mahzur olarak mütalâa edilmemesi ve evvelki depresyon safhasında tecil veya sair sebeplerle fiilen tahsil edilememiş vergilerin, bu safhada tahsiline geçilmekle, gayri müsait tesirlerinin bir dereceye kadar bertaraf edilebileceğinin kabulü mümkündür.

Ancak, müteharrik ortalama usulünün husule getirdiği tesirler, bunlardan ibaret değildir. Bu usul, konjonktür dalgalanmaları dolayısıyla tahavvül eden gelirlerin, gelir vergisi varidatı üzerindeki tesirlerini geciktirdikten başka, vergi tarifesindeki *müterakkiğin azalması* neticesini de doğurmaktadır. *F. Neumark*'ın, bu hususu rakamlarla gösteren bir misalini aynen aşağıya alıyoruz [11]:

«Bir müteşebbisin muhtelif senelerdeki gelirlerinin aşağıda yazılı rakamlara tekabül ettiğini ve vergi nisbetlerinin de 5 000 : % 10, 5 001 - 10 000 : % 15, 10 001 - 20 000 : % 20 şeklinde olduğunu farzedelim:

Yıl	Kazanç	Yıllık kazanç göre vergi	Üç yıllık ortalama üzerinden vergi
1928	10 000	—	—
1929	12 000	—	—
1930	8 000	950	1 250
1931	6 000	650	1 050
1932	5 000	500	700
1933	7 000	800	650
1934	10 000	1 250	850
1935	12 000	1 650	1 250
1936	13 000	1 850	1 583
<i>Y e k ü n</i>		7 650	7 283

[10] Ortalama usulünde, zararlar, menfi gelir olarak değil de, zararlı senelerde gelir sıfır olarak kabul edilse dahi vaziyet aynıdır.

[11] *F. Neumark* : Gelir Vergisi, İstanbul 1946, s. 76.

Bu misalden de açık olarak görüldüğü veçhile, mükellefin 1930 ilâ 1936 senelerindeki, yâni yedi senelik vergi ödemeleri tutarı ile senelik vergi miktarındaki dalgalanmalar, yıllık vergileme usulünde, ortalama usulüne nazaran daha fazladır. Yıllık vergileme halinde, yekûn 7650 lira olduğu halde, ortalama usulünde 7283 liradır. Keza, yıllık vergilemede asgarî ve azamî vergi yükleri arasındaki nisbet 500/1850, yahut 100/370 dir, halbuki ortalama usulünde aynı nisbet 650/1583, yahut 100/243 den ibarettir.

Müteharrik ortalama usulü, yukarıda kısaca temas ettiğimiz mahzurları dolayısıyla, bugün esas itibariyle terk edilmiş bulunmaktadır. Netekim, evvelce kaydettiğimiz gibi, İngilterenin, bu sistemi bırakarak, yıllık vergileme esasına geçmesinden bir sene sonra, ortalama usulünü iktibas etmiş olan *Wisconsin* de, 1927 den 1934 de kadar devam eden bir tatbik devresinden sonra, bu usulü terketmiştir. Hâlen bu usulün tatbikatına, ancak bazı İsviçre kantonlarında rastlamak kabildir.

Kendisine doktrin sahasında da artık tarafdar bulamıyan müteharrik ortalama usulü yerine, bugün, bilhassa *H. C. Simons*, *H. M. Groves*, *W. Vickrey* ve *C. C. Holt* gibi amerikalı müellifler tarafından ileri sürülmüş olan birtakım *modern ortalama metodları* vardır [12]. Bunlardan birine «*sâbit ortalama usulü*», diğeri de «*kümülatif ortalama usulü*» denilebilir. Şimdi, bunları kısaca gözden geçirelim.

5 — *Sâbit ortalama usulüne, basit ortalama (simple average)*, yahut *geriye doğru veya öncesine şâmil ortalama (retroactive average)* [13] veyahut da *ihtiyarî yeniden hesaplama (optional recalculation)* usulü de denilmektedir. Bu ortalama sistemi, esas itibariyle *H. M. Groves* ve daha sonra bazı farklarla *H. C. Simons* tara-

[12] *H. C. Simons* : Federal Tax Reform, Chicago 1950 ; *H. M. Groves* : Postwar Taxation and Economic Progress, New York 1954 ; *W. Vickrey* : Agenda for Progressive Taxation, New York 1947 ; *C. C. Holt* : Averaging of Income Tax for Tax Purposes, «National Tax Journal», cilt II, 1949, s. 349-361 ; *J. Willis* : The Mitigation of the Tax Penalty on Fluctuating or Irregular Incomes, Toronto 1951.

[13] Bk. *H. C. Simons* : Personal Income Taxation, Chicago 1938, s. 154-156 ; *W. H. Anderson* : Taxation, zikr. eser, s. 225.

fından ileri sürülmüş [14] ve Amerikan «*iktisadî gelişme komitesi*» nce de kabul ve müdafaa edilmiştir [15].

Bu usule göre, mükellef — normal olarak — vergisini mutad şekilde senelik geliri üzerinden ödeyecektir. Demek ki, esas yıllık vergilemedir. Ancak, muayyen hallerde, mükellef, bir seneye ait vergisini, o senenin geliri üzerinden değil, fakat evvelki birkaç senenin de gelirleri toplamını alıp, bunun senelik ortalamasını bulmak ve vergi borcunu *bu seneler için bulunacak farazî ortalama gelir üzerinden yeniden hesaplamak* suretiyle tâyin ve tashih edebilecektir.

Bugün bu usulün mahdud bazı tatbikatına muhtelif memleketlerde rastlamak kabildir. İleride, bu hususta malûmat vereceğiz. Ancak, şimdiden bir misal vermiş olmak için, Amerika Birleşik Devletlerinde, faraza müelliflerin kazançlarının vergilenmesinde, böyle bir sabit ortalama usulü tatbik olunduğuna işaret edelim. Bir kaç senelik çalışmaları sonunda, muayyen bir yılda yüksek gelir temin eden bu kimseler, beş senelik gelirleri ortalaması üzerinden vergilendirilmelerini isteyebilirler. Bu takdirde, yüksek gelir temin ettikleri yıl da dahil olmak üzere, geriye doğru beş senelik kazançları toplanarak, yıllık ortalaması bulunur ve vergi bu ortalama üzerinden hesaplanarak düzeltilmiş olur.

Sabit ortalama usulünün mekanizmasını tatbikî bir misalle aydınlatmak için, bu usulün Türkiyede kabul edilmiş bulunduğunu ve bundan faydalanabilecek bir mükellefin, birbirini takip eden yıllarda, sırasıyla 10 000, 9 000, 12 000, 8 000 ve 41 000 lira kazanç elde ettiğini farzedelim. Evli ve iki çocuklu olan bu mükellef, evvelki seneler gelirleri için, aynı sıra ile, 1595, 1351, 2095 ve 1151 lira vergi ödemıştır. Sonuncu yıl için de 10 533 lira ödemesi icap etmektedir. Bu ödeme ile beraber, beş yıl zarfındaki vergi tediyeleri 16 725 lirayı bulacaktır. Bahis mevzuu mükellefin beş yıl zarfındaki gelir tutarı 80 000 liradır. Şu halde, sâbit ortalama usulüne göre vergilerinin düzeltilmesi isteginde bulunduğu takdirde, yıllık ortalama geliri 16 000 lira itibar edilecek ve bu farazî gelir ortalaması üzerinden yıllık vergisi 3095 lira ve beş senelik devrenin vergi tutarı da

[14] *H. M. Groves* : Postwar Taxation, zikr. eser ; *H. C. Simons* : Personal Income Taxation, Chicago 1938, ikinci tabı, Chicago 1950, s. 153 ve m. ile s. 212 ve m. ile yine *H. C. Simons* : Federal Tax Reform, zikr. eser.

[15] *Committee of Economic Development* : A Postwar Federal Tax Plan for high Employment, 1944, s. 30

$3095 \times 5 = 15\,475$ lira olacaktır. Bu miktar, senelik gelir üzerinden hesaplanmış bulunan vergiler tutarından, yâni 16 725 liradan, 1250 lira daha azdır. Mükellef, sâbit ortalama usulüne göre vergilendirilmesini istemekle, 1250 lira daha az vergi vermiş olmaktadır.

Sâbit ortalama usulünün de, kendisine göre, birtakım mahzurları vardır [16]. Böylece, geriye doğru birkaç (hattâ bazı tekliflere göre beş ilâ on) senenin, beyan edilmiş ve vergilendirilmiş gelirlerini toplamak ve bunun üzerinden bulunacak yıllık ortalamaya göre vergilerini yeniden hesaplamak, ve neticede ortaya çıkacak vergi farkını mükellefe geri vermek, ilk bakışta ve yukarıdaki şematik misalde görüldüğü kadar kolay değildir.

Bilhassa, arada geçen zaman zarfında, vergi nisbetlerinde ve umumiyetle vergi yüküne tesir eden diğer hükümlerde husule gelmiş değişiklikleri nazarı itibara almak cihetine gidildiği takdirde, iş büsbütün zor ve karışık bir hal alabilir. Bütün bu muameleler, hem mükellef, hem de maliye idaresi için munzam külfetlerdir. Bu usulde, mükellef, beyan esaslarını senelerce muhafaza etmek mecburiyetinde olduğu gibi, beyannamelerin yeni vaziyete intibak ettirilmesi de maliye idaresi bakımından oldukça ehemmiyetli bir iş teşkil eder. Hususiyle, vergilerinin sâbit ortalama esasından yeniden hesaplanmasını isteyen mükelleflerin adedi fazla olduğu takdirde, bu iş, idarenin altından kalkamayacağı bir ağırlık haline gelebilir. Netekim, düzeltme isteklerinin tahdit edilebilmesi için, bunların bazı şartlara bağlanmasını ileri süren müelliflerin tekliflerine aşağıda temas edeceğiz.

Diğer taraftan, sâbit ortalama usulü, ancak muayyen fasılalarla kullanılabilir. Ortalamaya esas olarak, faraza, beş senelik bir devre kabul edilmişse, mükellefler, bu usule göre vergilerinin düzeltilmesini talep ettikten ve vergileri de buna göre fiilen tashi edildikten sonra, asgarî olarak bir beş sene daha geçmedikçe yeniden böyle bir istekte bulunamazlar.

Bu sebeple, mükellefler, gelirlerini mümkün mertebe müsait bir yılda toplamağa (temerküz ettirmeğe) çalışacaklardır. Fakat, mükellefler bu bakımdan bir gayrette bulunmasalar dahi, gelirin kendiliğinden toplandığı yıllarda carî vergi nisbetleri ve diğer hükümler, bu usulde, hususî bir ehemmiyet kazanmaktadır. Gelirleri, vergi nisbetlerinin düşük bulunduğu yıllara temerküz eden mükellefler,

[16] Bu usulün tenkidi hk. bk. meselâ, *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 178.

lefler, gelirleri yüksek nisbetlerin tatbik olunduğu senelere toplanmış bulunan mükelleflere nazaran kârlı vaziyettedirler. Bunlar, muhtemelen, ortalama usulünün tatbikini istemeyeceklerdir. Vâkıa, *H. C. Simons*, bu mahzurun bertaraf edilebilmesi için, vergi idaresinin de, muayyen hal ve şartlar dairesinde, gelirin ve verginin yeniden hesaplanmasını istemek hakkı olmasını teklif etmiştir. Fakat, bu usulün, birçok mükellefleri, munzam bir külfet altına sokmak ve dolayısıyla vergiye karşı reaksiyonlarını dâvet etmek veya bunu sertleştirmek gibi çok esaslı bir mahzuru vardır.

Daha fazla teferruata girmeksizin denilebilir ki, sâbit ortalama usulü, yıllık vergilendirme usulüne nazaran üstün olmakla beraber, gerek mükellef, gerekse idare bakımından munzam külfetler doğurmakta ve ayrıca vergilemedeki tesadüfiliği tam olarak ortadan kaldıramamakta, farklı vergi yüklerini tamamen izale edememektedir. Netekim, bu usulü ileri sürmüş olan müellifler de, bilhassa maliye idaresi bakımından doğurabileceği zorlukları ve munzam masrafları gözönünde tutarak, tatbikatını birtakım kıstaslara bağlı tutmak ve dolayısıyla daraltmak cihetine gitmişlerdir.

Bunlardan, *H. M. Groves*, sâbit ortalama usulünün, ancak nisbeten yüksek (meselâ beş bin doların üstünde kalan) gelirlere tatbikini, küçük gelirlerde ise, sadece zararların nakli ile, gelirin fazla düşük olması dolayısıyla mükellefin fiilen faydalanamamış olduğu istisna ve indirimlerin diğer yıllara nakledilmesini ileri sürmüştür. *H. M. Groves*, bu ikili usulle, büyük ve küçük bütün mütchavvil gelirlerin, vergi karşısında, muntazam gelirlerden farklı bir şekilde vergilenmesinin önüne geçilebileceği kanaatinde [17]. Gerek doğrudan doğruya miktar, gerekse müterakki tarife nisbetleri dolayısıyla, farklı vergileme, bilhassa büyük gelirlerde kendisini göstermektedir. Küçük gelirlerde ise, hem miktar ve hem de nisbet bakımından farklar çok azdır. Binaenaleyh, bunlarda, yukarıda bahsedilen zarar ve indirim nakilleri ile iktifa edilmesinde fazla bir mahzur yoktur.

H. C. Simons ise, daha başka bir usul teklif etmiştir [18]. Buna göre, sâbit ortalamanın tatbik olunabileceği beş yıllık devre sonunda, mükellefin, bu devre içinde ve yıllık vergileme suretiyle fiilen ödemiş bulunduğu vergilerin toplamı, beş yıllık devre zarfın-

[17] *H. M. Groves* : Postwar Taxation, zıkr. eser, s. 227 ve m.

[18] *H. C. Simons* : Personal Income Taxation, zıkr. eser, s. 153 ve m. ile s. 212-213.

daki gelirinün müsavî kısımlardan mürekkep olması halinde ödemesi gerekecek farazî vergi miktarından — mükellef aleyhine olarak — % 10 dan fazla bir fark (yâni fazlalık) arz ediyorsa, sâbit ortalama usulü tatbik edilebilecektir. Aksi halde, yâni fark % 10 a kadar ise, sâbit ortalamanın tatbiki cihetine gidilmeyecektir. Bu suretle, ancak az çok ehemmiyetli bir nisbete varan farklar ortadan kaldırılmış olacak, küçük ve ehemmiyetsiz farklar dolayısıyla idarenin başına muazzam bir düzeltme külfeti yüklenmesinden kaçınılmış bulunacaktır.

Görülüyor ki, sâbit ortalama usulünü ilk olarak ileri süren ve müdafaa eden müellifler dahi, umumî bir şekilde tatbiki halinde husule gelecek müşküllerden ve munzam masraflardan kaçınmak için, bu usulün, mutlak veya nisbî birtakım ölçülerle tahdidi lüzumunu kabul etmişlerdir.

Bu arada şunu da ilâve edelim ki, sâbit ortalama usulünün, geriye doğru birkaç yıllık gelir ve vergilerin, ortalama esasından yeni baştan hesaplanmasını gerektirmesi dolayısıyla arz ettiği güçlük ve mahzurları ortadan kaldırmak üzere, *ileriye doğru ortalama* fikri ileri sürülmüştür. Bu usulde, muayyen bir sene zarfında elde olunan yüksek gelir, evvelki yılların gelirleriyle değil, fakat gelecek senelerin gelirleriyle (tabiatıyla bunlar elde edildikten sonra) toplanacak ve vergileme, bu suretle bulunacak ortalama gelir itibariyle tashih edilecektir.

Bu fikre, İkinci Dünya Harbinden sonra Japonya vergi sistemini ıslâh maksadiyle teşkil edilen *C. Shoup* başkanlığındaki heyetin teklifleri arasında rastlamaktayız. Buna göre, herhangi bir senede, diğer yıllara nazaran, mütad olmayan şekilde yüksek gelir temin eden kimse, muayyen bir vergi depozitosu yatıracak ve nihai vergileme, ortalama devresinin sonuna bırakılacaktır. Bu teklif, sâbit ortalama usulünün bir mahzuru ortadan kaldırmakta ise de, dikkat edilecek olursa, diğer mahzurlar aynen yerinde kalmaktadır.

6 — *Kümülatif ortalama usulü (cumulative average)* e gelince, bunun da, yıllık vergilemenin mahzurlarını bertaraf etmek maksadiyle ileri sürülen ikinci bir usul olduğunu söylemiştik. Kümülatif ortalama metodunu, esas itibariyle, *W. Vickrey* ortaya at-

miş, *C. C. Holt* ise, bunu azçok değişik bir şekilde müdafaa etmiştir [19].

Kümülatif ortalama usulünde, her mükellef, bu sistemin meriyet tarihinden veya kendisinin mükellefiyete girdiği tarihten başlayarak, kümülatif bir şekilde hesaplanan geliri üzerinden vergilendirilecektir. Sonra bu suretle bulunan vergi miktarından, o vakte kadar, bu sistem dahilinde ödemiş bulunduğu vergilerin tutarı (veya muayyen bir faiz haddi ilâvesiyle bulunacak hâli hazır kıymeti) indirilecektir. Bu iki ameliye neticesinde ortaya çıkan fark, mükellefin o yıla ait vergi borcunu gösterecektir.

Görüldüğü üzere, kümülatif ortalama usulü, geliri bir bütün olarak ele almaktadır. Esasında, bu metodla vergileme, bütün mükellefiyet devresine şâmil olmak icap eder. Bununla beraber, ileride göreceğimiz gibi, daha kısa birtakım devreler üzerinde de durulabilir. Meselâ, bunların başında, konjonktür devreleri hatıra gelmektedir.

Kümülatif ortalama usulünde yapılacak olan muameleler, sâbit ortalamadaki gibi yeniden hesaplama, dağıtma ve yayma ameliyeleri olmayıp, esas itibariyle toplama ve çıkarma ameliyelerinden ibarettir. Bunları, şöyle hülâsa etmek mümkündür [20].

Evvelâ, her yılın sonunda, mükellef, o yıl zarfında elde ettiği gelirini, kümülatif ortalama sisteminin tatbik olunduğu veya kendisinin mükellefiyete girdiği tarihten itibaren temin etmiş bulunduğu ve zaten bir evvelki beyannamesinde hesaplanmış olarak bulunan evvelki seneler gelirine ilâve etmek suretiyle, kümülatif gelirini tesbit edecektir.

İkinci olarak, bu suretle tesbit olunan kümülatif geliri, kaç yıllık ise, vergi cetvelinin o kadar yıllık gelirlere taallük eden sütununda, bu gelire tekabül eden vergi miktarını tesbit edecektir.

Üçüncü olarak, mükellefin, o seneye kadar fiilen ödemiş bulunduğu vergilerin, bir evvelki beynamede esasen hesaplanmış olan toplamı alınarak, muayyen bir mürekkep faiz ilâve edilmek suretiyle hâli hazır kıymeti tesbit edilecektir.

Dördüncü olarak, bu suretle bulunan ödenmiş vergilerin hâli hazır kıymeti, kümülatif gelir üzerinden cetvele göre tesbit olunan

[19] *W. Vickrey* : Agenda for Progressive Taxation, New York 1947 ; *C. C. Holt* : Averaging of Income for Tax Purposes, Equity and Fiscal Policy Considerations, «National Tax Journal», cilt II, 1949, s. 349 ve m.

[20] *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 179 ve m.

vergi miktarından indirildikten sonra kalan fark, mükellefin o yıl geliri için ödemesi icap eden vergiyi gösterecektir.

Bu izah tarzı, belki ilk bakışta, biraz karışık gibi görünmektedir. Fakat hakikatte, esasen hazır bir cetvele göre ilâve edilecek mürekkep faiz hesabı bir tarafa bırakılacak olursa, sadece basit toplama ve çıkarma ameliyelerine dayanmaktadır. Kümülatif ortalamanın bu mekanizmasını, *C. S. Shoup*'un verdiği bir misali daha belirli bir hale getirerek şöyle izah edebiliriz [21]:

Herhangi bir mükellefin senelik gelirlerinin, sırasıyla 2 000, 3 000, 10 000, 3 000 ve 2 000 lira olduğunu; vergi tarifesinin de 1 000 liraya kadar % 10, 1 001 ilâ 2 000 liralık trans için % 20 ve 2 001 ilâ 3 000 lira için % 30, 3 001 liradan itibaren de % 40 şeklinde tesbit olduğunu farzedelim. Bu mükellefin birinci sene geliri, aynen yıllık vergileme usulündeki gibi vergiye tâbi tutulacaktır. Yâni, 2 000 lira olan bu gelirden (meseleyi karıştırmamak için her türlü indirimleri bir tarafa bırakıyoruz), ilk 1000 lirası % 10 hesabıyla 100, müteakıp 1 000 lirası % 20 nisbetinden 200 ki, cem'an 300 lira vergi alınacaktır.

İkinci seneden itibaren kümülâtif ortalama sisteminin tatbiki başlamaktadır. Bu vergiyi hesaplamak için, başlıca 5 ameliye yapılacaktır: 1) *İlk ve ikinci sene gelirleri toplanacaktır.* Misaldeki mükellefin, birinci sene geliri, 2 000, ikinci seneninki ise 3 000 olduğuna göre, toplam 5 000 dir. 2) *Bu toplam, sene sayısına, yâni ikiye bölünecektir.* Şu halde, $5\,000 : 2 = 2\,500$ olacaktır. 3) *O sırada mer'î vergi tarifesi, bu ortalama gelire tatbik edilmek suretiyle, ortalama vergi bulunacaktır.* Misale göre, 2 500 liralık matrah, birinci 1000 liradan 100, ikinci 1 000 liradan 200 ve mütebaki 500 liradan da % 30 hesabıyla 150 lira olmak üzere, yekûnen 450 lira tutarında vergiye tâbidir. Bu miktar, ortalama vergidir. 4) *Ortalama vergi, sene sayısı, yâni iki ile çarpılacaktır.* Buna nazaran $450 \times 2 = 900$ lira. Bu miktar, *kümülatif vergiyi göstermektedir.* 5) *Kümülatif vergiden, evvelce ödenmiş olan vergi tutarı indirilecektir.* Şu halde, 900 liradan, birinci sene vergisi olan 300 lira indirildikten sonra kalan meblâğ, yâni 600 lira, mükellefin ikinci sene vergisidir.

Şimdi, aynı ameliyeleri, üçüncü sene vergisini hesaplamak için yapalım: 1) *Üç senelik gelir toplanacaktır.* Misalde, bunun tutarı, $2\,000 + 3\,000 + 10\,000 = 15\,000$ liradır. 2) *Bu toplam, sene sayısı-*

[21] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 77-78.

na, yani üçe bölünecektir. Buna nazaran, $15\ 000 : 3 = 5\ 000$ lira. Bu suretle, üç senenin ortalama geliri bulunmuş olmaktadır. 3) *Ortalama gelire, vergi tarifesi tatbik edilecektir.* Yukarıda kabul etmiş bulunduğumuz itibarı tarifeye göre, ilk bin liradan 100, ikinciden 200, üçüncüden 300 ve geriye kalan ikibin liradan da % 40 nisbeti üzerinden 800 lira ki, cem'an 1 140 lira vergi hesaplanmış olmaktadır. 4) *Ortalama vergi, sene sayısı ile çarpılacaktır.* Şu halde, $1\ 400 \times 3 = 4\ 200$ lira. Evvelce de kaydettiğimiz gibi, bu meblâğ, üç senenin kümülâtif vergi borcudur. 5) *Kümülatif vergiden, evvelce ödenmiş vergi tutarı indirilecektir.* Birinci sene vergisi, 300, ikinci senede ödenen ise 600 lira olduğuna göre, 4 200 liradan 900 lira indirildikten sonra kalan 3 300 lira, üçüncü sene ödenmesi gereken vergidir.

Dördüncü sene için, aynı ameliyeleri — ayrıca izah etmeksizin — tekrar edelim : 1) $2\ 000 + 3\ 000 + 10\ 000 + 3\ 000 = 18\ 000$ lira. 2) $18\ 000 : 4 = 4\ 500$ lira. 3) Bu sonuncu meblâğın itibarı tarifeye göre vergisi : 1 200 lira. 4) Ortalama verginin dört senelik tutarı : $1\ 200 \times 4 = 4\ 800$ lira. 5) Evvelce ödenmiş vergi tutarı olan $300 + 600 + 3\ 300 = 4\ 200$ liradır. Şu halde : $4\ 800 - 4\ 200 = 600$ lira. Demek ki, dördüncü sene geliri için 600 lira vergi ödemek lâzımdır.

Beşinci sene için, aynı hesabı, daha da kısa olarak yapalım : 1) $18\ 000 + 2\ 000 = 20\ 000$ lira. 2) $20\ 000 : 5 = 4\ 000$ lira. 3) Vergisi, 1 000 lira. 4) Beş senelik tutarı : 5 000 lira. 5) Evvelce ödenmiş vergiler, 4 800 lira tuttuğuna nazaran, beşinci sene için vergi, 200 liradan ibarettir.

Kümülatif ortalama esaslarına göre, basit bir şekilde, yâni mürekkep faiz unsurunu araya katmaksızın yaptığımız bu hesaplardan, şimdi, bazı neticeler çıkartmağa çalışalım. *Evvelâ*, bu usulde, her yıl ödenecek olan verginin, gelirle beraber azalıp çoğaldığını, başka bir ifade ile, gelir ve vergi arasında bir nevi paralel gelişme temayülü bulunduğunu kaydedelim. Şu halde, müteharrik ortalama usulünün en büyük mahzurlarından birini teşkil eden, gelir-vergi *lag* veya *décalage*'ı yâni yıllık gelirin birden kuvvetle azalması halinde, verginin — evvelki senelerin yüksek gelirleri dolayısıyla — aynı ölçüde azalmaması mahzuru, kümülâtif ortalama usulünde vârid değildir.

Diğer taraftan, bu ortalama usulü, devamlı tatbik edilebilmektedir. Halbuki, sâbit ortalama metodu, ancak muayyen devreler sonunda, yıllık vergi miktarının âyarlanmasına imkân vermektedir.

Buna mukabil, yukarıda misal olarak verdiğimiz yıllık gelir miktarları üzerinden, kümülâtif ortalama usulü ile, beş sene sonunda ödenmiş olan vergilerin tutarı 5100 liraya yükseldiği halde, sâbit ortalama tatbik edilmiş olsaydı, bu miktar (beş senelik gelir tutarı olan 20 000 liranın yıllık ortalama tutarı 4 000 lira üzerinden 1 000 lira vergi hesabıyla) 5 000 liradan ibaret kalacaktı.

Kümülatif ortalama usulüne taraftar olan müelliflerin ileri sürdüğüne nazaran, bu usul, diğer ortalama metodlarıyla bertaraf olunamıyan bir mahzuru, yâni gelirin elde edilmesinin ve dolayısıyla buna tekabül eden verginin mümkün mertebe ertesi yıla bırakılması temayülünü ortadan kaldırmaktadır. Zira, evvelki yıllarda ödenmiş olan vergilere yürütülen faiz dolayısıyla, vergiyi geciktirmek, mükellef için câzip olmaktan çıkmaktadır. Kümülatif usulün bu hassası, eğer hakikaten müessir olabilecek mahiyette ise, ancak *W. Vickrey*'in ileri sürdüğü sistemde mevcut olabilir. Yoksa, evvelce de işaret etmiş bulunduğumuz veçhile, *C. C. Holt*'un teklif ettiği kümülâtif ortalama sisteminde, evvelki vergilere mürekkep faiz ilâvesi yapılmadığından, bahis mevzuu mahzur aynen bâkî kalmaktadır. (İstitraden ilâve edelim ki, *C. C. Holt*, birtakım pondere (em-salli) ortalamalara dayandığı için, müdafaa ettiği usulde, vergi nisbetlerine karşı hassasiyet, *W. Vickrey*'in sisteminde olduğundan daha fazladır).

Kümülatif ortalama usulünün en ehemmiyetli mahzuru, fazla karışık olmasıdır. Vâkıa, bunun ancak görünüşte böyle olduğu iddia ediliyorsa da, *J. F. Due*'nun dediği gibi, Amerika Birleşik Devletleri gibi bir memlekette dahi, bunun, Kongre tarafından kabulü çok güçtür [22].

5 — Modern ortalama metodlarını, böylece gözden geçirdikten sonra, şimdi *gelirlerdeki tahavvüllerin nevileri* üzerinde kısaca duralım. Bu mevzuu tetkik etmenin lüzum ve faydası, gerek sâbit, gerekse kümülâtif ortalama usullerinin tatbik devrelerinin tesbiti bakımından ehemmiyet arz etmektedir. Sâbit ortalama, esasen muayyen devreler itibarıyla tatbik edilebileceği için, bu devrenin kaç senelik olması meselenin, bu usul bakımından haiz olduğu ehemmiyeti, hattâ lüzumu, ayrıca belirtmeğe dahi, belki ihtiyaç yoktur. Fakat, kümülâtif ortalama usulünde de, tatbik devresi meselesinin üzerinde durulacak bir mahiyet taşıdığı söylenebilir. Vâkıa, bu usu-

[22] *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 181.

lün hareket noktası, gelirin devamlı olduğu ve dolayısıyla vergilemenin de, aynı şekilde devamlı bir hale getirilmesi lüzumudur. Buna rağmen, bilhassa tatbikatta basitlik ve kolaylık temini maksadıyla, bu ortalamanın tatbiki mahzur doğurmıyacak bir şekilde, muayyen devreler halinde (tahdit edilebilir mi? Bu hususta bir neticeye varabilmek için, gelirlerde tahavvül yaratan âmiller veya gelir tahavvüllerinin nevelerine bir göz atmak yerinde olur.

Gelirlerin zaman dahilinde arzettikleri tahavvülleri, C. S. Shoup'ın da yaptığı gibi [23], başlıca dört tip halinde mütalâa etmek mümkündür.

a) *Arızî veya şahsî tahavvüller*. Bunlar, umumî iktisadî vaziyet ve konjonktürden müstakil olarak husule gelen değişmelerdir. Bazen iş hayatının küçük bir sektöründe veya doğrudan doğruya münferit mükelleflerin gelirlerinde, bu gibi değişiklikler (gelişme veya gerilemeler) görülebilir. Basit bir iki misal olarak, ücret veya serbest meslek erbabından olan bir kimsenin çalışmıyacak derecede hastalanması, gayrimenkul sahibi bir şahsın irat temin eden binalarının yanması, yıkılması, yeni bir icat dolayısıyla muayyen sanayi ve küçük sanat şubelerinden birinin mutaddan çok düşük kazanç temin etmesi gösterilebilir.

Tabiatıyla, gelirin ârizî şekilde fevkalâde yüksek olması da mümkündür. Meselâ, yukarıda bahsedilen icattan müstefit olanların gelir veya kazançları, muayyen servet veya sermaye unsurlarından elde edilen kapital kazançları (capital gains), birkaç sene zarfında hazırlanan, üzerinde çalışılan bir işin semeresini vermesi, yâni *entrepreneurs indépendants*, yahut *independant contractors* vaziyetinde bulunan kimselerin birkaç senelik mesailerini sonunda aldıkları ücret veya haklar, bu kimselerin muayyen bir yıldaki gelirlerini çok yükseltebilir.

Arızî mahiyetteki bu şahsî veya ferdî gelir tahavvülleri, umumiyetle, bir veya birkaç sene devam eder. Bu müddetin sonunda, gelir, ya evvelki seviyesine döner, yahut da yeni bir seviyede az çok bir istikrar kazanır. Yeni seviyenin, eskisinden üstün veya düşük olmasının bir ehemmiyeti yoktur. Gelirin, herhangi bir seviyede durulmuş olması kâfidir.

Şunu da ilâve edelim ki, bahis mevzuu ferdî veya şahsî tahavvüllerin, millî ekonomi bakımından ehemmiyetli olup olmadıkları

[23] C. S. Shoup : Cours, zikr. eser, s. 87 ve m.

hususunu üzerinde durmağa mahal yoktur. Belki, çok kerre, bunlar — ârızî mahiyetleri icabı olarak — millî ekonominin bütünü için mühim değildir; fakat, gelirinde bu şekilde, ve bilhassa menfi olarak değişiklik husule gelmiş kimseler bakımından, ortalama gelir esasını üzerinden vergilemenin faydasını inkâr edilemez.

Ferdî veya şahsî tahavvüller zaviyesinden, ortalama devresinin üç, dört veya azamî beş sene olması kâfidir, denilebilir. Filhakika, bu müddet, bahsedilen değişiklikler dolayısıyla, kuvvetle dalgalanmış olan gelirin, yeni bir seviyede istikrar kesbetmesi için kâfidir. Bilhassa bu devre için lüzumlu olan ortalama vergilemenin tatbiki, böylece faydasını temin etmiş olacaktır.

b) *Konjonktürel tahavvüller.* Burada, konjonktür bilgisinin teferruatına girmeden denilebilir ki, esas itibariyle, kalkınma, yükselme, alçalma ve depresyon safhalarından teşekkül eden konjonktür devrelerinin müddeti üzerinde durmak lâzımdır. Ayrıca, bu devrelerin muhtelif safhalarının nisbî şiddeti, müddeti gibi unsurlar da, bu bakımdan bir ehemmiyet arz edebilir. Tabiatıyla, bizim burada bütün bu hususları tetkik etmemize imkân yoktur. Sadece, gayet umumî bir şekilde konjonktür devrelerinin (yâni tam bir konjonktür dalgasının) 7 ilâ 11 sene devam ettiğini söyleyebiliriz. Bununla beraber, bu müddetlerden daha kısa veya daha uzun konjonktür devreleri de tesbit edilmiştir.

Şu halde, konjonktür dalgaları itibariyle gelirlerde husule gelen tahavvülleri bertaraf edebilmek için, hiç değilse, bu dalgaların ortalama devam müddetini gözönünde tutmak icap eder. Bu vaziyete nazaran, vergilemede tatbik edilecek ortalama devresinin de, bahis mevzuu dalga uzunluğuna uyması lâzımdır. *C. S. Shoup*, bu devrenin, takriben sekiz senelik olması gerektiğini ifade etmektedir [24]. Şüphesiz, konjonktür dalgalanmalarının tesirini gidermek için kullanılacak ortalamanın tatbik edileceği müddeti, her konjonktür dalgasının uzunluğuna uydurmak, güdülen maksadı en ziyade temine yarayabilecek usuldür. Ancak, bu şekilde, mütehavvil müddetli bir ortalamanın, vergileme sahasında kullanılması, imkânsız olmasa bile, fevkalâde büyük zorluklarla karşılaşması muhakkaktır.

c) *Meslek hayatındaki tahavvüller.* Bir mesleğe girmek, yahut daha geniş bir tâbirle bir iş tutmak ve dolayısıyla gelir temin et-

[24] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 87.

mek (hiç değilse ziraat sektörü dışında kalan sahalarda), umumiyetle, yirmi yaş civarında vâki olur. İse yeni atılmış bulunan gencin kazancı, ekseriya düşüktür. Fakat, zamanla, kazancında tedrici artış veya sıçramalar, yâni nisbeten kısa zamanlarda husule gelen kuvvetli artışlar görülebilir. Bunun gibi, kazancının, kesintili veya dalgalı, zikzaklı bir seyir tâkip etmesi de mümkündür. Nihayet, bu kimse için — ömrü vefa ettiği takdirde — bir emeklilik devresi gelir. Meslek hayatındaki, yahut belki de daha yerinde bir ifade ile, meslek kazancındaki bu değişimleri, bir bütün olarak mülâhaza edilen meslek geliri çerçevesi içinde nazarı itibara almak isteyen bir vergilemenin, takriben mükellefin yirmi yaşında başlayıp artık gelir temin edemez bir hale gelinceye kadar süren bir devreye teşmil edilmesi gerektir.

d) *Hayat boyunca husule gelen tahavvüller.* Nihayet, vergilemede tatbik edilecek ortalama devresi olarak, mükellefin bütün hayatını nazarı itibara almak da kabildir. Herkesin hayatında, evvelâ çalışarak gelir temin etmediği, fakat ekseriya ilerideki çalışmaya hazırlık teşkil eden bir devre vardır. Sonra, yukarıda bahsettiğimiz meslek hayatındaki tahavvüllerle dolu bir devre gelir. Bu devre de, ölüm, emeklilik veya çalışamaz bir hale gelmek suretiyle nihayete erer.

Tatbik edilecek ortalama metodunu, bütün bir ömür boyunca süren bu devreye teşmil etmek, belki de en mantıklı yoldur. Doğduktan sonra büyümek, kuvvetlenip gelişmek, meslek hayatı için gerekli bilgileri elde etmekle geçen hazırlık devresi, hemen hiç kazanç temin etmeyen, bilâkis birçok masrafları gerektiren bir devredir. Bu sırada yapılan masraflar, zarurî bir mahiyet taşır. Bunlar, âdetâ, ilerideki çalışma ile iktisap olunan gelirin (bilhassa kazancın) maliyet masraflarıdır.

Vâkıa, bunlar, asgarî geçim indirimi çerçevesinde, bugün de kısmen olsun nazarı itibara alınmış bulunmaktadır. Ana ve babaları tarafından bakılan çocuklar için indirim hadleri vardır. Fakat, bu indirimlerden, doğrudan doğruya çocuk değil, ana veya babası istifade eder. Kaldı ki, bu indirim hadleri de, hemen her yerde, götürü ve kifayetsizdir.

Burada, üzerinde kısaca durduğumuz mevzu ise, kazancı temin eden faaliyetin, hazırlık devresiyle beraber, bir bütün olarak nazarı itibara alınmasıdır. Birkaç sene çalıştıktan sonra bir eser meydana getiren kimsenin, bundan temin ettiği kazancın, sadece elde edil-

diği yıla değil de, çalışma senelerine atfedilmesi ve buna göre dağıtılması gibi, bir kimsenin bütün hayatınca temin ettiği gelir de, hayatı boyunca tatbik edilecek uygun (belki de kümülâtif) bir ortalama usulü ile vergilendirilecektir. Bu takdirde, tatbik devresi, mükellefin bütün hayatı olmalıdır.

6 — *Ortalama usulünün bilhassa hangi gelir translarında ehemmiyet arzettiği* hususu da, tetkiki icap eden meselelerden biridir. *C. S. Shoup*, 1954 yılında, Amerika Birleşik Devletlerinde tatbik edilen gelir vergisi tarifesindeki nisbetleri esas almak suretiyle, bu mevzuda birtakım misaller vermektedir [25]. Bunları, teferruata girmeksizin kısa bir şekilde, gözden geçirmekte fayda vardır.

C. S. Shoup, evvelâ, çok yüksek gelirli mükellefler için, ortalama usulünün bir ehemmiyet arzetmemesi gerektiği noktası üzerinde durmaktadır. Filhakika, bu yüksek seviyedeki gelirlerde, müterakkiyet derecesi çok düşüktür. Meselâ, A. B. D. nde, 200 000 ilâ 300 000 dolar arasındaki tranşta vergi nisbeti, % 90 olduğu halde, 300 000 ilâ 400 000 dolarlık tranşta % 91, 400 000 den 1 190 600 dolara kadar giden tranşta ise % 92 den ibarettir. Bu rakamdan sonra da, ortalama veya yekûn vergi nisbeti % 88 olarak sâbit kalmaktadır. Türkiyede, gelir vergisi nisbetleri, bir tranştan diğerine, daima %5 olarak artmakla beraber, tranşlar gittikçe genişlediğinden, yine buna benzer bir vaziyet olduğu söylenebilir. Azamî ortalama veya yekûn nisbet ise % 50 den ibarettir. Demek ki, vergi bu nisbetten sonra mütenasip bir seyir takip etmeğe başlamaktadır.

Bu sebeple, adı geçen müellif, hesaplarını, azamî olarak bir senede 400 000 doları bulan gelirlerden hareketle, derece derece daha az gelirler üzerinden yapmaktadır. İlk olarak, evli bir mükellefin, net, yâni sâfi olarak, bir senede 200 000, ertesine sene ise 400 000 dolar kazandığını farzetmektedir. Bu mükellef, yıllık vergileme usulünde, birinci sene 140 432, ikinci sene ise 321 432 dolar olmak üzere, cem'an 461 864 dolar vergi ödeyecektir. Halbuki, aynı mükellefin, iki yıl gelirinin ortalaması, yâni 300 000 dolar üzerinden vergilendirilmesi halinde, vergisi, iki kerre 230 432, yâni cem'an 460 864 dolar olacaktır. Arada, 1 000 dolar kadar bir fark vardır ki, takriben % 0,2 nisbetinde demektir. Görülüyor ki, fark, hiç değilse nisbî olarak, çok ehemmiyetsizdir.

[25] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 88 ve m.

Müellif, bundan sonra, daha düşük gelir kategorilerinde, aynı araştırmayı yapmakta ve netice olarak, şu nisbetleri bulmaktadır:

Dolar olarak iki yıl gelirleri. (Biri, bir, diğeri öbür yıla ait).		Yıllık vergileme ile ortalama vergileme arasında % fark.
100 000	200 000	1,6
50 000	100 000	1,8
25 000	50 000	4,0
12 500	25 000	3,5
6 000	12 000	2,0

Bu misallerden de görüldüğü veçhile, iki usul ile tatbik edilen vergileme arasında büyük farklar yoktur. Fakat, verilen gelir rakamları, yukarıda işaret ettiğimiz gibi, net gelir tutarlarıdır. Bunların yerine, gayri sâfi hasılat veya gelirin elde edilmesi için yapılan masraflar çıktıktan sonra kalan gelir (*adjusted gross income*), başka bir tarifle, henüz şahsî indirimlerin tatbik edilmemiş bulunduğu gelir alınacak olursa, iki vergileme şekli arasındaki farklar, biraz artacaktır. Meselâ, bu takdirde, yıllık gayri safî geliri, 6 000 ve 12 000 dolar olan mükellefin, ortalama usulünde vergisi % 3,7 nisbetinde bir fark gösterecektir.

Vâkıa, bunun da, üzerinde durmağa değer bir fark olmadığı söylenebilir. Fakat, iki yıl geliri arasındaki fark, düşük gelire nazaran, bire iki, veya % 100 nisbetindedir. Bu farkı daha büyük olarak tesbit edersek, iki vergileme şekli neticesinde husule gelecek vergi farkı da, o nisbette artacaktır. Netekim, müellif, müteakip iki senede 8 000 ve 32 000 dolar tutarında gayri safî geliri olan bir mükellefin, iki usule göre vergilenmesi halinde, bu farkın % 12,4 e yükseldiğini hesaplamıştır. İki yıl geliri arasındaki farkın, bire dört, yahut % 400 olması ve ayrıca bu translarda müterakkiyet derecesinin nisbeten yüksek bulunuşu yüzünden, fark kuvvetle yükselmiş bulunmaktadır.

Daha yukarıda da, iki vergileme şekli arasında husule gelecek vergi farkının, bilhassa müterakkiyet derecesine bağlı bulunduğuna işaret etmiştik. Netekim, *C. S. Shoup* da, bu bakımdan en yüksek nisbettteki farkın, müterakkiyet derecesinin en fazla olduğu gelir translarında husule geleceğini hesaphyarak, evvelâ bu hususu tesbit etmiştir. Amerikan gelir vergisinde en yüksek müterakkiyet derecesi, vergisiz olan kısım ile, gelirin % 22,2 nisbetinde vergilendirilmesine başlanan ilk trans arasındadır. Filhakika, burada, vergi nisbeti % 0 dan % 22,2 ye yükselmektedir.

Müellif, misal olarak, bir sene 2 000, ertesi yıl da 4 000 dolar tutarında gayri sâfi gelir temin eden, iki çocuklu evli bir mükellefi almaktadır. Yıllık vergileme usulüne göre, bu mükellefin, ilk yıl vergisi, 0; ikinci yıl vergisi ise, 266,6 dolardır. Halbuki, ortalama usulü ile, yâni yıllık gelir ortalaması üzerinden vergilendirildiği takdirde, senelik vergisi 66,6 dolar ve iki senelik vergi tutarı da 133,2 dolar olacaktır. Fark, yüksek rakama (266,6) nazaran % 50, düşük rakama (133,2) göre ise % 100 dür.

Bu farkın, hangi nisbet üzerinden mütalâa edilirse edilsin, ehemmiyetli olduğu âşikârdır. Bununla beraber, bahis mevzuu farkın, münhasıran müterakkilikten değil, fakat kısmen bundan, kısmen de, birinci sene zarfında tam olarak istifade edilememiş olan indirim hadlerinden dolayı husule gelmiş olduğuna dikkati çekmek lâzımdır. Filhakika, Amerika Birleşik Devletleri gelir vergisi mevzuatına göre, misaldeki mükellefin, gayri sâfi geliri (*adjusted gross income*) üzerinden % 10 nisbetinde götürü bir indirim yapmağa hakkı olduğu gibi, ailesine dahil fertler, yâni misalde karısı ve iki çocuğu için de, adam başına 600 dolar olmak üzere, cem'an 2400 dolar asgarî geçim indirimine hakkı vardır. Mükellef, birinci sene gelirinin, sadece 2 000 dolar olması yüzünden, bu indirimlerin tamamından faydalanamamıştır. Bunlardan tam bir şekilde istifade edebilmesi için, gelirinin asgarî 2666,6 dolar olması lâzımdı. (Bu miktar üzerinden % 10 itibariyle 266,6 dolarlık götürü indirim yapıldıktan sonra, kalan 2400 dolar da dört kişinin asgarî geçim indirimine tekabül etmektedir).

Müellif, son olarak, iki vergileme metodu arasındaki farkın, pek ziyade mütehavvil gelirler bahis mevzuu olduğu takdirde, yüksek gelirler için de ehemmiyetli nisbetlere varabileceğini ilâve etmekte ve şu misali vermektedir: bir mükellefin, birinci sene hiç gelir temin etmediğini, ertesi yıl ise 400 000 dolar geliri bulunduğunu farzedelim. Yıllık vergileme usulünde, bu mükellef, birinci sene hiç vergi ödemiyecek, fakat ikinci sene gelirinin vergisi 321 432 dolara yükselecektir. Halbuki, aynı mükellef, ortalama usule göre vergilendirildiği takdirde, iki senelik vergisi 280 864 dolardan ibaret kalacak, yâni 40 568 dolar azalacaktır. Aradaki fark, % 12,6 dır. (Bu nisbet, gelirin beş seneye yayılması imkânı bulunduğu takdirde, % 33 olacaktır).

Görülüyor ki, ortalama usulü, muayyen bazı hallerde, yüksek gelirler için de ehemmiyetli olabilmektedir. Verilen misaller, kâfi

derecede aydınlatıcı olduğu için, ayrıca başka memleketler ve hususiyile Türkiye gelir vergisinden misaller vermeğe lüzum yoktur.

7 — Ortalama gelirleri müsavi olan mükellefleri aynı miktarda vergilendirmek ve kuvvetle mütehavvil gelirler aleyhine netice veren yıllık vergilendirme usulünün mahzurlarını bertaraf etmek maksadiyle ileri sürülen çeşitli ortalama metodlarını, neticeleri ile beraber, gözden geçirdikten sonra, bu bakımdan *tabbikat*'ın arzettiği vaziyete de kısaca bir nazara atfedelim.

Müteharrik ortalama usulü, hâlen terkedilmiş vaziyettedir. Ancak, bazı İsviçre kantonlarının mahallî vergilerinde tatbik edilmiştir. Kümülatif ortalama usulü ise, henüz hiç bir yerde tatbik edilmiş değildir. Geriye, sâbit ortalama usulü kalmaktadır. Bu usul, hâlen, birçok memleketler vergi mevzuatında yer almakta ve zaman ve mevzu itibariyle nisbeten mahdut ölçülerde tatbik olunmaktadır. Bu bakımdan, muhtelif memleketlerdeki vaziyeti mukayeseli bir şekilde tetkik iddiasını taşımaksızın, sadece *tabbikat* hakkında bir fikir vermek gayesiyle, aşağıda bazı misaller vereceğiz.

Ortalama usulünün, belki de en geniş bir şekilde tatbik olduğu Amerika Birleşik Devletlerinde, bundan faydalandırılan irat ve kazançların başında, *üç sene veya daha uzun bir müddet devam etmiş olan işler karşılığında temin edilen gelirler* vardır. Serbest meslek sahiplerinin veya «*independant contractors*», yâni müstakil müteahhitlerin, bazen, birkaç sene süren işleri sonunda ücret aldıkları vâkidir. Bunun gibi, bir eser üzerinde çalışan kimseler, meselâ, müellif, muharrir, heykeltıraş veya ressamlar, senelerce sarfettikleri mesai sonunda yarattıkları eser dolayısıyla, bir defada büyük ücretler alabilirler.

Amerikan gelir vergisi mevzuatı, bu gibi kimselerin, elde ettikleri kazanç, eserlerini meydana getirmek için uğraştıkları senelere bölmek imkânını vermektedir. Bunun için de, mesainin en az üç yıl devam etmiş olması ve ücretin asgarî % 80 nisbetindeki kısmının bir vergileme devresine isabet etmesi şarttır.

Amerika Birleşik Devletleri gelir vergisinde, ortalama usulü ile ilgili bulunan daha birtakım hükümler vardır. Meselâ, «*capital gains*», kapital kazançları, «*annuities*», hayat rantları, yahut «*stock options*», yâni muayyen kimselerin gelirlerinden bir kısmı ile, alâkâli bulunduğu şirketin aksiyonlarından satın alması halinde tatbik edilen hükümler, doğrudan doğruya ortalama usulünün tatbiki ile

hususla gelecek neticelere benzer şekilde tesirler icra etmektedir [26].

Nihayet, bilhassa son zamanlarda büyük ehemmiyet kazanan «*back pay*», yani senelerce süren mücadeleler sonunda, evveline şâmil olarak temin edilen ücret arttırmaları dolayısıyla elde olunan gelirlerin de, mükellefin o sene zarfındaki gayri sâfi kazancının % 15 ini aşmak şartıyla, taallük ettikleri senelere yayılmaları kabul edilmiştir.

Sâbit ortalama usulü, Kanadada, çiftçi (*farmers*) ve balıkçıların gelirlerine tatbik edilmektedir. Buna göre, çiftçi ve balıkçılar, herhangi bir zamanda — hususiyle fevkalâde yüksek gelir temin ettikleri bir senede — kendilerine, yıllık vergileme yerine, son beş yıl zarfındaki gelirlerinin ortalaması üzerinden vergilemenin tatbikini isteyebilirler. Bu takdirde, yukarıda izah ettiğimiz şekilde, evvelki yılların gelir ve vergileri, sâbit ortalama esasları dairesinde, yeniden hesaplanır. Neticede, beş yıllık vergi borçları tesbit olunur; bu toplamdan, o vakte kadar ödedikleri vergi tutarları indirildikten sonra kalan farkı ödemekle, bunlar vergi borçlarını tamamen eda etmiş olurlar. Çiftçi ve balıkçılar, bu şekilde vergilendirilmelerini, herhangi bir zamanda isteyebilmekle beraber, bu haklarını bir kere kullandıktan sonra, beş yıl geçmedikçe yeniden aynı talepte bulunamazlar.

Yine Kanada'da, sâbit ortalama usulü, müelliflerin (*authors*) ve umumiyetle uzun müddet süren çalışmalarının semeresini bir yıl içinde idrak eden diğer kimselerin, meselâ mucitlerin (*inventors*), avukatların (*lawyers*), ilh. gelir vergilemesinde rastlanmaktadır [27].

Sâbit ortalama usulünün tatbikatına, daha mahdut ölçüde olmakla beraber, Avrupa memleketleri vergi hukukunda da yer verilmiş bulunmaktadır. Bir misal olmak üzere, Fransa'daki «*étalement de l'impôt*», verginin müteaddit senelere yayılması usulünü zikredebiliriz. Buna göre, meselâ şirket mallarının tevzii gibi hallerde husule gelen fevkalâde kazançlar, yıllık gelir vergisinin hesaplanması bakımından, bahis mevzuu kazançların elde edildiği yıl ile zaman aşımı müddeti içinde kalan evvelki yıllara dağıtılabilir. Yine Fransa'da, normal zaman ve vâdeleri itibariyle, birkaç senelik bir müddette temin edilmesi gereken kazançlarını, iradesi dışın-

[26] Bu husus hk. izahat için bk. meselâ *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 84-85.

[27] Bk. meselâ, *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 176.

da kalan sebeplerle, bir yıl içinde elde eden mükelleflere de, aynı suretle, kazançlarını «*müteaddit senelere yaymak*» imkânı verilmiştir [28].

Türk gelir vergisinde de sâbit ortalama usulünün mahdut şekilde tatbik edildiği hususî bir hal vardır. İnşaat ve ulaştırma kazançlarına taallük eden bu «*yayma*» veya «*dağıtma*» usulü, Gelir Vergisi Kanununun 43. maddesinde yer almış bulunmaktadır. Bu maddeye göre, «birden fazla takvim yılına sirayet eden ve mukavelenemeye bağlı bulunan inşaat, onarma ve ulaştırma işlerinin hitamında, bu işlerden elde edilen ticarî kazanç, bunların devam ettiği yıllar zarfında yapılan işçilik ve malzeme sarfiyatının tutarları nisbetinde o senelere dağıtılır ve evvelce verilmiş olan beyannamelerdeki ticarî kazançlar bu suretle bulunan miktarlara göre düzeltilir».

Ticarî kazançlara inhisar eden ve pek hususî bir şekilde tanzim edilmiş bulunan bu «*dağıtma*» usulü çok dar tutulmuştur. Sâbit ortalamanın, her türlü mütehavvil gelirlere teşmili lâzımdır. Bu bakımdan, bilhassa, telif kazançları ile kapital kazançları üzerinde durulabilir. Gerek telif kazançları, gerekse gayrimenkuller ile, menkul kıymetlerin alınıp satılmasından elde edilen kazançlardaki istisna hadleri, tamamen kifayetsizdir.

Görülüyor ki, tatbikat, henüz pek mahdut bir sahada kalmıştır ve mütehavvil gelirlerin vergilendirilmesi meselesinin en ziyade tetkik edildiği Amerika Birleşik Devletlerinde dahi, tatmin edici bir hale getirilememiştir. *Allen ve Browlee*'nin dedikleri gibi, «hâli hazırdaki gelir vergisi sistemimizin, mütemevviç (dalgalı) gelirler üzerinde icra ettiği farklı tesir, bu sistemin en ciddi zaaflarından biridir» [29]. *C. S. Shoup* da, buna yakın bir şekilde fikir beyan etmektedir. Bu müellife göre, bugünkü gelir vergisi sistemleri, esasen pek karışıktır. Ortalama usullerinin tatbiki, bu karışıklığı daha da artıracaktır. Bununla beraber, vergi adâleti bakımından ortalama usulüne başvurmak, belki de gereklidir [30].

8 — *Netice olarak* diyebiliriz ki, yıllık vergilendirme usulü kifayetsizdir; kuvvetle mütehavvil gelirlerde mahzurludur. Bu nevi gelirler, müterakkiliğin şiddetini daha fazla hissederler. Böyle bir

[28] Bk. meselâ, *H. Laufenburger* : *Mécanisme des impôts en France*, Paris 1948, s. 112.

[29] *E. D. Allen and O. H. Brownlee* : *Economics of Public Finance*, New York 1947, s. 273.

[30] *C. S. Shoup* : *Cours*, zikr. eser, s. 75.

vaziyet ise, vergi adâletiyle telif edilemez. Mütahavvil gelirlerin, mücerret bu vasıflarından dolayı, muntazam gelirlerden daha fazla bir vergi verme kabiliyeti arzettiği söylenemez. Belki de tam aksine, uzunca bir devre itibariyle müsavi miktarlara baliğ olan gelirlerden muntazam olanların, mütahavvil olanlara nazaran daha üstün bir vergi verme iktidarı temin ettiğini kabul etmek yerinde olur.

Kuvvetle mütahavvil gelirler spekülâsyon kazançlarından ibaret değildir. Eğer böyle olsaydı, belki de bu mesele üzerinde, bu derece dikkatle durmak lüzumsuz addedilebilirdi. Fakat, mütahavvil gelirler arasında, senelerce süren meşakkatli ve yıpratıcı bir mesai sonunda, bir yıl zarfında elde olunanlar da vardır. Müellif, mütercim ve bestekâr gibi kimselerin kazançları, bu şekilde, bir sene içine toplanmış olabilir. Bu kazançlar, uzun seneler süren ciddî bir çalışmanın neticesi olduğu gibi, bir kere elde edildikten sonra, yeneden temini yine uzun seneler devam edecek mesainin sarfına bağlıdır.

Keza, yeni kurulacak teşebbüslerde kazanç dalgalı bir gelişme arzedebileceği gibi, ancak muayyen bir müddet geçtikten sonra temin edilmiş de olabilir. Aynı vaziyet, mevcut teşebbüslerin, yeni istihsal maddelerine veya usullerine geçmeleri halinde de vârittir. Bu gibi gelişme hareketlerinin ise, daha ağır bir vergi yükü altına sokulması için bir sebep yoktur.

Binaenaleyh, gelir vergilerinde, bunların müterakki tarifelerinin zarurî bir neticesi olarak, ortalama vergilendirme usulüne az çok geniş bir yer ayırmak zarureti bulunduğu inkâr edilemez. Mütaharrik ortalama usulünün mahzurlu olduğu görülmüş ve terkedilmiştir. Kümülatif ortalama ise, çok mudildir. Bu itibarla da henüz hiç bir yerde tatbik edilmemiştir. Neticede, basit, yahut sâbit ortalama usulü, bugün için yegâne tatbik edilen ortalama usulüdür. Şu halde, daha iyi bir usul teklif ve kabul edilinceye kadar, bunun üzerinde durmak, bunu geliştirmek ve tatbik sahasını mümkün mertebe genişletmek lâzımdır.

Ancak, bir taraftan bu geliştirme ve genişletme yapılırken, diğer taraftan da, bu usulün zaten karışık olan gelir vergisi tatbikatını büsbütün içinden çıkılmaz bir hale getirmemesine de dikkat etmek lâzımdır. Bu bakımdan da, mezkûr usulün, ancak *muayyen şartlarla* ve belki de *ihtiyarî* olarak tatbiki yerinde olur. Bahis mevzuu şartların başında da, sâbit ortalamanın tatbikini muayyen bir

yüzde itibariyle fark husulüne bağılıyan *H. C. Simons*'un teklifi, fikrimizce, en mâkul hal şekli olarak kabul edilebilir. Böylece, düzeltilmeğe değer bir farkın mevcudiyeti ve mükellefin de talebiyle tatbik edilecek ortalama usulünü, her nevi mütehavvil gelirlere teşmil etmekte, ancak fayda mülâhaza olunabilir.

İstanbul, 9/5/1957

BÜTÇE VE İKTİSADİ PLÂN

Doç. Dr. BEDİ N. FEYZİOĞLU

GİRİŞ

Bütçe için yapılan târiflerden birine göre, «Bütçe, Hükûmetin bir yıllık faaliyet programıdır». Bütçe, gelecek bir sene zarfında Hükûmetin tasarladığı iş ve hizmetlerin yürütülmesi için ifası icabeden masraflara ayrılan tahsisat miktarını tesbit ve bunları karşılayacak varidat miktarını tahmin eder.

Hükûmetin yıllık faaliyet programına, yani senelik bütçeye evvelemerde kanunen yapılması icabeden âmme hizmetlerinin karşılığı girer. Memleketin harice karşı müdafaası, memleket dahilinde emniyetin sağlanması ve adaletin tevzi olunması hükûmetin hikmeti vücudunu izah eden başlıca vazifelerdir. Bütçeye ilk önce bu vazifelerin gerektirdiği masraflar dercedilmek icabeder. Hükûmet, bu jandarmalık ve hâkimlik hizmetlerini yerine getirebilmek için tahsildarlık yapmak ve halktan vergi, harç, resim adları altında para toplamak zorundadır.

Eğer, zamanımızda da, Hükûmetin bütün vazifeleri bunlardan ibaret olsaydı, klâsik ders kitaplarında yer alan «Bütçe, Hükûmetin bir senelik faaliyet programıdır» formülüne bugün de tam mânâsıyla itibar etmek ve «plân, program» ihtiyacının senelik bütçeler ile karşılandığını kabul etmek belki mümkün olurdu.

Halbuki 20 nci asrın başındanberi artık Devlet (ve Hükûmet) sırf jandarma, hâkim ve tahsildar olmakla kalmamış; tüccar, sanayici, bankacı v.s. sıfatlarını da iktisap etmeğe başlamıştır.

İkinci Dünya Harbinden sonra ise, liberal ve demokratik memleketlerin ekserisinde dahi Devlet ve Hükûmet memleketin iktisadî ve içtimâî ana meselelerini halletmek, onu umrana ve refaha kavuşturmak vazifelerini yüklenmiştir [1]. Müdahalecilik güdümcülük, Devletçilik mefhumlarından sonra ortaya çıkan «Refah Devleti - Welfare State» tâbiri ve mefhumu bugün Hükûmetlere terettüp eden

[1] Deane (Phyllis) : «Colonial social accounting», University Press, Cambridge, 1953, s. 1-2.

bilcümle vazifeleri gayet veciz bir şekilde ifade eden bir formül olarak ortaya çıkmıştır.

«Refah Devletin» teessüsü için ilk şart memleketin iktisaden kalkınmasıdır; yani memleket ekonomisinin iktisaden gelişmiş olan memleketlerinkinin seviyesine erişmesidir. İktisadî kalkınmanın içtimaî sınıf farkı yaratmamasını, bu kalkınmanın külfetine herkesin iktidarları derecesi ile mütenasiben iştirâk etmesini, kalkınmanın nimetinden de herkesin müsavaten faydalanmasını sağlamak, kısaca fertlerin gelir seviyeleri arasındaki farkı azaltmağa çalışarak, iktisadî ve içtimaî tesislerden bütün halkın istifadesini temin etmek «Refah Devletine» terettüp eden ikinci esas vazifedir. Memleketimizde de bahsusu 1950 denberi, Hükûmet bir bakıma «Refah Devleti» ni kurmanın ilk şartı olarak bir iktisadî kalkınma faaliyetine giriştiğine göre, acaba bu kalkınmanın gerektirdiği plân ve program ihtiyacı nasıl giderilmiştir veya nasıl giderilmektedir?

Hükûmet Reisinin 5 Ocak 1957 tarihinde İstanbul'da yaptığı basın toplantısındaki ifadesine nazaran «İktisadî kalkınma hareketleri bir yatırım teşebbüsleri şeklinde tecelli eder. Devletin bir yıl içinde bütçesi ile yapacağı bir milyarı çok aşan yatırım faaliyetleri, rakamlarla ifadesini bulan ve bir icraat programı mahiyetinde olan bütçesinde yazılı bulunmaktadır. Filhakika, bütçe bir programdır. Bir senelik Devlet Bütçesinin kökleri kendisinden evvelki Devlet bütçelerine ve yine bir senelik Devlet bütçesinin tesirleri, bir program olarak gelecek senelere de şâmilidir.

Şu halde, doğrudan doğruya Devlet envestismanlarının plân ve programlarını Devlet bütçesinde bulmak ve göstermek mümkündür. Bunlar, yalnız tahsisat ve rakam olarak değil, aynı zamanda dayandıkları icaplar ve prensipler bakımından da bütçede tam ifadelerini bulur.»

Hülâsa edilecek olursa, Hükûmet Başkanının aynen naklettiğimiz ifadesine nazaran, memleketimizdeki kalkınmanın plân ve programı Devlet bütçelerinden ibarettir.

Filhakika, yukarıda «Bütçe, Hükûmete ait yıllık faaliyet programıdır» şeklinde bir tarifin mevcudiyetine işaret edilmişti. Fakat acaba bütçede ifadesini bulan bu program, memleketin muhtaç olduğunda artık hiçbir tereddüt kalmayan plân ve programın yerini tutabilir mi?

I — TABİR VE TARİFLER

A — Plân, İktisadî plân :

Umumî mânada plân, «bir projenin icrası maksadiyle kararlaştırılmış tertibatın heyeti mecmuasından tereküp eder» [2].

Bu tarifin tahlili, plân mefhumunun başlıca iki unsuru ihtiva ettiğini gösterir :

- 1 — Bir proje, yani vasıl olunmak istenilen bir gaye,
- 2 — Bu gayeye ulaşmak için lüzumlu tertibat ve vasıtalar.

Kısaca : Muayyen bir gayenin ve bu gayeye ulaşmak için yine muayyen vasıtaların tayin ve tesbiti; işte her plânın esası budur; ve bahsusu bir plânı basit bir tasarıdan temyiz ve tefrik eden unsur da budur.

O halde, iktisadî bir plânı da «ekonomik bir faaliyetle ilgili bir projenin icra edilmesi veya ekonomik bir gayeye vasıl olunması maksadiyle kararlaştırılmış tertibatın hey'eti mecmuasıdır» şeklinde tarif etmek mümkündür.

Bu tarifin delâlet ettiği iktisadî plân, umumî bir plân olabileceği gibi, istihsal, inkisam ve tevzi plânları veya investisman (yatırım) plânları tarzında kısmî ekonomik plânlar da olabilir.

Maamafih, bazı görüşlere göre (Bettelheim) *asıl mânasile iktisadî plân* ekonomik hayatın heyeti mecmuasını veya bir ekonomik üniteye ait faaliyetin heyeti mecmuasını ilgilendiren plânlardır. Yekdiğerine bağlı olan tâli plânlara ekseriya program adı da verilmektedir.

İktisadî plânın mahiyetine iyice nüfuz edebilmek için, plânın ona yakın olan mefhumlardan tefrik edilmesi icâbeder.

B — Plân ve direktif :

İktisadî bir plân değil de, ekonomik direktifler mevzuubahis olduğu vakit, sadece ulaşmak istenilen bazı gayelerin tesbiti ile iktifa olunmuş demektir. Bu gayelere hangi vasıtalarla erişilmesinin muvafık olacağı tasrih edilmiş değildir. Bu gibi direktiflere plân adının verilmesi ancak ifrata kaçmak veya mefhumun medfûlünü çok tahdit ve tâdil etmekle mümkündür.

[2] Bettelheim (Ch.) : (Çeviren : Tayfur Tarhan) Plânlaştırmanın nazari ve tatbiki meseleleri, s. 11. (Bu tercüme henüz neşredilmemiştir.)

Halbuki iktisadî bir plânın vücade gelebilmesi için sırf gayenin tesbiti ile iktifa edilemez; bu gayeye ulaştıracak vasıtaların da tâyini lâzımdır. Zira bu vasıtaların tâyini basit bir teknik işten ibaret değildir. Aynı gayeye muhtelif yollardan vasıl olunması mümkündür. Bu yollardan birinin tercihi başka, diğerinin tercihi ise çok daha başka iktisadî, malî reperküsyon doğurur. Bu itibarla gayeye ulaştıracak vasıtaların da tesbiti üzerinedir ki, ortaya bir plân çıkmaktadır.

C — Plân ve konjonktür :

İktisadî plânın ekonomik konjonktürden de tefrik edilmesi icabeder. Konjonktür, icraatı değil, ileriye müteveccih tahminleri istihdaf etmektedir. Konjonktür, ekonominin kendiliğinden, serbestçe inkişaf ettiğini farzetmekte, bu inkişafın nasıl olacağını evvelinden kestirmeğe çalışmaktadır. Bu suretle konjonktür hususî şahısların ve siyaset adamlarının faaliyetini aydınlatmağı gaye edinmektedir [3].

Ekonomik konjonktürün bittabii, ne kâhinlik ne de falcılık iddiasında bulunması bahis mevzuudur. Onun gayesi, hali hazırdaki objektif mutalara istinat suretiyle müstakbel inkişafı istidlâl etmektir. Böylece, nev'ama, havanın nasıl olacağını evvelinden kestirmeğe çalışan meteoroloji ilmine yaklaşmaktadır. Nasıl meteoroloji, hava üzerinde müessir olmağı düşünmeksizin sadece hava durumunu tahmin ve istidlâl etmek gayesinde ise, konjonktür de, ekonomik olayları tahmin etmek arzusunda olup, bunlar üzerinde müessir olmak iddiasında değildir. *İşte konjonktürü plânlaştırmadan ayırdeden de budur.*

Bir bakıma ekonomik plân da, konjonktürde olduğu gibi, evvelinden yapılan bir tahmini tazammun etmektedir. Şu kadar ki, konjonktür, ekonominin dahilî bir determinizm, bir zarurilik gereğince ve kendine has kanunlara göre inkişaf ettiğini kabul ettiği halde plânlaştırma bunun aksine, ekonominin artık kendi kanunlarının hâkimiyeti altında kalmamasını ve badema, plân vasıtasıyla, insan iradesinin hâkimiyeti altına girmesini tazammun eder.

[3] Konjonktür, bahusus, iktisadî buhranların evvelinden kestirilmesi teşebbüsleri dolayısıyla şöhret kazanmıştır. Mamafih, bu şöhret istikbale müteveccih tahminlerin muvaffakiyeti dolayısıyla olduğu kadar, bilhassa 1929 daki büyük dünya buhranının arifesinde Harvard'da yapılan tahminlerin şaşaalı ademi muvaffakiyetinden de ileri gelmiştir. Bettelheim - Tarhan : a.g.e., s. 12.

Kısaca, plânlaştırma, iktisadî zaruriliğin yerine insan hürriyetinin kaim olduğunu farz ve kabul etmektedir.

II — PLÂNLAŞTIRMA VE HÜRRIYET

Yakın zamana kadar ekseriyetin görüşü, plânlaştırılmış bir ekonominin hürriyet fedakârlığını tazammun ettiği ve binaenaleyh, hürriyetin ancak liberal olarak vasıflandırılan bir iktisadî rejimle sağlanabileceği merkezinde idi.

Halbuki, plânlaştırma taraftarı olan müellifler (ezcümle Bettelheim ve Clark) iktisadî hürriyetin asıl ve ancak muvaffakiyetle tatbik edilebilecek bir plân sayesinde korunup kurtarılabilceğini iddia etmektedirler.

Bu müelliflere göre, plânlaştırmaya muarız olanların savundukları hürriyet her ferdin istediğini istihlâk etmesi, kendine uygun gelen iş seçmesi, istediğini istihsal etmesi, mahsulâtının satış fiyatlarını kendi arzusuna göre tesbit etmesi ilâh... hürriyetidir. Kısaca, bu hürriyet, «lâisser-faire, lâisser-passer» ibaresi ile formüle edilen liberal rejimin, serbest rekabet rejiminin ileri sürdüğü hürriyetin ta kendisidir.

Ancak, acaba bu hürriyet hakikatte nedir? Plânlaştırma taraftarlarının iddiasına göre, bu tarzdaki bir hürriyet gerçek bir hürriyet olmayıp, ancak mücerret (abstrait) bir hürriyettir. Tecrübe göstermiştir ki, bu mücerret hürriyet kapitalist iktisadî rejimin teesüsü ve müstahsil kuvvetlerin inkiőafının tahakkuku için lüzumlu ve faydalı olmuştur.

Mücerret denilen bu liberal hürriyetin mahiyetinin iyice belirmesi için üzerinde biraz daha durmak ve istihlâk, çalışma, fiyat tesbiti serbestisi bakımlarından liberalizmle plâncılıktaki yerini ayrı ayrı incelemekte fayda vardır.

A — Evvelâ istihlâk serbestisi'ni ele alalım :

Liberaller, her fert için dilediğini istihlâk etme hürriyetinden bahsederler. Fakat fertlerin hakikatte lâalettayin Őeyleri istihlâk etmediklerini, istihlâk edemediklerini ilâve etmeği unuturlar.

Hakikatte, fertlerin istihlâki, bir taraftan ihtiyaçlarının mikyasına (fizyolojik ve sosyal ihtiyaçların muhassalası olan istihlâk itiyatlarına), diğer taraftan fiyatların ve gelirlerin mikyasına göre taayyün etmektedir. İşte, istihlâk serbestisinin muhtevası da budur.

Umumiyetle tasavvur edilen şekildeki ekonomik plânlaştırmamızın hiçbir zaman bu serbestiyi ortadan kaldırmak iddiasında olmadığı ifade edilmektedir.

İstihlâk serbestisi, ancak, harp zamanlarında görülen vesika usulünün tathiki halinde ortadan kalkabilir. Şu kadar ki, vesika usulü asla plânlaştırmaya bağlı olmayıp, liberal bir iktisat sisteminde dahi — fevkalâde zamanlarda — bu usule baş vurulduğu görülmemektedir.

Aslında, rasyonel bir plânlaştırmamızın ancak istihlâk serbestisi çerçevesi dahilinde mümkün olduğu, zira bu serbestinin, asıl, liberal bir rejimde fiyatların keyfî bir spekülasyonu neticesinde ihlâlâ uğradığı iddia edilmektedir.

B — Çalışma serbestisine gelince :

Mesleğe girme şartlarını ve san'atın icrası usullerini kat'î surette tahdit eden lonca sistemine bir aksülâmel şeklindedir ki, liberal iktisatçılar ortaya çalışma serbestisi fikrini atmışlar ve herkesin mesleğini serbestçe intihabı lüzumunu müdafaa etmişlerdir. Bu fikrin benimsenmesi üzerine de, lonca sistemine son verilmiş ve liberal rejimde çalışma serbestisi hukuken tesis olunmuştur. Fakat bu serbestinin fiiliyata intikal edemeden daha ziyade kanun kitaplarında kaldığı söylenmektedir. Zira, liberal rejim hukukî çalışma serbestisine rağmen herkese kendisine en uygun gelen mesleğe intisap etme imkânını sağlayamamıştır. Filhakika, halkın herhalde mühim bir ekseriyeti, işsizliğe dâçar olmamak için, karşılıklarına çıkan bir işi kabul etmek mecburiyetinde kalmıştır.

Bu cihet, liberal bir rejim dahilindeki çalışma serbestisinin mahdut mânasını belirtmektedir. Buna mukabil, herkesin kendine en uygun olan işe girebilmesinin bilfiil gerçekleştirilebilmesi için rasyonel olarak plânlaştırılmış bir ekonominin çok daha elverişli olduğu iddia edilmektedir.

C — İstihsal serbestisi babında da, kapitalist nizamın kanunlarından neş'et eden buhranlar ve bu buhranların intaç ettiği teşebbüs tatili faaliyetleri sebebiyle liberal rejimin muvaffakiyetsizliğe maruz kaldığı söylenmektedir.

D — Fiyatların tesbiti serbestisi mevzuunda da, aynı neticeye varılmaktadır. Filhakika, Fransız ihtilâlinden evvelki «eski rejimin» farik vasfı olan fiyatların tanzimi tedbirleri ile zamanımızda harp ekonomisi çerçevesinde ortaya çıkan kâr hadlerini tahdid ve-

ya azamî satış fiyatının tesbiti tedbirleri muvacehesindedir ki, fiyatların serbestisinin bir mânası bulunmaktadır. Fakat bu serbestinin maddî muhtevası da burada sona ermektedir. Zira, liberal rejimde dahi, hiçbir müstahsilin fiyatlarını kendi bildiği gibi tesbit etmekte tamamen serbest olmadığı aşikârdır. Müstahsilin fiyatı, serbest rekabet rejiminde istihsal şartlarına, arz ve talep hareketlerine ve piyasa durumuna göre taayyün etmektedir. Binaenaleyh, sırf müstahsiller zaviyesinden düşünülecek olsa dahi, müstahsil ancak serbest rekabetin ortadan kalkması, inhisarların, tröstlerin, kartellerin ve sair anlaşmaların inkışaf etmesi halindedir ki, fiyatlarını tesbit hususunda bir miktar serbestiye kavuşabilmektedir. Müstahsili serbestiye kavuşturan bu tertipler neticesinde ise serbest rekabet ve liberal rejim ortadan kalkmaktadır. O halde plânlaştırma müstahsilin fiyat tesbiti serbestisine herhalde liberal rejimden daha fazla ve daha kolaylıkla ulaşabilecektir, denilmektedir.

Buraya kadar kısaca belirtilen mülâhazalar, liberallerin, serbest rekabeti plânlaştırmaya karşı müdafaa ederken hürriyeti cebre ve totalitarizme karşı müdafaa ettiklerini iddia etmekte ne dereceye kadar hataya düştüklerini göstermektedir.

Vakia liberallerin mücerret delillerinin hepsi boş olmayıp, bunların tarihî bir mânâ ve kıymeti vardır.

Bu deliller sırf hususî menfaatleri gözeten bazı kısmî plânlaştırmalar hususunda haklı görülebilir. Liberallerin delilleri, keza, yerleşmiş bulunan müstahsillerin lehine yapılan rekabet tehditleri, tröst ve karteller tarafından kendi menfaatleri için düşünülen plânlaştırmalar, Devlet tarafından tanzim edilmiş olsa dahi, gayesi muayyen bir gurup eşhasın ekonomik menfaatlerini korumak olan plânlaştırmalar bakımından dahi isabetlidir. Zira, bütün bu plânlaştırmalar sadece bunlardan müstefit olanlar için bir serbesti sağlamakta, buna mukabil, o plânlara tâbi tutulan küçük sanayi ve ticaret erbabı için, olsun ücretliler ve müstehlikler kütlesi için olsun, munzam bir tazyiki temsil ve ifade etmektedirler. Filvaki, bu gibi plânlaştırmalar bile serbestiye doğru atılmış bir adımı temsil etmekle beraber atılan bu adım bir kaç kişinin veya pek mahdut bir zümrenin serbestisi lehine fakat ekserriyetin aleyhine olmaktadır.

İşte liberallerin tenkitleri, esas itibariyle, bunu ifade etmektedir; ve sadece mahdut ve muayyen zümrelerin menfaatini istihdaf eden kısmî veya zümrevî plânlaştırmalar için doğrudur.

Halbuki, plânlaştırma kısmî olmaktan kurtulduğu veya umumî menfaate hadim bir mahiyet iktisap ettiği vakit, artık sarece bir

kaç kişiyi veya mahdud bir zümreyi serbestiye kavuşturarak sırf onların lehine olmaktan çıkar ve umumun menfaatını olduğu kadar serbestisini de sağlamağa müteveccih bulunur; ve bu suretle plânlaştırma artık insanlara, belki fert veya sınıf olarak değil, fakat cemiyet olarak mücerret (abstrait) serbestinin yani liberallerin serbestisinin çok fevkinde bulunan bir hürriyet ve serbestiyi sağlayabilir, denilmektedir.

Hülâsa itibariyle, ancak plânlaştırma sayesinde ki, insanlar artık ekonomik determinizme ve piyasa temevvüçlerine tâbi olarak değil, fakat kendi arzu ve iradeleri gereğince, ne miktarda ve hangi şartlarla istihsalde bulunacaklarını serbestçe tayin edebileceklerdir. Bu istihsalin inkisam ve tevziine ait esasların yani istihlâk edilecek kısmının veya yeniden yatırılacak sermayelerin miktarının tesbiti v.s. hep plânda ifadesini bulan serbest insan iradesine göre tanzim olunacak veya hiç olmazsa o istikamete tevcih edilmiş bulunacaktır [4].

Plânlaştırma ile hakikî iktisadî liberalizmin bu suretle teşrihinden sonra artık plânlaştırmanın hürriyet ve serbestiye muhalif otoriter bir malî - iktisadî usulden ibaret bulunmadığı kabul edilebilir.

Gerçekten, demokratik plâncılık, asla hususî mülkiyet ve teşebbüsü ortadan kaldıran veya mevcut teşebbüslere plâna uymaları için direktifler veren, müstehlikin hür ve ferdî kararlarını önleyen bir zecir sistemi değildir [5].

Demokrasilerde plânlaştırma, bir taraftan memleketin kalkınması, diğer taraftan cemiyetin iktisadî depresyon ve buhranlara tâbi olmaktan kurtularak umrana ve refaha kavuşması, yani Refah Devleti doktrinin gerçekleştirilmesi için müracaat edilen bir usuldür. Bu cihet artık tereddütsüz kabul edildiğine göre, acaba iktisadî bir plândan beklenen fonksiyonu senelik bütçenin ifa etmesine imkân var mıdır, yok mudur?

III — SENELİK BÜTÇE, İKTİSADİ PLÂNIN YERİNİ TUTAR MI?

A — Sualin kısa ampirik cevabı :

Bu suale, ampirik bir şekilde ve kolayca cevap vermek mümkündür.

[4] Bettelheim - Tarhan a.g.e., s. 13-15.

[5] Yalçın (Aydın) : Forum, Sayı 75, s. 8.

Eğer, yıllık bütçeler, iktisadî bir plânın vazife ve fonksiyonunu ifa edebilseydiler, elbette böyle bir bütçeye sahip olan memleketler tutup bir de iktisadî plân tanzimine tevessül etmezlerdi. Bütçe dahilinde, câri masraflara ilâveten envestisman masraflarını da irae etmekle iktifa ederlerdi. Halbuki, bugün artık, dünyada bütçesi bulunmayan hiçbir memleket mevcut olmadığı, diğer bir deyişle, bütün memleketlerin senelik bütçeleri mevcut bulunduğu ve bu bütçelerin ekserisinde âdi masraflara ilâveten yatırım masrafları da gösterildiği halde, bunların gittikçe artan bir kısmının bir de iktisadî plân hazırlamak ihtiyacını duymaları yıllık bütçenin iktisadî plân yerine geçemediğini bittecrübe isbat etmiş demektir.

Ampirik şekilde vasıl olunan bu neticenin ilmî bakımdan da doğru olup olmadığı tesbit için bütçe ile, iktisadî plânın etraflı bir mukayesesini yapmak lâzım gelir.

Ancak, iktisadî plânların henüz bütçeler kadar yeknesak bir tipleri mevcut olmadığı cihetle mukayeseye esas ittihaz edilecek plân tasrihen tayin etmekte fayda vardır.

Bunun için de, evvelâ iktisadî plânların nevilerini belirtmek üzere kısaca tarihî gelişmelerine temas etmek faydalı olacaktır.

B — Plâncılığın tarihçesi :

Tarihçe itibariyle kısmî plâncılık tam ve umumî plâncılıktan daha eskidir. Büyük nafia işlerinin icabettirdiği masraflar için ihdas olunan müteaddit senelere sâri taahhüt tahsisatı ve varidat kısmına geçirilen istikraz hasılatı ile yine büyük inşaat, nafia hizmetlerini veya silâhlanma masraflarını karşılamaya çalışan fevkalâde bütçeler ile program tahsisatı kanunları kısmî plâncılığın ilk nümunelerini vermişlerdir.

Taahhüt tahsisatı ile fevkalâde bütçeler formülü bütçenin yıllık olma prensibini yumuşatmak, masraf müsadelerini bir senenin dar hududu dışına taşımak suretile adeta kısmî iktisadî plâncılığın tatbikine çalışmışlardır.

Arızî olan bu plâncılık iki temel faraziye ile sistematik olmağa başlamıştır.

Bir defa, hâkim vasfı ve bünyeleri zıraf olan memleketler kuvvetli bir şekilde teçhiz edilmiş kapitalist memleketler karşısındaki gecikmelerini telâfi etmek için sanayileşmelerini sür'atle tahakkuk ettirmeğe karar verince, iktisadî kaynaklarının istimaline müteallik bir plân yapmak lüzumunu hissetmişlerdir.

Saniiyen, diğer bir kısım memleketler, harp zararlarına maruz kalmış bulunan, fakat bu zararların münferiden telâfisi malî imkânlarını aşan felâketzedelerin kayıplarını millî tesanüde istinaden iza-leye çalışınca da ortaya iktisadî imar plânları çıkmıştır.

Sosyalizmi küllî olarak tatbika çalışan Sovyet Rusya'da ise, ilk defa umumî bir plânlaştırmaya gidilmiştir. Bu memleket şimdiden 4 üncü defa yenilenen beş senelik plânını, gerek işletme, gerek yatırım vaziyesinden, memleket iktisadiyatının tamamına şamil olarak tanzim ve tatbik etmeğe koyulmuştur.

Böylece Sovyet Rusya'da senelik bütçe, artık tamamen rejimin ayrılmaz bir cüz'ü olan plânın emrinde ve onun gerçekleştirilmesi için lüzumlu malî kaynakları derpiş eden basit bir vasıta haline girmiştir.

Batı Avrupa'da ise halen iktisadî plânlar çeşitli vüs'at ve şumuldedir. Bazı memleketlerde plân iktisadî ve malî kaynaklara ait mütevazi bir envanterden ibarettir; bazı memleketlerde ise, harp sonrasının imar ve teçhizine müteallik kalkınma plânları evsafındadır [6].

Batı memleketlerinden başka, iktisaden geri kalmış Asya ve Cenubî Amerika memleketlerinden birçoğu da kalkınma plânlarını tanzim ve tatbikine koyulmuşlardır.

Memleketimizde ise, 1933 senesinde tatbikine başlanan beş yıllık sanayi programları dışında, henüz bir iktisadî kalkınma plânı tanzim olunmamıştır. Maamafih, o sanayi programları da bugün iktisat ilminde ve garp dünyasında anlaşılan evsaf ve vüs'atte bir kalkınma plânı olmaktan uzaktır.

Bizi, halen, ilgilendiren işte bilhasa bu kalkınma plânlarıdır.

O halde, bütçeyi bu nevi iktisadî plânlarla mukayese etmek üzere kalkınma plânlarını biraz daha yakından görmeğe çalışalım.

C — Mukayeseye esas ittihaz edilen iktisadî kalkınma plânlarının esasları :

Demikrasilerdeki millî kalkınma plân ve programlarının başlıca ve belki en önemli kısmını teşkil eden iktisadî gelişme ve kalkınma plânlarının mahiyet ve muhtevasını inceleyen bir çok esar vardır. Yakın zamanda neşredilmiş iktisat ve maliye kitaplarının

[6] Laufenburger (H) : Mukayeseli Maliye, (Tercüme edenler : Feyzioğlu (B.), Barda (S.), s. 96-113.

çoğunda da bu mevzua müteallik kısa veya uzun pasajlar mevcuttur.

Bununla beraber, bizce bu mevzuu en iyi tahlil eden eserlerden biri; Birleşmiş Milletler Teknik yardım teşkilâtı tarafından Pakistanın Lahore şehrinde, kalkınma plânlarını tanzim edecek elemanları yetiştirmek maksadiyle ihdas edilen seminerde tedris edilen kurların toplandığı «Formulation and economic appraisal of Development projects» [7] adlı kollektif eser ve bahusus onun içindeki Dr. H. W. Singer'in »Development projects as part of national development programmes» isimli etüdüdür.

a — Ana prensipler :

Dr. Singer'in bu etüdünde belirttiğine göre, muhtelif projelerden müteşekkil bir kalkınma plânının tanziminde, evveleminde iki ana prensibe riayet edilmesi lâzımdır. Bunlardan biri toplanma, tecemmu (accumulation) ve diğeri mütekabil irtibat (inter-relation) prensipleridir.

1 — Tecemmu (accumulation) prensibi.

Bu prensip, iktisadî hayatın mekanik ve fizikî hayattan farklı olduğunu, iktisatta muhtelif hadise ve faktörler arasında mekanikte görülen basit bir sebep ve netice münasebeti değil bir tecemmucumulation münasebetinin mevcut bulunduğunu kabul eder. Bu itibarla, bir iktisadî kalkınma plânındaki muvaffakiyet sırrı, bu tecemmua dahil kuvvetleri topyekûn harekete geçirmektedir.

Verilecek birkaç misal bahis konusu prensibin daha iyi anlaşılmasını mümkün kılacaktır.

İlk misal olarak, *sermaye terakümü ile fakirlik arasındaki kü-mülatif, fonksiyonel münasebet* bahis mevzuu edilebilir.

Az gelişmiş memleketlerin sermaye fıkdanından dolayı fakir oldukları doğrudur; şu kadar ki, bu sözlerdeki doğruluk ancak kıs-mîdir. Çünkü, gelişmiş memleketleri diğerlerinden tefrik eden sadece, bina, makina, alât-edavat v.s. gibi maddî sermaye unsurlarındaki fazlalık olmayıp, aynı zamanda bilgi, ilmî tradisiyon, v.s. gibi manevî unsurlardaki ilerilik ve üstünlüktür. Bir ân için, Amerika Birleşik Devletleri gibi bir memlekette, bir harp veya bir zelzele veya başka bir felâket neticesi bütün maddî sermayenin, makina, bina, sulama tesisleri, enerji santralleri, v.s. nin tamamen tahribe uğradığını farzetsek; ancak bu felâkette nüfusça ehemmiyetli bir

[7] United Nations Publications 1951, II. B. 4. Vol. 1. sa. 1-109.

zayıf olmamış, Hükümet mekanizması, tahsil terbiye ve bilgi müesseseleri aynen mahfuz kalmış bulunsa; Amerika için bu felâketten kurtularak evvelki durumuna yeniden kavuşmak gayet kısa bir zaman meselesidir. (İkinci Dünya Harbinden sonraki Almanya'da bu misal fiilen tecelli etmiştir.)

Fakat, misal aksi şekilde tertiplenir ve Amerikada maddî sermaye unsurlarının aynen mahfuz kalmasına mukabil, bugünkü ilmî bilgi, ilim an'anesi, zekâ ve kabiliyetin tamamen söndüğü (veya memleketin vahşilerin istilâsına uğrayıp bugünkü nüfustan hiçbir esar kalmadığı) farzedilirse, durum maddî sermayenin yok olmasına kıyasla çok daha fecidir.

Geri kalmış bulunan ve iktisadî kalkınma plânı sayesinde inkişaf ettirilmesi arzu edilen bir memleket için sermayenin ehemmiyet derecesini en iyi belirtecek misalin aysbergler olduğu söylenmektedir. Gerçekten, nasıl aysbergler'in sadece 1/10 i su yüzünde gözüktür ve 9/10 u su içinde bulunursa, iktisadî kalkınma da maddî sermayenin arzettiği ehemmiyette, aysbergin su yüzündeki nisbetinden ibaret olup, asıl mesele % 90 ı teşkil eden su içindeki diğer faktörlerin ihzarındadır.

Demek oluyor ki, geliştirilecek olan bir memlekette sadece nüfus başına isabet eden fizikî sermaye miktarını, İngilterede veya Amerikada nüfus başına düşen nisbete yükseltmek suretile meselelerin halledileceğini ve aynı hayat seviyesinin elde edileceğini düşünmek tamamen hatalıdır. O halde, iktisadî kalkınma plânlarının tertibinde sırf liman, baraj v.s. gibi fizikî sermayeyi artırma projelerine ehemmiyet verip, «intangible capital - manevî sermaye» denilen maarif, sıhhat, ilmî araştırma mevzularının ihmal edilmesi asla caiz değildir. Halkın sadece gözle görülen unsurlara itibar ettiğini, gözle görülmeyenlere inanmayacağını düşünmek te isabetli addedilemez. Gözle görülmeyen bu unsurlar iktisadî gelişmenin asıl önemli faktörleri olabilirler. Tehlike, iktisadî kalkınma plânlarının ekseriya bu hakikati ihmal etmelerindedir [8].

Şu halde biz, bütçe ile mukayesesine çalışacağımız iktisadî kalkınma plânının bu esaslara riayetkâr olarak hazırlandığını ve gerek maddî, gerek manevî kalkınma projelerine ehemmiyetleri nisbetlerle mütenasiben yer verdiğini kabul edelim; ve kalkınma plânının ikinci prensibinin mahiyetini de kısaca belirtmeğe çalışalım.

[8] Singer; a.g.m., s. 1-3.

2 — *Mütakabil irtibat (interrelation) prensibi.*

Bu prensibe göre, bir kalkınma plânının ihtiva ettiği projeleri başlıca iki gruba ayırmak mümkündür.

Birinci grubu «üst kademe yahut ana tesislere ait projeler» — ikinci gurubu «doğrudan müstahsil olan projeler» teşkil eder.

Üst kademe denilen birinci gurubu, bir ekonomik sistem dahilinde istihsal yapılabilmesi için evvelemerde bulunması lüzumlu olan tesisler teşkil etmektedir. Bu guruba dahil en mühim kalemler mesken inşaatı, münakale, enerji ve sulama tesisleridir. Bütün bu kalemlerden hiçbiri, istihlâk edilebilecek hiçbir şey istihsaline yaramazlar.

Ancak daha sonradır ki, istihlâk maddeleri istihsaline yarayan fabrika ve tesislere ait projeler gelir ki, bunlar ikinci gurubu teşkil ederler.

İşte bir (iktisadî) kalkınma plânının tanzimine başlarken karşılaşılan en mühim meselelerden biri de bu iki gurubun mütakabil nisbetinin tayin ve tesbitidir.

Bu nisbet öyle bir noktada tayin edilmelidir ki, asıl istihlâk maddeleri istihsaline hizmet edecek fabrika ve tesislerin kurulup verimli ve randımanlı bir şekilde işleyebilmesi için lüzumlu olan üst kademe tesisleri (ana tesisler) de zamanında hazırlanmış bulunsun. Meselâ, bir ziraî kalkınma projesini ele alınız. Diyelim ki, nebatî yağ istihsalini artırmak üzere bir mıntıkayı geliştirmek istiyorsunuz. Sizin ziraî islahat projeniz tatbik mevkiine konulduğu vakit, bu proje için lüzumlu traktör, buldozer ve yol makinalarını o sahaya taşımağa acaba nakliye şebekesi müsait midir? Yine, acaba burada çalışacak işçiler için mesken olmağa müsait yerler var mıdır? İşte bunlar, üst kademe projesinin önceden veya ikinci gurup projelerle aynı zamanda tasarlayıp gerçekleştirilmesi icabeden hususlardır. Bu itibarla ziraî kalkınma plânı sadece asıl ziraî işlerin değil, aynı zamanda üst kademedeki bu ana tesislerin de tahakkuk ettirilmesini nazarı itibara almakla mükelleftir.

Az gelişmiş memleketlerde ekseriya karşılaşılan durum ikinci guruba dahil projelerin tahakkuku için zarurî olan ilk veya üst kademedeki ana tesislerin kifayetsiz bulunmasıdır. O halde, istihsalini arttıracak ikinci kademedeki fabrika ve tesislerin ihtiyaç gösterdiği ana tesislerin de kurulması lâzımdır. Bu ise, asıl istihsal yapacak olan tesislerin ve binnetice o istihsal maddelerinin maliyetini çok yükseltecektir.

Filhakika ana tesisler bizatihî müstahsil vaziyette olmadıkları için, mukabilinde hiçbir şey elde etmeden bunlara uzun müddet ve pek çok para dökmek icabedecektir.

Meselâ kurulacak bir veya birkaç fabrika için evvelâ o mıntı-kada bir mendirek inşa etmek, liman tesislerini geliştirmek, bir demiryolu, bir kara yolu yapmak, kullanılacak makineler için tamir ve servis kolaylıkları hazırlamak, çalıştırılacak işçiler için mesken temin etmek lâzım gelecek ise, hem istihsale başlamak için geçecek zaman bir hayli uzayacak, hem de kalkınma projesi çok daha pahalıya mal olacak, demektir.

Bununla beraber, bu ana tesislerden masrafı sakınmak veya kısmak, veyahut ta asıl kuvveti doğrudan doğruya müstahsil olan tesislere verip yol, enerji, v.s. gibi tesisler bakımından mevcutla iktifaya kalkışmak asla caiz değildir.

Bu itibarla ana tesislerin kurulmasının zaman ve sermaye bakımından hasıl edeceği yükleri, zarurî masraf meyanında kabul edip kalkınma plânının ona göre tanzim olunması ve ileride asıl müstahsil tesisler kurulunca bunların istenildiği veçhile çalışıp gelişmesine mani olmamasının sağlanması lâzımdır [9].

O halde biz de, mukayeseye esas ittihaz edeceğimiz iktisadî kalkınma plânında bu ikinci prensibe de riayet edilmiş olduğunu kabul edelim.

İktisadî kalkınma plânlarının tanziminde riyeti icabeden iki ana prensip, şimdi telhis ettiklerimiz olmakla beraber bunlara bağlı diğer bir çok kaide ve esaslar daha mevcuttur. Şu kadar ki, bu konuşmanın mahdut süresi içinde onların da takdim ve izahına imkân yoktur.

Bahis mevzuu ettiğimiz prensipler iktisadî kalkınma plânlarında sermaye meseleleriyle ilgili olanlardır. Halbuki, bir noktaî nazara göre, iktisadî kalkınma doğrudan doğruya sermaye yatırımı projeleri ile başlamaz. Daha doğrusu, bhusus az gelişmiş memleketler için, yatırım projeleri iktisadî kalkınmanın ilk değil, belki ikinci hatvesi olmalıdır.

Az gelişmiş memleketler için ilk yapılacak iş, iktisadî kalkınmanın para harcanmaksızın, sermaye sarfedilmeksizin nasıl harekete getirileceğini araştırmaktır.

Bu memleketlerin iktisat şûrası, plân dairesi, iktisadî istatistikler, millî gelir ve millî muhasebe hesapları v.s. gibi lüzumlu ikti-

[9] Singer; a.g.m., s. 3-10.

sadı müesseseleri, kurarak masrafsız olarak ifası mümkün olan herşeyi yapmadan, doğrudan doğruya sermayeye dayanan projeleri öne almaları mahdud kaynakların israfını mucip olan umumî bir hatadır [10].

Bu itibarla biz, bütçe ile mukayeseye esas ittihaz edeceğimiz iktisadî kalkınma plânının bu hatadan dahi salim olduğunu ve memlekette kalkınmanın evvelâ lüzumlu ana müesseseler yaratılmak suretiyle harekete getirildiğini ve bilâhare mahdud sermaye kaynaklarının da tecemmu ve karşılıklı irtibat prensiplerine riayetkâr bir iktisadî kalkınma plânı dahilinde harekete getirildiğini, farz edelim.

Kısaca ideal denebilecek bir kalkınma plânının mevcudiyetin kabul ile bu plâna tereddüp eden vazife ve fonksiyonların senelik bütçe vasıtasile ifa edilip edilemeyeceğini araştıralım.

IV — BÜTÇE İLE İKTİSADİ KALKINMA PLÂNININ MUKAYESESİ

Bu mukayesenin başlıca, müddet, muhteva, hukukî mahiyetleri, deruhte ettikleri fonksiyonları ve tâbi oldukları prensipler bakımından yapılması mümkündür.

A — Müddet bakımından :

Bütçe için yıllık olma, müddet bakımından bugün dahi bir prensip kıymet ve ehemmiyetini muhafaza etmektedir. Senenin, ticarette, ziraatte, istatistikte ve sair bir çok sahalarda zaman ölçüsü olarak kullanılması ve esas vasfı tahmine istinat etme olan bütçe için tahminleri isabetle yapılmasına, demokratik memleketlerde meclislerin hükümetleri muttarit bir şekilde murakabe etmesine imkân vermesi itibariledir ki, bütçenin senelik olması kaidesine hemen bütün memleketler hâlâ riayet edegelmektedirler.

Buna mukabil, iktisadî plânın farik vasıflarından biri 4-5 senelik veya 6-7 senelik bir devreye şâmil bulunmasıdır.

Bir bakıma bütçenin yıllık olarak tanzim, tasdik ve tatbik edilmesinden hasıl olan mahzurları bertaraf gayesiledir ki, ilk defa program tahsisatı kanunları ile fevkalâde bütçeler meydana çıkmaya başlamış ve zamanla gelişerek bugünkü iktisadî plânların doğmasına müncer olmuştur.

[10] Singer: a.g.m., s. 31.

O halde, esas fonksiyonu malî bir muvazene yerine iktisadî bir muvazene tesisine çalışmak ve memlekette yüksek seviyede bir istihlal ve çalışma kudreti sağlamak olan iktisadî plânlar da hikmeti vücutları itibarile bir seneden daha uzun bir devreye ve meselâ 4-5 senelik bir süreye şâmil olmak zorundadırlar.

Demek oluyor ki, müddet bakımından bütçe ile iktisadî plân arasında sarîh ve kesin bir fark mevcuttur.

B — Muhteva ve şümül bakımından :

Bütçenin muhtevasını belirtmek üzere klâsik tariflerden birini tekrarlıyabiliriz :

«Bütçe, Devlet devair ve müessesatının senevî varidat ve masarîf muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına me-zuniyet veren bir kanundur» [11].

Bu tarîfin delâlet ettiği üzere, bütçe, sadece Devletin yıllık gelir ve gider tahminlerini göstermektedir. İktisadî kalkınma plânına gelince, bu plân bir defa Devletten başka mülhak, hususî v.s. neviden bütçeleri bulunan diğer âmme hükmi şahsiyetleri de dahil olduğu halde ekonominin tekmil âmme sektörüne, saniyen hususî ekonomi sektörüne de şâmidir veya şâmil olmak lâzımdır.

Diğer bir ifade ile, plânda, ekonominin bütününe şâmil olan bir görüşün bulunması, iktisadî hayatın cüzülerini teşkil eden ferdî kararların toplanmasından husule gelen küllî kemmiyet münasebetlerinin kavranması ve bunların meydana çıkardığı temayüllerin sevk ve idare edilmesi bahis mevzuudur [12].

Bundan başka, iktisadî plân, bütçe gibi sadece gelir ve gider tahmini yapmaz; fakat gaye ve vasıtalar tesbit eder.

Vakıa, bütçenin masarîf tahsisatının o bütçe vasıtası ile ulaşılabilecek gayelere, varidat muhammenatının ise bu gayenin tahakkukunu mümkün kılacak vasıtalara delâlet ettiği şeklinde bir tefsir yapılması düşünülebilir. Şu kadar ki, aslında bütçe için tahsisat ve masraf dahi bir vasıttadan ibarettir. Gaye, belki bu masrafın taallük ettiği hizmetin ifa edilmesidir.

Herhalü-kârda, bütçede sadece Devletin (Hükümetin), bir sene zarfında ifa etmek isteyeceği masrafların tesbiti ile iktifa edilmektedir. Halbuki, iktisadî plânın mevcudiyeti için ekonominin âmme

[11] Muhasebeci Umumiye Kanunu, madde 6.

[12] Yalçın (A.): a.g.m., Forum, sayı 75, s. 8.

sektöründen başka hususî sektörüne de şâmil olarak sarih gayelerin tesbit edilmesi ve buna ulaştıracak vasıtaların da (malî, iktisadî, maddî, manevî) açıkça ve etraflıca tayin olunması şarttır. Öyle ki, plân sayesinde istihlâk, yatırım, ithalât, tasarruf temayülleri ile âmme masraflarını tayin eden kararlar arasında, iktisadî politikamın ana hedeflerine göre, bir ahenk vücade getirmek, yani bu temayüller arasındaki sürtüşmeleri önleyerek onları şuurulu bir şekilde yeniden tanzim ve idare etmek, mümkün olsun.

C — Hukukî mahiyetleri bakımından :

An'anevi mânasile bütçe bir âmme hukuku müessesesidir. Bütçe, teşriî kuvvet (veya müdevver selâhiyetle onun yerine kaim olan makam) tarafından tasdik olunan bir hukukî muameledir.

Burada, bütçenin hem şekli hem maddî bakımdan bir kanun veya sadece şekli bakımdan bir kanun fakat maddî bakımdan bir şart tasarruf, veyahut ta muhtelit mahiyeti haiz bir hukukî muamele olup olmadığı münakaşalarına girmeye lüzum yoktur. Herhalde bütçenin teşriî kuvvet tarafından tasdik edilmiş olmak itibarile cebrî bir kuvveti haiz bulunduğu muhakkaktır. Buna mukabil iktisadî kalkınma plânları henüz memleketlerin ekserisinde teşriî tasdikten mahrum ve kanun kuvvetini haiz olmaktan uzak olduğu gibi maddî bakımdan da ne bir kanun, ne de bir şart tasarruf teşkil ederler.

Halen, iktisadî plânların teşriî kuvvet tarafından tasdik edilerek cebrî bir tatbik kuvvetini iktisap ettiği sadece iki memleket vardır. Bunlardan birisi otoriter bir rejimin mümessili olan Sovyet Rusya, diğeri ise demokrat bir memleket olan Norveçtir [13].

A.B.D. ki, iktisadî plân veya ekonomik bütçe yerine geçen «Başkan raporu», İngilteredeki «Economic Survey»'ler, hattâ iktisadî kalkınma plânının tipik örneğini vermiş olan Fransadaki «Monnet plânı», parlâmentolara takdim edilmekle beraber onların tasdikine tâbi değildirler.

Yanlış anlaşılacak için belirtelim ki, Fransadaki Monnet plânının tanzim ve tatbik edilmesi yetkisi Hükûmete (3 Ocak 1946 tarihli) kanunla verilmiştir. Ancak bizatihi plân ayrıca tasdik olunmamıştır.

Kısaca, bütçe ile iktisadî plânın hukukî mahiyetleri arasındaki farkı, birincinin teşriî tasdike tabi ve kanun kuvvetini haiz olması,

[13] Laufenburger (H.) : a.g.e., (Mukayeseli Maliye), s. 88, 100-113.

diğerinin bu tasdik ve kuvvetten mahrum bulunması şeklinde ifade etmek mümkündür.

D — Tâbi oldukları prensipler bakımından bütçe ile iktisadî kalkınma plânının mukayesesi :

Deruhte ettiği fonksiyonları yerine getirebilmesi için bütçenin muayyen prensip ve kaidelere göre hazırlanması, yine muayyen kaidelere uygun olarak tasdik, tatbik ve murakabe edilmesi icabettiği malûmdur.

Klâsik maliye literatürünün bilhassa ehemmiyetle riayetini tavsiye ettiği bu prensiplerin başlıcaları umumiyet, birlik, alenîlik, vuzuh, doğruluk, önceden mezuniyet, senelik olma ve (denklik) prensipleridir.

İktisadî kalkınma plânının riayet etmesi icabeden prensiplerin ise, başlıca tecemmu ve karşılıklı irtibat prensibi olduğu daha evvel zikredilmişti.

Sırf lâfız itibariyle yapılacak bir karşılaştırmada bütçe ile iktisadî plân arasında tâbi oldukları prensipler bakımından hiçbir müşterek cihetin bulunmadığı intibai hasıl olabilir. Fakat biraz daha yakından yapılacak mukayese, iktisadî plânın da bütçenin riayet etmesi icabeden kaide ve prensiplerin bir çoğuna tâbi olması gerektiğinin anlaşılmasına imkân verir.

Filhakika, bir defa iktisadî plânın da *vuzuh*, *alenîlik* ve *doğruluk* prensiplerine tâbi olması icabettiğinde en ufak bir tereddüt yoktur. Doğruluk prensibi, samimiyet ve tahminlerde isabet diye iki tâli kaideye ayrılarak mütalâa edilirse, bu kaidelerin bütçe için olduğu kadar iktisadî plân için de arzettiği ehemmiyet izahtan müstağni bulunur. Vazih olmayan, samimiyet ve isabetten mahrum bulunan bir iktisadî plânın kendinden beklenen hiçbir vazife ve fonksiyonu ifa etmesine imkân olmayacağı aşikârdır. Alenîlik prensibi ise, bütçeye olduğu kadar, iktisadî plâna da demokratik olma vasfını verecek başlıca kaidedir.

Muasır birtakım maliyecilerin kıymetten düşmüş ve zamanını geçirmiş bir kaide gibi gördükleri birlik prensibine gelince :

Geçen sene, yine Maliye Enstitüsünde yaptığımız bir konuşmada [14], modern yazarlardan ezümle Prof. Hicks'e iltihakla belirt-

[14] Feyzioğlu (B.N.): «Bütçe birliği ve konsolide bütçe hesapları», İst. Üniversitesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri 2, Sene 1956, s. 101-116.

tiğimiz üzere, birlik kaidesi muasır bütçeler için terk edilmesi değil, belki ıslah edilerek yine riayet olunması icabeden prensiplerdendir.

Zamanımızda umumî Devlet bütçesinden başka mülhak ve muhtar bütün âmme idare ve müesseselerine ait bütçe hesaplarının konsolide bir bütçe hesabında birleştirilmesi suretile, modern bütçelerde de birliğin sağlanması, bilhassa bütçenin kalkınma fonksiyonunu yerine getirebilmesi bakımından, mutlaka ve dikkatle riyeti icabeden bir husustur. Aynı veçhile, eğer bir memlekette muhtelif ve mütenevvi iktisadî plân ve projeler mevcut ise, totaliter evsaftaki umumî plân mahiyetini iktisap etmesine ihtiyaç olmadan bu plân ve projelerin tevhid edilmesine lüzum ve ihtiyaç vardır. Kısaca, ahenlik, vuzuh, samimiyet ve tahminlerde isabet prensipleri kadar modern anlamdaki birlik prensibi de, bütçe ile iktisadî plânın müstereken riayet etmeleri icabeden prensiplerdendir.

Denklik, muvazene prensibi de, keza her iki müessesenin zâtında mündemiç bulunan ve bu itibarla iştirak halinde oldukları bir prensiptir.

Buna mukabil, bütçenin hukukî mahiyetinden neş'et eden önceden mezuniyet, maşrafların tahsisi prensipleri ile kontrol fonksiyonun gerektirdiği umumiyet, gayri sâfi usul ve ademi tahsis prensiplerinin iktisadî plân hakkında da belki tavsiyeye şayan olmakla beraber riyeti zarurî bulunmayan kaideler olduğu söylenebilir.

Bütün bu iştirak noktalarına rağmen, bütçe ile iktisadî plânı yekdiğerinden tefrik eden en mühim faktör, müddet ve muhtevalarına müteallik olan prensip ve kaideler ile fonksiyonlarıdır.

E — Fonksiyonları bakımından :

Bütçe ile iktisadî plânı yekdiğerinden tefrik eden bilhassa deruhte ettikleri fonksiyonlardır.

Gerçekten, klâsik bütçelere başlıca dört fonksiyon ve modern bütçelere beş fonksiyon izafe edildiği halde, iktisadî plâna nihayet bir veya iki fonksiyon izafe edilmesi mümkündür.

a — Evvelâ, bütçeye has olup, iktisadî plâna taallûku olmayan fonksiyonları zikredelim.

Bunlar, bütçenin siyasi, hukukî ve kontrol fonksiyonlarıdır.

aa — Bütçenin siyasi fonksiyonu, bütçe için dahi izafidir; yani muayyen bir siyasi rejime malik olan Devletlere münhasırdır. Şöyle

ki, siyasî fonksiyon, bütçeyi bütün âmme idaresinin seyrine tesir edecek bir vasıta olarak kullanılmaktan ibaret bulunduğu cihetle, ancak parlâmentoların hükümetleri kontrol ve murakabe hakkına malik olduğu memleketlerde bahis mevzuu olabilir; ve bittabii eski ve yeni diktatörlüklerde bütçe için bu mânada siyasî bir vazife ve fonksiyon düşünülemez [15].

İktisadî kalkınma plânının, bir defa bütün âmme idaresine taallûku olmaması, saniyen teşriî kuvvetin tasdikine tâbi bulunmaması itibariyle demokrasilerde dahi, bütçeninkine müşabih siyasî bir fonksiyonu haiz olmadığı söylenebilir.

Umumî Devlet plânının tatbik edildiği Sovyet Rusya'da ise, rejimin otoriter mahiyeti dolayısıyla siyasî bir fonksiyon esasen bahis konusu değildir.

bb — *Bütçenin hukukî fonksiyonu*, onun hukukî mahiyetinden neş'et etmekte ve idarî faaliyeti, kelimenin geniş manasında, kanunî normlara bağlamağı istihdaf etmektedir. Şu suretle ki, bütçe dışı veya bütçeye mugayir bütün idarî tedbir ve muameleler gayri kanunî addedilmekte ve binnetice bu nevi muamelelere yine kanunen derpiş olunan cezaların tatbiki icabetmektedir [16].

Bütçe bu hukukî kudreti, bir kanun olması dolayısıyla iktisap ettiği cihetle, kanun vasfını haiz olmayan bilcümle plânların ve bu arada iktisadî kalkınma plânının hukukî bir fonksiyonu olamayacağı tabiidir.

cc — *Bütçenin kontrol fonksiyonuna gelince :*

Devlet maliyesinin önceden tesbit edilen esas kaide ve hadlere uygun bir tarzda idare edilip edilmediği hususunun murakabesi mânasını taşıyan bu fonksiyon, bütçenin diğer bütün fonksiyonlarının, bhusus siyasî ve hukukî fonksiyonun mütemmimi durumundadır [17].

Siyasî ve hukukî fonksiyondan mahrum bulunması itibarile, iktisadî kalkınma plânının murakabe fonksiyonu da haiz olmadığı söylenebilir [18].

[15] Neumark (F.): Maliyeye dair tetkikler, 3 bası, İstanbul 1950, s. 243. (Erginay Akif): Mukayeseli bütçe, Ankara 1957, s. 12.

[16] Neumark; a.g.e., s. 243, Sur (F.H.): Maliye Dersleri, Ankara, 1947, Cilt 2, s. 110.

[17] Neumark; a.g.e., s. 243-244, Sur; a.g.e., s. 110, Erginay; a.g.e., s. 13.

[18] Bununla beraber, demokrasilerde iktisadî kalkınma plânının, umumî manada siyasî murakabe, yani Hükümeti tenkitte bir vasıta hizmetini görmesi mümkündür.

b — Bütçe ile iktisadî plânda müsterek olan fonksiyonlar

Daha evvel zikredilenlere mukabil iktisadî fonksiyon ile konjonktürel fonksiyonun bütçeye olduğu kadar iktisadî plâna da izafe edilmesi mümkündür.

aa — İktisadî fonksiyon :

Bütçenin iktisadî - malî fonksiyonu, malî idarenin mufasal bir tertiplemeye tâbi tutulmasını, yani yapılacak işlerde ehemmi muhimme tercih edilerek âmme masraflarının âmme varidatına denk hale getirilmesini istihdaf eder.

Bütçenin iktisadî - malî fonksiyonu her nevi siyasî rejimde mu-teber ve bütçe fikrinin esasında mündemiğtir.

Bunun gibi, umumiyetle iktisadî plânda ve hususile iktisadî kal-kınma plânında da mahdüt kaynaklar ve sermaye ile gayri mahdüt ihtiyaçlar arasında tercih ve tayin olunan muayyen ve belirli gaye-lere erişilmesi mahsuddur. Kısaca, bütçede olduğu gibi, iktisadî kal-kınma plânında da kaynakları ve ihtiyaçları denkleştirme ve bunun için de ihtiyaçlar arasında tercihler, takdim ve tehirlere yapma ba-his konusu olduğu cihetle iktisadî fonksiyonun her iki müessesenin esasında mevcut olduğu söylenebilir.

Şu kadar ki, iktisadî bir plân, sadece âmme varidatı ve âmme masarifi arasında değil, ferdî kararların meydana getirdiği hususî istihlâk, yatırım ve ithalât talebi ile içtimaî kararlarla tayin olu-nan âmme istihlâki ve talebini muta olarak almayı ve bunlara isti-naden millî istihsal, ihracat ve tasarruf kudreti ile ithalât, millî istihlâk ve yatırım kudretleri arasında bir muvazene tesisi gaye edi-nir. Kısaca, bütçenin iktisadî fonksiyonu çok dar ve mahdüt oldu-ğu halde, iktisadî plânınki çok daha geniş ve şâmildir.

bb — Konjonktürel fonksiyona gelince :

Adı geçen fonksiyon da bütçeye olduğu kadar iktisadî plâna da taallûku olan diğeri bir vazifeyi, adeta bütçe ile iktisadî plânı yekdiğerine tedahül ettiren müsterek bir gayeyi ifade eder.

Şöyle ki, nasıl bütçe bu fonksiyonu ile millet ekonomisinde be-liren enflasyonist ve deflasyonist temayüllere karşı koymak sure-tile, «tam çalışmayı», tahakkuk ettirmeye çalışırsa, iktisadî plân da netice itibariyle millî ekonomide bir tam çalışma sağlanmasına yar-dım maksadiyle tanzim ve tertip olunur. Bu fonksiyon nasıl büt-çeyi, klâsik maliyenin altın kaidesi olan senelik muvazene prensibin-den uzaklaştırarak konjonktürün durumuna göre onu bir açık veya

bir varidat fazlası vermeğe tevcih ediyorsa, bhusus konjonktürün depresyon devrelerinde tatbikine geçilmesi tavsiye olunan ve büyük nafia işlerine girişilmesini veya memleket iktisadının gerektirdiği temel tesislerin kurulmasını derpiş eden iktisadî kalkınma plânlarından beklenen de bundan başka bir şey değildir.

Şu kadar ki, ilk nazarda bütçe ile iktisadî kalkınma plânını bu derece yakınlığa getiren bu fonksiyon üzerinde bir nebze daha durulursa, yine arada önemli bir farkın mevcudiyeti müşahade olunabilir. Şöyle ki :

Bütçenin konjonktürel fonksiyonu, tâbir caiz ise sadece memleketin iktisadî statükosunu muhafazayı gaye edinir. Statükoya halel verebilecek enflasyonist ve deflasyonist temayüllerin bertaraf olunması ile de iktifa eder. Memleket ekonomisi bir göl veya baraja teşbih olunursa, bütçenin konjonktürel fonksiyonu bu göl veya barajda çeşitli sebeplerle vukubulacak dalgalanmaları izale ettiği nisbette muvaffak olmuş addedilebilir.

Halbuki iktisadî kalkınma plânının gayesi sadece bu dalgalanmaları önlemekten ibaret değildir. Kalkınma plânları, münasip zamanlarda tatbik konulmakla fiihakika konjonktür dalgalanmalarına (hususile depresyona) mani olabilir veya onun derecesini çok hafifletebilir. Fakat, kalkınma plânından beklenen asıl gaye, teşbihe avdetle ifade edersek, sadece göl veya barajdaki dalgalanmaları tahfif ve izaleden ibaret olmayıp bu göl veya barajdaki su seviyesini yükseltmektir. Kısaca kalkınma plânından beklenen memleket ekonomisinin yatırım, istihsal, ihracat imkânlarını arttırarak millî gelir seviyesini yükseltmektir. Bahis mevzuu olan iktisaden geri kalmış bir memleket ise, onu, enerji kaynakları, sınaî tesisler v.s. gibi maddî sermaye unsurları ile olduğu kadar, maarif, sıhhat ve benzeri tesisler ile de takviye ederek ilerlemiş memleketler seviyesine ulaştırmaktır.

V — NETİCE

Buraya kadar verilen izahlar ve yapılan tahlillerle, bütçe ile iktisadî plânın benzeyen ve ayrılan cihetlerini telhisen görmüş bulunuyoruz.

Şimdi, bütün bu tahlilleri bir neticeye raptetmek üzere, başlangıçtaki sualimizi son bir defa daha tekrarlıyalım.

Acaba, bütçe, bazı müşterek fonksiyon ve prensiplere sahip olduğu için iktisadî kalkınma plânının vazifesini görebilir mi? Yoksa,

iktisadî kalkınma hususunda mutlaka ayrıca bir plân tanziminde zaruret var mıdır?

İki müesseenin müşterek ve farklı noktalarının kıymetlendirilmesi suretile bu suale nihai bir cevap ita etmek mümkündür.

Bütçe, Devletin gelir ve giderlerini tesbit eden bir âmme hukuğu müessesesidir. Siyasî, hukukî ve murakabe fonksiyonlarını lâ-yi-kiyle yerine getirebilmek için bütçe, senelik olarak tanzim ve tatbik başlanmadan önce tasdik olunmak zorundadır.

İktisadî plân ise, esas itibariyle bütün iktisadî, malî faktörleri nazarı itibara alarak, memleket ekonomisini (âmme ve hususî ekonomi sektörlerine şâmil bir şekilde) muayyen gayelere ulaştırmak için faydalanılacak vasıta ve tedbirleri derpiş eden ve ancak 4-5 sene gibi uzun bir devrede tatbik olunabilecek olan bir müessesedir.

Bütçe konjonktürel ve kalkınmaya müteveccih fonksiyonlar deruhte ve kabul ettiği takdir ve nisbette iktisadî plânın istifade edeceği vasıtaların en mühimlerinden biri meyanına girer. Ancak bir tek vasıtayı esas müesseenin yerine ikame etmek nasıl mümkün olmazsa, bütçenin de iktisadî plânın vazife ve fonksiyonunu görmesi ve onun yerine kaim olması imkânı yoktur.

Tecrübe ve tatbikattan başka ilmî tahlil ve mukayeseler bu ciheti tesbit etmektedir. Her sene bütçeye (veya bütçelere) dercedilen bilmüme yatırım tahsisatının mutlaka, daha önceden ihzar ve tanzim edilmiş bulunan bir kalkınma plânına uygun olarak tayin ve tesbit olunması lâzımdır.

Böyle yapılmayıp da, evvelâ her yıl değişen kararlarla bütçelere yatırım tahsisatları koyup, sonradan bunların bir araya getirilmesi ile kalkınma plânının meydana çıkacağını söylemek, adeta arabayı atların önüne koşmağa benzer.

Bu düşüncedeki hatayı şöyle bir teşbihle belki daha iyice belirtmek mümkündür.

Bir bina veya inşaatın plânlı veya plânsız olarak yapılması mümkündür. Plâna göre yapılan binada, henüz inşaata başlanmadan kaç kat olacağı, kapı ve penceresinin, ocak ve bacasının nerede bulunacağı, kaçlık demir, potrel kullanılacağı, ne kadar harç, çimento v.s. gideceği bilinir. Öyle ki, asıl binanın daha temeli kazılmadan bütün hesapları hazırdır ve istenirse minyatür maketi de ortaya konabilir.

Fakat plânsız olarak da bir inşaata girişilmek mümkündür. Artık bu inşaatı canınızın istediği gibi yapar veya yaptırılırsınız. Her katı, her odası için aklınıza geldiği gibi bir tertip tutturur, nihayet,

ustanızın az çok bir tecrübesi varsa ortaya bir yapı çıkartır ve çatısını kapattırabilirsiniz.

Ancak, akabinde zuhur eden ve edecek olan bir çok aksaklık ve eksiklerin binanın teşkilâtındaki tenâkuzların sebeplerini baştan bir plân yapılmamasına atfeden bir dostunuzun tenkidinden kurtulmak için hemen bir mimar çağırır ve ikmal edilmiş binanın plânını kâğıt üzerine çizdirir ve plânımızın mevcut olduğunu o mü'iz dostunuza gösterebilirsiniz. Ancak, sonradan yapılan bu plân sizin inşaatınızdaki aksaklıkların düzelmesi için hiç bir fayda sağlamaz. Tâ ki, onu yıkıp yeni baştan, önceden dört başı mamûr olarak hazırlanmış bir plâna uygun şekilde inşa ettirmeğe koyulasınız.

İşte, bütçelere vaz'edilen envestisman tahsisatlarının bir araya getirilmesi ile bir iktisadî kalkınma plânı meydana çıkarmak istemek, binayı rast gele yaptırdıktan sonra plânını çizdirmeğe benzetilebilir.

Bu itibarla, ilim ve tecrübenin gösterdiği yoldan gitmek ve senelik bütçelerin bir iktisadî plânın yerini tutamayacağını kabul ederek, iktisadî plânı bütçeye değil, bütçeyi iktisadî kalkınma plânına uygun olarak tanzim ve tertip etmekten başka bir yol olmadığının kabul ve teslimi gerektir.

İstanbul, 13 Mayıs 1957

5815 SAYILI KANUNUN 2 nci MADDESİ C BENDİNİN TAHLİL VE TENKİDİ

TALİB GÜRAN

Hileli vergi suçları 5815 sayılı kanunun A, B, C bendlerinde yer almaktadır. Biz bugün C bendindeki hileli vergi suçlarını tetkik edeceğiz.

Efendim, evvelâ mevzuumuz maddenin bendi midir ? yoksa fıkrası mıdır ? daha başlangıçta bir tereddüde düşmekteyiz. Biz C bendi diyoruz amma bu bentte A bendi fıkrası olarak ifade ediliyor. Yani maddede A, B, C bendleri fıkrası olarak gösterilmektedir. Fakat buna mukabıl 3 üncü maddede 2 nci maddenin A, B, C bendlerinden bahsedilmektedir. Görüyoruz ki, tetkik mevzuumuz kanunun 2 nci maddesine göre fıkrası, 3 üncü maddesine göre ise bendidir. Bu hatanın bir an evvel düzeltilmesi şayanı arzudur. Biz bu farklı tâbirlerden doğru olduğunu zannettiğimiz bend tâbirini kullanacağız.

C bendine göre : A bendinin 1-6 ncı fıkralarında yazılı hareketleri, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülûlünden önce tesbit edilenler (bu hareketlerin vergi ziyamı mucip olup olmadığına bakılmaksızın) ; hileli vergi suçu işlemiş olurlar. Demek ki, suçun tekevvünü için evvelâ A bendinin 1-6 ncı fıkralarında yazılı hareketler işlenmiş olmalı, sonra da bu hareketler vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülûlünden önce tesbit edilmiş bulunmalıdır.

İlk bakışta C bendindeki suç, A bendinde yer alan suçun nakıs teşebbüs halinden ibaret gibi görülüyor. Fail, A bendindeki suçu işlemek kasdiyle bu suçun husulüne muktezi fiilleri icraya başlamış, fakat verginin tahakkuk zamanından önce tesbit edilmiştir. Bu tesbit yani yakalama keyfiyeti de, fiilini ikmâl edebilmesini önleyen ve elinde olmayan esbabı maniadır. Fakat, A ve C bendlerinde yer alan bu iki suç birbirlerinden daima bu kadar kolay tefrik edemiyoruz. İcrai hareketler tamamen birbirinin aynı olmasına rağmen fiil mücerred tesbit edildiği zaman bakımından A veya C bendine giren suç teşkil edebiliyor. Yani C bendindeki suç, daima A bendindeki suçun icrai hareketlerinin bir kısmından ibaret kalmıyor. Bazan da tamamı olabiliyor. Meselâ: gelir vergisinde takvim

yılı olan vergilendirme dönemini takip eden yılın Mart ayı, beyanname verme süresidir. Bu ay içinde mükellefler beyannamelerini ikametgâhları vergi dairesine şahsen verebilecekleri gibi, işlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla de gönderebilirler. Bir mükellef farzediniz ki, vergilendirme döneminde A bendine giren hileli hareketlere tevessül etmiş ve mart bidayetinde beyannamesini işlerinin bağlı bulunduğu vergi dairesi vasıtasıyla ikametgâhı vergi dairesine göndermiştir. Yani A bendine giren suçun bütün icrai hareketlerini ikmâl etmiştir. Buna rağmen tarh edilen verginin kendisine tebliği suretiyle tahakkukundan evvel hileli hareketi tesbit edilirse, suç yine C bendine girer. Buna mukabil mükellef, beyanname vermese dahi, vergi tahakkuk zamanından sonra tesbit vaki olursa, suç A bendine uygundur. O halde bu iki suçu birbirlerinden ayıran mümeyyiz vasıf icrai hareketler değildir. Hileli hareketin muayyen bir zamandan evvel veya sonra tesbit edilmiş olmasıdır. Esasen A bendindeki suçun cezalandırılabilmesi için vergi ziyasını tevliit etmiş olması şarttır. Bu şart tahakkuk etmedikçe failine ceza verilemeyeceğine göre, teşebbüs hali de bahis mevzuu olamaz. Bu bakımdan C bendinde yer alan suç, A bendindeki suçun teşebbüs hali değildir. C bendinde yazılı haller, kanunda müstakil bir suç olarak yer almasaydı, bu fiillerin A bendinin teşebbüs hali olarak cezalandırılması mümkün olamazdı. Kanunun esbabı mucibe layihasında ifadesini bulduğu veçhile; ceza müeyyidesinin gayesi, vergi ziyasını önlemek olduğuna göre, vergi ziyayı meydana gelinceye kadar, mükellefin hileli hareketlerine seyirci kalmayıp, bu hareketleri daha bidayette tesbit ve cezalandırmak için C bendinin kanunda yer alması zaruridir.

A bendindeki suç ile, C bendindeki suç birbirinden ayıran diğer bir hususiyet: A bendindeki suçun icrai hareketleri ikmâl edildikten ve tahakkuk zamanı hulûl ettikten sonra, failin artık bundan rücu etmesi gayri mümkün olduğu halde; C bendindeki suçun icrai hareketleri ikmâl edilmiş olmasına rağmen, tesbitine kadar failin bundan rücu etmesinin mümkün olmasıdır.

C bendindeki suçun faili, hileli hareketlerini, tesbitten önce düzeltirse, suçluluk hali kalmaz. Fakat, A bendindeki suç, bir kerre işlendikten sonra, failin her hangi bir hareketi ile suçluluk kalkmaz. Filhakika, A bendindeki suçun faili ıslah ve pişmanlık müessesesinin şartlarını yerine getirerek suçunu cezalandırılmaz bir hale koyabilir. İslah ve pişmanlık müessesesinin şartları, ancak suç meydana geldikten sonra yerine getirilebilir ve bu hal suçluluğu

kaldırmaz, suça ceza tatbikini önler. Halbuki, C bendindeki suçta hileli hareketin düzeltilmesi suçluluğu ortadan kaldırır. Yine, C bendindeki suç, ancak tesbit ile cezalandırılır, tesbitten sonra ise failin artık ıslah ve pişmanlık müessesesinden faydalanmasına maddeten imkân kalmaz.

C bendindeki suçun da, A bendindeki suç gibi teşebbüs hali yoktur. Zira; hileli hareketin icrası sırasında değil, icrasından sonra tesbit edilmiş olması lâzımdır.

Suçun cezalandırılması için, tesbitin şart olduğunu söylemiştik. Bu tesbiti kim yapacaktır? Gerçi, C bendinde tesbitin kimin tarafından yapılmış olması lâzım geleceği musarrah değilse de, kanaatimizce hileli hareketleri vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tesbit etmelidir. Zira, Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesine göre, vergi incelemesinden maksat, defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır. Bu maksatla mükellefin defterlerini ancak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tetkik edebilirler. Vergi Usul Kanunumuzun 125 inci maddesinde de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gösterilmiştir. O halde vergi ile alâkalı hileli hareketleri de, onlar tesbit etmelidir. Nitekim, vergi suçlarının cezalandırılmasında usulü gösteren 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesinden de ancak vergi incelemesine yetkili olanların tesbit ettiği hileli vergi suçlarından dolayı âmme dâvası açılabileceği anlaşılıyor. O kadar ki, bu maddede C. Müddeiumumilerinin meydana çıkardıkları hileli vergi suçları için (tesbit etmek) tâbiri değil, (ittila hasıl etmek) tabiri kullanılmış ve C. Müddeiumumilerinin dahi hileli vergi suçunu tesbit edemeyecekleri böyle bir suçun işlendiğine ittila hasıl ederse, tesbiti vergi incelemesine yetkili olanlara bırakacakları gösterilmiştir. Diğer bazı memurlar da türlü sebeplerle mükellefin defterlerini tetkik edebilir. Bilhassa Millî Korunma teşkilâtında vazife almış memurlar, mükellef tüccarın Millî Korunma Kanununa muhalif bir hareketi olup olmadığını tahkik maksadıyla, defterlerini tetkik ederler, maliyet hesaplarını yaparlar, faturaların hakiki maliyet ve satış fiyatını ifade edip etmediğini araştırırlar. Bu arada sahte faturalar kullanıldığını, maliyetin şişirildiğini hakiki satış fiyatının faturalara yazılmadığını tesbit etmeleri de mümkündür. Fakat bütün bu tesbitler Millî Korunma Kanununa muhalif bir fiilin tahkikiyle alâkalıdır. Ödenmesi lâzım gelen vergiyi tesbit için yapılmış bir inceleme değildir. Bu itibarla C bendine giren fiilin cezalandırılmasını mümkün kılmaz. Eğer, mü-

kellef, Millî Korunma memurları tarafından tesbit edilmiş hileli hareketini, meselâ; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikayı vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit edilmeden düzeltecek olursa, cezalandırılmaz. Tatbikattan bir misal verelim :

Toptancı bir manifatura tüccarının, perakendeci tüccarlara fa-hiş fiyatla mal sattığını haber alan Millî Korunma memurları, ken-dilerini Anadolu'da bir şehirde manifatura mağazaları olan peraken-deci tüccarın gibi göstererek, toptancı tüccara mal almak üzere gidiyorlar. Toplar indiriliyor, pazarlık yapıp mutabık kalınıyor. Mallar paket yapıp, bedeli ödeniyor. İş faturaya gelince, tüccar, hakikî satış fiyatının dúnunda kâr haddine uygun bir fatura tanzim ediyor. Bundan sonra, memurlar hüviyet varakalarını çıkararak keyfiyeti zabıt varakasıyla tesbit ediyorlar. Toptancı tüccar hak-kında hem kâr haddi fevkinde mal satmak suretiyle Millî Korun-ma Kanununa muhalefetten, hem de, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzim etmek suretiyle hileli vergi suçu işlemekten, İs-tanbul Dokuzuncu Asliye Ceza Mahkemesine ayrı iki âmme dâvası açıldı. Mahkeme, fiili sabit görerek, Millî Korunma Kanununa mu-halefetten mahkûmiyet kararı verdiği halde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikanın vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tes-bit edilmemiş olması bakımından hileli vergi suçundan beraet ka-rarı vermiştir. Bundan bir netice daha çıkıyor : C bendine giren suçta, mükellef hileli hareketlerini, incelemeye yetkili olan tara-fından tesbit edilmeden önce kendiliğinden düzeltmeyip, elinde ol-mayan esbap dolayısıyla buna mecbur kalsa dahi, suçluluk hali ba-his mevzuu olamaz.

Vergi Usul Kanununun 125 inci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar, tâdat edilirken, Hesap Uzman Muavinleri unutul-muştur. Buna mukabil 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesinde, He-sap Uzman Muavinleri yaptıkları hesap incelemesi sırasında hileli vergi suçu tesbit ederlerse, doğrudan doğruya C. Müddeiumimilik-lerine bildirecekleri musarrahdır. Demek ki, Hesap Uzman Muavin-leri de, vergi incelemesine yetkilidirler. İki madde arasındaki bu fark, tatbikatta tereddütlere sebebiyet vermektedir. B bendinin tet-kiki sırasında da söylediğimiz gibi 125 inci maddeye Hesap Uzman Muavinleri ilâve edilerek bu tereddüt izale olunmalıdır.

C bendindeki suçun tekevvünü için, A bendinin 1-6 ncı fıkrala-rında yer alan hileli hareketler, vergi tahakkuk zamanından önce yapılmış olmalıdır. Bunu, kanun metninde pek açık olarak görüyo-ruz. Hileli hareketin, verginin tahakkuk zamanından önce tesbiti

şart olduğuna göre, şüphesiz icrası da bu zamanın hulûlünden önce olmalıdır. Bu nokta üzerinde biraz durmak istiyoruz :

Vergi incelemesine tâbi olan mükelleflere nisbetle, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar pek mahdut sayıdadır. Bu itibardır ki, vergi incelemeleri umumiyetle, verginin tahakkukundan çok sonra yapılabilmekte, vergilendirme dönemi içinde yapılan incelemeler ise, daha ziyade ihbar gibi, fevkalâde ve istisnâî hallere inhisar etmektedir. Bunun da böyle olması bir zarurettir. Hal böyle olunca, verginin noksan olarak tahakkukundan sonra mükellef, geçmiş vergilendirme dönemindeki muamelâtında hileli hareketlere tevessül ederse, ne olacaktır? Bir misal ile maksadımızı ifadeye çalışalım : Mükellef geçmiş vergilendirme döneminde hileli vergi suçu işlemiş ve verginin noksan tahakkukuna sebebiyet vermiştir. Bundan sonra, vergi incelemesine yetkili olanların ticarethanesine gelerek incelemeye başladıklarını görünce, defterlerinin geçmiş döneme ait ve hileli vergi suçunun meydana çıkmasını temin edecek sahifelerini yok edip, yerlerine başka sahifeler koyarsa veya mevcudiyeti sabit olan defter ve vesikalarını ibraz etmezse, ve bu hal incelemeye yetkili olanlar tarafından tesbit edilirse ne olacaktır? Bu fiilin, C bendine giren suçu teşkil etmeyeceği açık. Çünkü, gerek hileli hareket ve gerekse onun tesbiti keyfiyeti, verginin tahakkuk zamanından sonra vâki olmuştur. A bendine giren suçu da teşkil etmez, zira ait olduğu vergilendirme dönemi içinde yapılmadığı cihetle, o dönem vergisinin ziyana sebebiyet vermemiş, esasen ziyaa uğratılmış bir verginin incelemede meydana çıkmasına engel olmuştur. Görülüyor ki, bu hareket mükellefin yanına kâr kalmaktadır. Kanunda açık bir kapı kalmıştır. Buradan suçlular kolaylıkla kaçabilmektedir.

Sizlere tatbikattan iki misâl arzedeyim: belki aramızda bu hâdiselerin vergi incelemesini yapmış olan arkadaşlar vardır, hatırlayacaklardır.

Bir mükelleften vergi incelemesi sırasında defterleri istenilmiş. Mükellef, — her halde geçmiş vergilendirme döneminde hileli hareketleri olacak ki — defterlerini ibrazdan çekiniyor. Türlü bahanelerle incelemeye yetkili olanları atlatmaya çalışıyor. Defterlerim muhasebecide, kendisi burada yok. Gelince ibraz ederim, diyor. Bir mehil alıyor. Mehil geçiyor, bu defa ticarî işleri için Anadoluya gittiğini bildirerek tekrar mehil istiyor. Hasılı, bir türlü defterlerini ibraz etmiyor. Nihayet hakkında defterlerini gizlemek suretiyle hileli vergi suçu işlemekten âmme dâvası açılıyor. Mükellef,

duruşmanın devamı müddetince de mahkemede defterlerini ibraz etmemiştir. İstanbul Yedinci Asliye Ceza Mahkemesinde bakılan bu dâva, fiil vergi ziyasını mucip olmadığından beraetle neticelenmiştir.

Diğer bir hadise : Mükellef, vegilendirme döneminde 30.000 lirayı mütecevaz iplik satışı yaptığı halde, açıktan kesdiği faturaları malı alan tüccara veriyor. Bunları defterlerine geçirmediği gibi, beyannamesinde de göstermiyor. Müteakip vergilendirme döneminde malı alan tüccarın vergi incelemesini yapmakta olan Hesap Uzmanı, bu faturaları görüyor. Tarihlerine göre, sıra numarası takip etmemeleri nazarı dikkatini celp ediyor. Derhal mükellefin vergi incelemesine başlayarak faturaların kayıt dışı kaldığını tesbit ediyor. Mükellefin bu tesbit edilen fiili, A bendinin 7 nci fıkrasına tevafuk etmektedir. Cezalandırılabilmesi için, vergi ziyasına sebebiyet vermiş olması şarttır. İmzalı faturalarının ele geçmiş olması karşısında, mükellef yaptığı satışları inkâr edemiyor. Fakat, fiilin vergi ziyasını mucip olmadığını göstermek için, ipliği aldığı fiyata, kârsız devrettiğini iddia ederek, deftere tâbi olmayan bir mükelleften alelacele temin ettiği faturaları ibraz ediyor. Bu faturalarda alış fiyatı, satış fiyatına uygundur. Bu suretle mükellefin defterlerinde ve beyannamesinde göstermediği hasılat, sözde vergi ziyasını mucip olmamıştır. Fakat, Hesap Uzmanı, deftere tâbi olmayan mükellefin hakikatte satış yapmadığını, bu faturaları küçük bir menfaat mukabili verdiğini de kat'i olarak tesbite muvaffak oluyor. Demek ki, deftere tâbi olmayan mükellefin verdiği faturalar da, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalardır. Dâvaya, İstanbul Dokuzuncu Asliye Ceza Mahkemesinde bakıldı. Netice ne oldu? Mükellef, ancak hesap uzmanının tesbit ettiği diğer hileli vergi suçlarından mahkûm edildi. Açıktan fatura verene gelince : Cürüm delillerini yok etmekten Türk Ceza Kanununun 296 nci maddesiyle cezalandırıldı. Bu hareketi, unsurları ve cezalandırılma şartı tahakkuk etmediği için hileli vergi suçu kabul edilmedi. Çünkü, hakikî satışı ifade etmeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan bu vesikalar, verginin tahakkukundan sonra tanzim ve kullanılmıştı. Yine bu faturalar, bir vergi ziyasını mucip olmamıştı. A bendinin 7 nci fıkrasına uyan suçun Hesap Uzmanı tarafından meydana çıkarılmasını önlemek için kullanılmıştı.

A bendinin 6 nci fıkrasında (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere defter veya vesikaların ibraz edilmemesi, gizlemek demek olduğu) musarrahdır. O halde eğer ta-

hakkuk zamanından evvel yapılan vergi incelemesi sırasında defter ve vesikalar ibraz edilmezse fiil vergi ziyasını mucip olup olmadığına bakılmaksızın, C bendine giren suç teşkil eder. Fakat tahakkuk zamanından sonra yapılan vergi incelemesinde, defter ve vesikalar ibraz edilmezse, fiil A bendine giren suç teşkil eder ve vergi ziyasını mucip olamayacağından, faili cezalandırılmaz. Halbuki, A bendinin 6 ncı fıkrasındaki hükmün yalnız tahakkuk zamanından evvel yapılacak vergi incelemeleri için vaz' edilmediği şüphesizdir. Kanun, vergi incelemesinin sâlim bir neticeye varmasını temin için, B bendinde ceza hukukunun ana prensiplerinden ayrılarak mükellefi dahi, kendi aleyhinde beyana icbar ederken, A bendindeki hareketlerin cezalandırılması için verginin tahakkuk zamanından evvel irtikâp ve tesbitini veyahut, vergi ziyasını mucip olmasını şart koyarak hileli vergi suçunu teşkil eden bir çok fiillerin cezasız kalmasını intaç etmiştir. A bendi bugünkü mevzuumuz dışında kaldığı için teferruata girmeyeceğiz; ancak, kısaca şu noktaya işaret edelim ki; bu bendde yazılı hareketlerden çift defter kullanmak ve bir vergilendirme döneminde muayyen miktar hasılat kazanç ve iradı gizlemek halleri müstesna, diğer bütün hareketler geçmiş vergilendirme döneminde yapılmış hileli hareketleri örtmek için verginin tahakkukundan sonra, vergi incelemesi sırasında yapılabilir ve bütün bu hareketler maddenin aradığı şartların tahakkuk edememesi yüzünden cezasız kalır. O halde ne yapılmalıdır? Kanaatimizce, A ve C bendlerini aynen muhafaza etmekle beraber, B bendine, A bendinde yazılı hareketleri vergi incelemesini yanlış yollara sevk etmek kasdiyle yapanlar hakkında bir hüküm ilâve etmelidir. Bu suretle açık kapının kapatılmış olacağını zannediyoruz.

Vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre nedir?

C bendinde yer alan suç, A bendindeki suçtan ayıran vergi tahakkuk süresidir. Bu süre hulûl edince, C bendindeki suç, A bendindeki suçla münkalip olacaktır. O halde mevzuumuz bakımından, vergi tahakkuk süresi son derece mühimdir :

Süre deyince, bir başlangıcı, bir de sonu olan muayyen bir müddet anlıyoruz. İtiraz süresi, temyiz süresi, bilgi verme süresi gibi. Nitekim, Vergi Usul Kanunumuzun 14 üncü maddesi de, süreyi böyle anlamamız icap ettiğini gösteriyor. Bu maddeye göre, vergi muamelelerinde ve ihtilâflarında süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde ise, tebliğ tarihinden başlamak üzere 15 günden aşağı olamaz. Yani, sürenin bir mebdai ve bir sonu vardır. Vergi kanunlarımızı tetkik edince, bu mânada bir

tahakkuk süresi olmadığını görüyoruz. Verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. (Gelir Vergisi 22). Bu ise, muayyen müddetler arasında olmaz. Yani süre ile alâkalı değildir. Filhakika istisnalarını bir tarafa bırakırsak, gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılı (Gelir Vergisi 95) ve beyanname verme müddeti ise, müteakip yılın Mart ayıdır (Gelir Vergisi 77). Gelir vergisi mükellefleri Mart ayının bi-dayetinden, son günü akşamına kadar beyannamelerini verebilirler. Fakat bu bir aylık süre, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre olmayıp, beyanname verme süresidir. Kanunda kullanılan bu tâbir verginin tahakkukuna has ve münhasır bir sürenin mevcudiyetini ifade etmesi bakımından hatalıdır. Böyle bir süre olmadığına göre, acaba kanun vazı neyi kasdetmektedir? Bunu esbabı mucibe lâ-yihasından anlamak mümkün oluyor. Bakınız, esbabı mucibe lâ-yihası C bendinin sebebi vaz'ını ne suretle izah ediyor. Aynen okuyorum : «Vergi ziyayı, Usul Kanunundaki tâbirine göre, ancak vergilendirme dönemleri geçtikten sonra, ya verginin tahakkukuna mani olmak, veyahutta hiç tahakkuk ettirmemek suretiyle tecelli etmektedir. Bu itibarla henüz vergi tarh zamanı gelmeden evvel yapılmış hileler tesbit edildiği takdirde, bunların yukarıda I numaralı kısımdaki — yani A bendindeki — vergi hilelerine idhalen cezalandırılmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak, istenilen tedbirlerde cezaların önleyicilik vasfını haiz olması, ön plânda tutulduğundan vergi ziyayı hâdis olmadan evvel ve vergiyi kaçırmak veya ziyaa uğratmak gayesi güdülmek suretiyle tasaddi edilen veya taallûk ettikleri verginin kaçırılmasına zemin teşkil edecek mahiyet arzeden, vergi hilelerinin tesbitlerini müteakip cezalandırılmaları gerekli bulunmaktadır. Bu nevi hilelerin müeyyidesi müncer olacakları vergi ziyayı hadisesiyle irtibatlandırılmaksızın uygulanmak, fakat ziyaa sebebiyet vermiş hilelerden daha hafif olmak üzere, üç aydan bir seneye kadar hapisden ibarettir.» Demek ki, esbabı mucibe lâ-yihasına göre, C bendi henüz tarh zamanı gelmeden ve vergi ziyayı hâdis olmadan tesbit edilen hilelerin cezasız kalmaması için kanunda yer almıştır. Esbabı mucibe lâ-yihasında tarh zamanı gelmeden evvel, denilmiş olmasına rağmen, metinde mademki sarahaten (tahakkuk) tabiri kullanılmıştır. O halde vazı kanunun tahakkuk süresinden, tahakkuk zamanını kasdettiğini anlıyoruz. Esasen, tahakkuk süresi diye bir süre olmadığına göre başka mâna da veremeyiz. Şu halde, hileli hareket tahakkuk zamanından önce tesbit edilirse, C bendinde yer alan suçu teşkil edecektir. Böyle olunca, vergi ne

zaman tahakkuk eder? Bu nokta üzerinde durmamız icap ediyor. Her verginin, hattâ aynı verginin muhtelif çeşitlerinin tahakkuk zamanı farklıdır. Gelir Vergisinde istisnalarını bir tarafa bırakacak olursak, mükellefler yıllık beyannamelerini müteakip yılın mart ayında ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesine vermeğe veya işlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla yollamağa mecburdurlar (Gelir Vergisi Kanunu 77). Beyanname ile bildirilen gelirlerin vergisi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile veya başka vergi dairesi vasıtasıyla gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden üç gün içinde tarh olunur (Gelir Vergisi Kanununun 96). Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya girmesidir (Usul K. 22). O halde hileli hareketlerin taallük ettiği verginin bu safhaya gelmesine kadar tesbiti C bendine giren suçu teşkil edecektir. Görülüyor ki, her mükellefin vergisinin tahakkuku aynı anda olmuyor. Mükellefin beyannamesini verdiği tarihe ve vergi dairesine gönderdiği şekle göre değişiyor. Muayyen ve kat'î bir zaman yok. Mükellef beyannamesini mart ayının son günü, işlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla gönderirse, vergisinin tahakkuku mart ayından sonraya kalır. Buna mukabil, mart ayı bidayetinde ikametgâhı vergi dairesine verirse, o anda vergisi tahakkuk eder. Vergi tahakkuk ettiği andan itibaren artık C bendi bahis mevzuu olamaz. Bir mükellef farzedelim, vergilendirme döneminde hileli hareketlere tevessül etmiştir. Eğer mart ayında beyannamesini vermeden hileli hareketleri tesbit edilirse, suçu C bendine girer, fakat mart ayı bidayetinde beyannamesini vererek, vergisini noksan tahakkuk ettirdikten sonra, yine mart ayı içinde hileli hareketleri tesbit edilirse, artık suçu C bendine değil, A bendine girer. Bu mükellefin mart ayı sonuna kadar beyanname verebileceği, veya verdiği beyannameyi düzeltilebileceği vergi tahakkuk zamanının henüz geçmediği iddia olunamaz. Zira, beyannamenin mart ayı bidayetinde verilmesi de kanuna uygundur. Ve bu beyannamenin verilmesi ile, vergi zamanında tahakkuk etmiştir. Eğer, mükellef mücbir sebepler dışında beyanname vermezse, bu takdirde en geç mart ayının son günü beyannamesini vermek mecburiyetinde olduğuna ve o gün beyannamenin verilmesiyle nazari olarak vergi tarh ve tebliğ edilerek, tahakkuk edeceğine göre, martın son gününe kadar fiilin tesbiti C bendine, ondan sonra ise A bendine tevafuk eder.

Şu noktaya da işaret edelim : bizce hileli hareketin mükellefin beyannamesini verdiği ana kadar değil, vergisinin noksan tahak-

kuk ettiği ana kadar tesbiti C bendine girer. Beyannamenin verilmesiyle tahakkuk zamanı hulûl etmiş kabul edilemez. Beyannamenin verilmesinden sonra, yapılacak tarh ve tebliğ ameliyeleri vardır. Ancak bunlar da yapıldıktan sonra, tahakkuk zamanı hulûl etmiş olur. C bendinde (verginin tahakkukundan evvel) tâbiri kullanılmış olması sebebi her halde mükellefin beyanname vermemesi yüzünden tahakkuk gecikirse, fiilin A bendine girmesini temindir. Fakat (vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre) tabiri de hatalıdır. Verginin tahakkukuna has ve münhasır bir süre olduğu intibaini vermektedir. (Süre) kelimesini (zaman) olarak değiştirecek olursak, metin oldukça vuzuh kazanacaktır. Daha iyisi (verginin tahakkuk ettiği veya tahakkuk etmesi gerektiği andan evvel) şeklinde değiştirilmesi muvafık olur sanırız.

Metinde (vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre) tâbiri kullanılmış olması tatbikatta her vergi için bir tahakkuk süresi aranmasına yol açmış ve gelir vergisinde umumiyetle mart ayının tahakkuk süresi olduğu, bu ayın girmesiyle tahakkuk süresinin başlayacağı son günü akşamı da biteceği ileri sürülmüştür. Hatta o kadar ki, hileli hareketin ancak mart ayı içinde tesbit edilmesi halinde, C bendine giren suç teşkil edeceğini bundan evvel tesbit edilen hileli hareketlerin suç olmayacağı kanunun mükellefe vergilendirme döneminde yaptığı hileli hareketleri düzeltmesi için, mart ayı bidayetine kadar imkân bahşettiği, ancak, mart ayında hilesini düzeltmez ve bu hal tesbit edilirse, suçun tekevvün etmiş olacağı fikri ortaya atılmıştır. Bu şüphesiz hatalıdır. Eğer, mart ayı gelir vergisinin tahakkuku için kanunda belli edilen süre olsaydı, daha bu ayın bidayetinde tesbit edilen hileli hareketlerin C bendine değil, A bendine giren suç teşkil etmesi icap ederdi. Zira, C bendi tahakkuk süresinin hulûlünden önce tesbit edilen hileli hareketleri cezalandırmaktadır. Hulûl kelimesinin mânası ise malûm olduğu üzere dahil olmak, gelip çatmaktır.

Bazı kimselerde kanunda belli edilen tahakkuk süresini vergilendirme dönemi ile beyanname verme müddetini kapsayan zaman olarak, yani vergi alacağını meydana getiren olayın vukuu veya hukûkî durumun tekemmülünden, verginin tahakkukuna kadar geçen müddet olarak kabul etmek istiyorlar. Eğer, C bendinde (hulûl) tâbiri kullanılmayıp, (sona ermek) tabiri kullanılmış olsaydı, belki bu görüş doğru olabilirdi. Biz, biraz evvel de arzettiğimiz gibi, vergi tahakkuk süresi diye kanunda belli edilmiş bir süre bulunmadığı, C bendinde kullanılan bu tabirin hatalı olduğu kanaatindeyiz.

C bendinde, hileli hareketin tesbiti için bir başlangıç gösterilmemiş de, hileli hareketin yapıldığı andan, vergi tahakkuk zamanına kadar tesbitin C bendindeki suçu teşkil edeceği yani hileli hareketin tesbitin suç olmadığı bir devre bulunmadığı şüphesizdir.

Vergi kanunlarında, vergi tahakkuk zamanları vergi emniyetini sağlamak, verginin tahakkukunu bütçe yılı ile ayarlamak, mükellefin iktisadî durumunu ve vergi borcunu ödeme gücünü sarsmamak gibi, tamamen iktisadî ve malî mülâhazalarla tesbit edilmiş bulunmaktadır. Nitekim bütçede varıdatın mühim kısmını teşkil eden gelir vergilerinde ana kaide olarak tahakkuk zamanının malî yıl başlangıcı olduğunu görüyoruz. Fakat, ölüm veya mükellefiyetin kalkmasını mucip diğer hallerde vergi tahakkukunu, yine mart ayına kadar bırakmak, vergi emniyeti bakımından mahzurlu bulunmuş, diğer taraftan ölen mükellefin mirasçılara veya mükellefiyeti kalkan şahsa işleri tasfiye ve hesapları kapamak için de, dört aylık bir mühlet verilmesi zarurî görülmüştür. Bunun gibi, yine vergi emniyeti mülâhazasıyla takvim yılı içinde memleketi terk edecek mükellefler, terke tekaddüm eden onbeş gün içinde vergilerini tahakkuk ettirmeye mecbur kılınmışlardır. Yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükellefiyete tâbi eşhas, gayri menkul-lerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde ettikleri kazançlarla arızî kazançlarını iktisap tarihinden itibaren onbeş gün içinde münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Bunların her an memleketi terk etmeleri ihtimali gözönünde tutularak, vergi emniyetini sağlamak için tahakkukun mart ayına bırakılması mahzurlu görülmüş, ana kaideden ayrılarak istisnâî hüküm konulmuştur. Serbest meslek erbabı ile, hizmet erbabının muhtasar beyannamelerini vermek, hattâ vergilerini ödemek mecburiyeti, bu mükellefiere değil, onları istihdam edenlere tahmil olunmuş, bu suretle bir taraftan hizmet erbabının vergi borcu tahtı emniyete alındığı gibi, diğer taraftan da bu mükelleflerin müterakim vergi borcu ödemeye mecbur kalarak sıkıntıya düşmeleri önlenmiştir. Görüyoruz ki, vergi tahakkuk zamanları tesbit edilirken yalnız malî ve iktisadî prensiplere dayanılmış, ceza hukuku prensipleri hiç düşünülmemiştir. Esasen düşünülmesine de maddeten imkân yoktur. Zira, vergi tahakkuk zamanlarının tesbiti sırasında henüz hileli vergi suçları mevzuatımıza girmemişti. Fakat, 5815 sayılı kanunun mer'iyetile hileli vergi suçları mevzuatımızda yer alınca vergi tahakkuk zamanları birden bu suçların maddî unsuru oluver-

diler. Bu halin ceza hukuku bakımından mahzurlu neticeler tevhit ettiğini görüyoruz. Bir kaç misâl verelim :

Ana kaide olarak, mükellefler beyannamelerini ikametgâhları vergi dairelerine şahsen verirler. Fakat, iş yeri ile ikametgâhı aynı şehirde olmayan mükelleflerin beyanname verileceği sırada işlerini güçlerini terkederek ikametgâhları vergi dairelerine gitmeye mecbur kalmamaları için, beyannamelerini iş yerlerindeki vergi daireleri vasıtasıyla, ikametgâhları vergi dairesine göndermeleri uygun görülmüştür. Bu suretle ikametgâhları iş yerlerinde olmayan mükelleflerin vergisinin bir müddet geç tahakkuk edeceği tabiidir. Hazine aleyhine olan bu hal, mükellefin iş durumunu sarsmamak için kanunda yer almış olmalıdır. Fakat, bakınız bundan suçun tekevvününde nasıl bir durum meydana geliyor : Hileli hareketlere tevessül etmiş mükellef beyannamesini, meselâ; şahsen İstanbuldaki ikametgâhı vergi dairesine verirse, o anda tarhedilen vergi kendisine tebliğ olunarak tahakkuk edeceğinden artık fiili A bendine giren suç teşkil edecektir. Eğer mükellef iş yerinin bağlı olduğu İstanbuldaki vergi dairesi vasıtasıyla, bilfarz Van'daki ikametgâhı vergi dairesine beyannamesini gönderecek olursa, beyannamenin posta ile Van'a gitmesi, Van vergi dairesine vusulünden üç gün sonra tarhin yapılması ve nihayet İstanbul'daki adresine tebliği için günler geçecektir. Bu müddet geçinceye kadar da hileli hareketlerin tesbiti C bendine giren suç teşkil eder. Halbuki, fail bakımından arada hiç bir fark yok. Her iki halde de, hileli hareketlere tevessül eden mükellef beyannamesini vermiştir. Artık ondan sonra cereyan eden tarh ameliyesiyle kendisi alâkalı değildir.

Dar mükellefiyete tâbi ve yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeye mecbur olmayan bir mükellefin gayri menkul satışından elde ettiği kazancın vergisi, kazancın iktisabı tarihinden itibaren en çok onbeş gün içinde tahakkuk edecektir. Böyle bir mükellef, bir sene içinde müteaddit gayri menkul satmış olsa, her satış müstakil bir suç mevzuu olacaktır. Buna mukabil, yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellefin bütün bir sene içinde sattığı müteaddit gayri menkulden elde ettiği kazancın vergisi ise, ancak bir suça mevzu olur. Bu halin vergi emniyetini sağlamak zaruretinden doğduğunu kabul edebiliriz. Fakat hizmet erbabının gelir vergisindeki tahakkuk zamanlarından tahaddüs eden vaziyetin ceza hukuku bakımından müdafaasına imkân göremiyoruz.

Tevkif yoluyla ödenen bu vergilerde vergilendirme dönemleri ve dolayısıyla vergi tahakkuk zamanları hizmet erbabı mükellefin veya ona iş veren müessesenin durumuna göre değişmektedir.

İstihkak sahibi mükellef, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde ise, kendisine iş veren müessese tarafından her ay ücretinden tevkif edilen vergi ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirildiği halde, bu mükellefin vergisi yıllık beyanname ile tahakkuk edeceğinden vergi tahakkuk zamanı yine geçmiş takvim yılını takip eden yılın mart ayıdır.

İstihkak sahibi mükellef yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde değilse, bu takdirde verginin tahakkuk zamanı kendisine iş veren müessesenin durumuna göre değişiyor.

İstihkak sahibine iş veren müessese 10 dan fazla hizmet erbabı çalıştırıyorsa bir ay zarfında yaptığı ödemelerden tevkif ettiği gelir vergisini ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmeye mecburdur. Yani bu hizmet erbabının vergi tahakkuk zamanı ücretini aldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamı hulûl eder.

İstihkak sahibine iş veren müessese 10 dan az hizmet erbabı çalıştırıyorsa, bağlı olduğu vergi dairesine evvelden haber vermek şartıyla muhtasar beyannamesini her ay yerine üç ayda bir verebilir. Yani, hizmet erbabının vergi tahakkuk zamanı, ücreti aldığı aydan üç ay sonra hulûl eder. Bütün bu kaideler, bir taraftan mükelleflere kolaylık göstermek, bir taraftan da vergi emniyetini sağlamak için konulmuştur. Fakat, bakınız, suçun tekevvününde nasıl bir netice meydana geliyor. Maksadımızı bir misalle izaha çalışalım :

Bir iş veren mükellef farzediniz ki, geçmiş iki vergilendirme döneminde zarar etmiştir. Üçüncü sene kârını bir miktar fazla gösterse dahi geçmiş iki sene zararı mahsup edilince, vergi ödemek mecburiyetinde kalmıyacaktır. İşte, bu durumda olan mükelleflerin çalıştırdıkları hizmet erbabına verdikleri ücreti noksan göstermeleri menfaatlerine uygun gelebilir. Zira, verdiği ücreti noksan göstermek, kendisine bir vergi ödeme külfeti tahmil etmediği halde çalıştırdığı işinin daha az vergi vermesini sağlar. Bu suretle kaçırıldığı vergiyi, çalıştırdığı işçi ile paylaşması mümkündür.

Şimdi, iki hizmet erbabı düşünelim : Birisi 10 dan fazla, diğeri 10 dan az işçisi olan müessesede çalışmaktadırlar. Kendilerine iş veren müessese biraz evvel arzettiğimiz durumdadır. Noksan vergi

ödemek için, iş mukavelelerinde aylık ücreti düşük göstermek suretiyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzim etmişlerdir. Bu iki hizmet erbabından, 10 dan fazla işçisi olan müessesede çalışanın fiili her ayın 21 inci günü, A bendine giren suçu teşkil ettiği halde, 10 dan az işçisi olan müessesede çalışanın fiili ancak üç ayda bir A bendine giren suçu teşkil eder. Halbuki, bu iki hizmet erbabı arasında işledikleri suç bakımından en ufak bir fark yoktur. Kendilerine iş veren müessesenin 10 dan az veya çok işçi çalıştırması, bu neticeyi tevliid etmektedir.

Nihayet, üçüncü bir hizmet erbabı düşünelim : Yine aynı şekilde bir müessesede çalışmaktadır. Ve mukavelesinde ücretini noksan göstermiştir. Fakat bu hizmet erbabının babadan kalma gayrimenkulleri vardır. Yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetindedir. Her ay ücretinden tevkif edilen gelir vergisi, müteakip ayın 20 nci günü kendisine iş veren müessese tarafından muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirildiği halde bu hizmet erbabının vergi tahakkuk zamanı vergilendirme dönemini teşkil eden geçmiş takvim yılını takip eden mart ayında hülûl eder. Yani, 10 dan fazla işçisi olan bir müessesede çalışan iki hizmet erbabından başka bir geliri olmayanın fiili her ayın 21 inci günü, A bendine giren suçu teşkil ettiği halde, başka gelirleri olanın fiili ancak 15 ay sonra A bendine giren suçu teşkil edecek, ondan evvel tesbiti ise C bendine tevafuk edecektir. Bu iki hizmet erbabı arasında bir fark varsa, o da, birisinin yalnız ücreti ile geçinen işçi, diğerinin ise ücretinden başka geliri olan işçi olmalarıdır. Ve bunlardan himayeye lâyık olanı her halde yalnız ücretiyle geçinmek mecburiyetindeki işçidir. Halbuki, aksine onun suçu daha ağır oluyor.

Bu misalleri daha da çoğaltmak mümkündür. Görüyoruz ki, A bendinde yer alan suç ile, C bendinde yer alan suçu yalnız vergi tahakkuk zamanı ile tefrik daima adalete muvafık olamıyor.

Sözlerime son verirken, tatbikattan edindiğim naçiz fikirlerimi bu çatı altında söylemek imkânını bana bahşeden Maliye Enstitüsü sayın mensuplarına ve beni dinlemek lûtfunda bulunan sizlere şükranlarımı arz ederim.

Istanbul, 16 Mayıs 1957

MÜŞTEREK PİYASA VE DOĞURDUĞU MALİ MESELELER

Doçent Dr. MEMDUH YAŞA

I

İkinci Dünya Harbinden sonra, Avrupa memleketleri arasında ticaretin serbestleştirilmesi, hatta daha ileri giderek, bu memleketlerin ekonomik sahada birleştirilmesi gayesinde devamlı surette çalışılmıştır. Bu çalışmalar, harbi takip eden ilk senelerden, hususile 1948 den itibaren mevya vermeye başlamıştır. 1948 yılında kurulan Avrupa İktisadî İşbirliği; bu teşkilâta dahil memleketler arasında ticaretin serbestleştirilmesi mevzuunda atılan müsbet adımlar; G.A.T.T. 'in imzalanması ve E.P.U.'nun kurulması suretiyle gerçekleştirilen çok taraflı tediye rejimi, bu bakımdan bilhassa zikre değer. Ancak, bu müesseseler, ithalâta miktar itibariyle konulan tahditlerin hepsini, ihracatta milletlerarası rekabeti bozan prim v.s. tedbirleri kaldıramamış, diğer bir deyişle yüzde yüz bir dış ticaret serbestisi yaratamamıştır. Diğer taraftan, bu müessese ve tedbirlerin Avrupa memleketleri ekonomileri için ifade ettiği müşterek gayret, esas itibariyle dış ticaret sahasına taallük etmiş, ekonomilerin heyeti umumiyesine sirayeti mahdut kalmıştır. Nihayet, her memleket dilediği vakit geriye adımlar atmakta, kendini oldukça serbest telâkki etmiş, müşterek gayeler hiç bir vakit millî hesapların üstünde tutulmamıştır.

Sayı itibariyle, daha mahdut memleketler arasında kurulmuş olmakla beraber, mahiyeti bakımından daha geniş bir işbirliğini ifade eden ilk müessese, Avrupa Kömür ve Çelik Birliği olmuştur. Bilindiği gibi, 1951 de kurulmuş olan bu birlik; Fransa, Batı Almanya, İtalya ve Bénélux memleketleri arasında kömür - çelik ekonomisine taallük eden bütün meselelerde müşterek bir politika tâkip edilmesini sağlamıştır. Diğer bir ifade ile, altı memleket 1951 den beri kömür - çelik mevzuunda adeta bir tek ekonomi haline gelmiş bulunmaktadırlar. Kömür ve çeliğin modern endüstride temel unsurlardan en mühim ikisini teşkil ettikleri düşünüldüğü takdirde, bu birliğin büyük bir ehemmiyet taşıdığı ve altı memleket arasında en geniş mânasile bir iktisadî beraberlik yaratmaya müsait bir ze-

min teşkil ettiği kabul olunabilir. Gerçekten, arada bilhassa siyasî bakımdan bazı hayal kırıklıklarına rağmen, altı memleket arasında daha geniş bir birlik kurma gayretleri bundan sonra hiç durmamıştır. Bu gayretlerin 25 Mart 1957 tarihinde gayeye varmış olduğunu görmekteyiz. Zikredilen tarihte Romada, altı memleketi tek pazar haline koyan «Müşterek Piyasa Anlaşması» imzalanmıştır. Fransa, Almanya, İtalya ve Bénélux memleketleri, aynı günde «Euratom» u tesis eden yani atom enerjisi sahasında müşterek çalışmayı sağlayan anlaşmayı da imzalamış bulunmaktadırlar. Böylece ekonomik birliklerini, siyasî ve askerî bakımlardan son derece ehemmiyetli bir mevzuda çalışma ve gaye beraberliği kabul etmek suretiyle ayrıca kuvvetlendirmişlerdir.

Konferansımızda Euratom hakkında izahat vermeyeceğiz. Buna mukabil, Müşterek Piyasanın ne olduğunu kısaca belirtmeyi lüzumlu saymaktayız. Bu husustaki izahatımız tamamen tasvirî bir mahiyet taşıyacak, kurulan sistemin tenkidine girilmeyecektir.

Gerçi, müşterek Piyasa Anlaşması, onu imza eden memleketlerde bile itirazsız karşılanmamıştır. Siyasî ve ideolojik sebeplerle ona tamamen muhalif olanlar dışında, sırf teknik bakımdan anlaşmayı kifayetsiz bulanlar mevcuttur. Anlaşma, şu âna kadar hiç bir memleketin parlâmentosundan geçmemiş bulunduğu için, siyasî veya teknik mahiyette olsun, yapılan tenkitler anlaşmanın kaderi üzerinde müessir olabilir. Ancak, bizi ilgilendiren ne anlaşmanın siyasî fayda ve mahzurları, ne de derpiş ettiği gayeler bakımından kifayetsiz bir sistem manzarası arz edip etmediğidir. Biz anlaşmayı bir veri olarak ele alacağız ve ulaşmak istediği gayeler bakımından âmme maliyesi mevzuunda ne gibi meseleler doğurduğunu inceleyeceğiz. Filhakika anlaşma, siyasî bakımdan faydalı veya mahzurlu telâkki edilsin, bir kere imza sahibi memleketlerin parlâmentolarından tasdik edilerek geçtikten sonra işlemeye başlayacaktır. İşlemeye başladıktan sonra, teknik bakımdan bir kifayetsizlik arz ettiği görülürse, tâdili cihetine gidilecektir. Fakat, gayenin gerçekleşmesi bakımından sistemde bir değişiklik olsun veya olmasın, gayede esas itibarile bir tahavvül olmayacaktır.

Derpiş edilen gaye altı devletin her türlü ekonomik faaliyetine şâmil bir birlik tesis etmeleri ve onu yaşatmalarıdır. Bizim meselemiz bu itibarla sâbittir. Altı devletin her bakımdan tek ve müşterek bir piyasa, halinde birleşmelerinin maliye sahasında tazammun ettiği değişmeler, birleşmenin gerçekleşme zamanına değil, mahiyetine tâbi bulunmaktadır. Bu mülâhazadan ehemmiyetli bir netice

çıkarmak mümkün bulunmaktadır : Bilindiği gibi, altı devletin müşterek piyasa anlaşması, hatta anlaşmanın hazırlanmasına ait çalışmalar; milletler arasında tesis etmek istediği bağlar bakımından daha mahdut, fakat kaplayacağı saha itibarile çok daha geniş diğer bir birlik fikrinin doğmasına sebep olmuştur. Bu ikinci birlik muhtemelen bugünkü Avrupa İktisadî İşbirliğine dahil memleketlerin hepsini içine alması tasavvur olunan «Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi» dir. İmparatorluktan, İmparatorluk içinde yürüttüğü Tercihli Gümrük Tarifesinden ve diğer iktisadî bağlardan vaz geçemediği için Müşterek Piyasaya girmeyen, buna rağmen Avrupa ile ekonomik münasebetleri gittikçe arttığı için Müşterek Piyasanın büsbütün dışında kalmak istemiyen İngiltere'nin ortaya attığı «Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi» fikri bir hayli gelişmiş ve ciddi çalışmalara mevzu teşkil etmiştir [1]. Gerçekleştiği takdirde bu bölgede «Müşterek Piyasa Memleketleri» tek memleket olarak yer alacaktır. Üye memleketler arasında kuracağı bağlar daha gevşek de olsa, Serbest Ticaret Bölgesinin malî sahada doğuracağı meseleler, Müşterek Piyasa Anlaşmasının ortaya çıkardıkları ile aynı mahiyeti taşımaktadır. Zira, her iki halde bahis mevzuu olan şey, milletlerarasında mal, insan ve sermaye mübadelesinin tamamen serbest bir nizam içinde yapılması takdirinde bu mübadele sistemine dahil olacak memleketlerin karşılaşacakları malî meselelerin ve daha hususî olarak bugünkü maliye politikalarında yapmak mecburiyetinde kalacakları değişikliklerin nelerden ibaret olacağının tayinidir.

II

Müşterek Piyasa Anlaşması, ekleriyle birlikte kalın bir cilt teşkil etmektedir. Burada, teferruata girmeden sadece sistemin prensipleri izah edilecektir. Anlaşmaya dahil memleketlerin, Müşterek Piyasanın gerçekleşmesi için teessüsünü şart telâkki ettikleri prensiplerin belli başlıları şunlardır :

- a) Âza devletler arasında gümrük tarifeleri ve ithalât tahditleri kaldırılmış olacaktır.
- b) Müşterek piyasa memleketlerinin, diğer bütün yabancı memleketlere karşı müşterek bir gümrük tarifesi olacaktır.

[1] Report on the possibility of creating a free trade area in Europ, OEEC için hazırlanmıştır. Paris 1957.

c) Münakale tarifeleri birleştirilecek ve taşınacak eşyanın menesine göre farklılaştırılmış ücretler kaldırılacaktır.

d) Müşterek Piyasaya dahil memleketler arasında işçi hareketlerinin serbestçe cereyanına müsaade olunacak, diğer bir ifade ile, emek unsurunun yer değiştirilmesine müteallik manialar kaldırılacaktır.

e) Sermayenin de müşterek piyasa hudutları içinde her hangi bir tahdide tâbi tutulmadan hareket etmesi temin edilecek, sermaye sahiplerine Müşterek Piyasa içinde eşit yatırım imkânı bahşedilecektir. Böylece teşebbüs erbabı için, kendilerince en verimli sayılan sahada yatırım yapmak imkân dahiline girecektir.

f) Müşterek Piyasaya dahil memleketlerin vergi ve sosyal (Parafiscale) yükleri arasında ahenk ve muadelet tesis edilecektir.

Bu şartlar sağlandığı takdirde, altı devletin tam bir ekonomik birlik haline gelecekleri muhakkaktır. Bununla beraber, her biri az çok değişik ekonomik ve sosyal yapıya sahip olan, emek ve sermaye hareketlerini nizamlama bakımından farklı rejimler kurmuş olan ve dış ticaret politikalarını kendi imkân ve ihtiyaçlarına uyarak az çok değişik şekillerde yürüten bu memleketlerin böyle bir birliği çok kısa zamanda gerçekleştirmeleri mümkün değildir. Bu itibarla, gayeye varmak için bir intikal devresi kabul edilmiş ve bu devre içinde tedrici bir ilerleme sistemi kurulmuştur.

Kabul edilen intikal devresi dörder yıldan üç tâli devreye ayrılmak üzere 12 yıllıktır. Tâli devrelerin her birinde belirli merhalelere ulaşılması derpis olunmuş, bu merhalelere her hangi bir sebeple varılamamış ise, tâli devreleri bir miktar uzatmak imkânı tanınmıştır. Uzatmalara umumiyetle altı devletin ittifakile karar verilebilir. Muhtemel uzatmalarla birlikte intikal devresi en çok 17 seneye çıkabilir.

İntikal devresinin mahiyetini daha iyi belirtmek için gümrük tarifeleri mevzuundaki durumu kısaca inceleyelim :

Anlaşmaya göre, gümrük resimleri, tâli devrelerin her birinde üçte bir nisbetinde indirilecektir. Her tâli safhada da indirim üç ayrı merhalede tedricen gerçekleştirilecektir. Ancak, âkit devletler, tâli safhaların birinden diğerine geçişte, muayyen sürelerle tâlik talep edebilirler. Tâliklerin toplamı beş seneyi geçemez. Böylece, anlaşmanın imzalanması tarihinden itibaren en az 12, en çok 17 sene sonunda gümrük resimleri âza devletler arasında ortadan kalkmış

olacaktır. Diğer taraftan her indirim, ortalama târifenin yüzde onu civarında olacaktır. Bu işler yapılırken, akitlerden her birinin millî tarifesi Müsterek Piyasa dışındaki memleketlere karşı mer'i kalacak, intikal devresi bittikten sonra bunların yerine müsterek târife kaim olacaktır. Müsterek târifenin seviyesi, altı memlekete ait millî tarifelerin — her mal için ayrı ayrı hesaplanmak üzere — hesap vasatisine eşit olacaktır. Altı devlet arasında halen tarifesi en yüksek olan Fransa, en düşük olan tarifeyi kullanan da Holanda'dır. Müsterek târife, bu iki ucun takriben ortalarında teşekkül edecektir.

İntikal devresi zarfında altı devlet aynı prensiplere dayanan dış ticaret politikaları tâkip edeceklerdir. Bunun tabii neticesi olarak âza devletlerin müsterek piyasa anlaşması dışında kalan devletlerle akdî ve fiilî dış ticaret münasebetleri arasında bir ahenk tesis edilmiş olacaktır. Bununla beraber, dış tediye muvazenesinde vahim zorluklarla karşılaşılması, yahut her hangi bir istihsal şubesinin bünyevî bir kriz geçirmesi halinde, buna maruz kalan devlet muvakkat mahiyette bazı himaye tedbirleri almayı isteyebilecektir. Bu istisnanın daha şimdiden tatbik sahasına girdiğini ifade etmek yerinde olur. Gerçekten, anlaşmaya ek bir protokolla Fransa'ya, içinde bulunduğu dış tediye güçlüklerini bertaraf etmek gayesile tatbika koyulduğu «ihracat primleri» ve «ithalât hususî resimleri» rejimlerini devam ettirmek imkânı tanınmıştır.

Müsterek piyasanın altı noktada hülâsa ettiğimiz prensiplerinden birinin «sosyal yükler arasında ahenk ve muadelet tesisi» olduğunu yukarıda belirtmiştik. Burada bahis mevzuu olan, âza devletlerin sosyal mevzuatı, işçi problemlerine ait politikalarını bir birine yaklaştırmak ve bilhassa işçi ücretlerini mümkün mertebe aynı seviyeye getirmektir. Bu prensibin anlaşmada yer alması için en çok ısrar eden Fransa olmuştur. Bilindiği gibi, Fransa'da işçi ücretleri ve sosyal mevzuatın doğurduğu «parafiscale» yük, diğer devletlerde olduğundan yüksektir. Bu prensibi ortaklarına kabul ettirmekle Fransa, yüksek ücretlerin ve ağır malî külfetler doğuran sosyal mevzuatın müsterek piyasada kendi millî endüstrisine yapabileceği zararı önceden bertaraf etmek istemiştir.

Anlaşmada yer alan bütün prensiplerin tatbikile meşgul olmak üzere bir çok teşekküller ihdas olunmuştur. Konferansımızın maksadını aşmamak için «teşkilâtın» bahsetmeyeceğiz.

III

Altı memleketi iktisadî bakımdan birliğe götürecektir. maliye politikası sahasında da bazı tedbirlerin alınmasını icap ettirecektir. Zamanımızda malî tedbirlerin iktisadî faaliyet üzerinde büyük tesir icra ettiği ayrıca iktisadî gidişin de maliye sahasındaki davranış ve münasebetleri müteessir ettiği bilinmektedir. Amme ekonominin millî ekonomi içindeki yerinin fevkalâde artması ve bu artışın devam etmek temayülünde görünmesi, maliye politikasını ekonomik faaliyete nisbetle «bitaraf» şekilde yürütme imkânlarını ortadan kaldırmıştır. Bu itibarla Müşterek Piyasa Anlaşmasını imzalamış olan devletlerin vergi, masraf ve borçlanma politikalarına; bir kelime ile amme ekonomilerine, bu piyasanın kurulmasını ve işlemlerini müteessir etmeyecek, aksine onu kolaylaştıracak bir şekil vermeleri zarurî bulunmaktadır.

Bir ekonomik birlik içinde kaynaşacak memleketlerin bu gayelerine en iyi hizmet edecek maliye politikası, şüphesiz bu sahada da birleşmekten ibarettir. Bu arada, bilhassa, vergilerini aynı esaslara irca etmeleri üye devletlere telkin edilmiştir. Fakat anlaşmada bu derece ileri gidilmemiştir. Maliyenin millî mahiyeti, malî tedbirlerin iktisat dışı faaliyet ve münasebetlerle sıkı ilgisi ve hususiyetle maliye politikasının yürütülmesinde iç politik faktörlerin oynadığı mühim rol; siyasî birlik kurmuş olmaktan henüz uzak bulunan altı devletin, ancak siyasî vahdet içinde mümkün olan bir «müşterek maliye politikası» üzerinde anlaşmalarına imkân vermemiştir [2] Bununla beraber, taraflar, maliye politikalarını ahenkleştirmek ve hususiyetle vergi yükleri arasında muadelet tesisi hususunda mutabakata varmış bulunmaktadır. Bu prensip hükmü ile, her memleket kendi başına müstakil bir malî politika takip etmek hakkını mahfuz tutmuş olmakla beraber, bunun kurulan iktisadî birliğin gayelerine aykırı olmaması taahhüdüne girmiş bulunmaktadır.

Acaba burada bahis mevzuu olan, maliye politikasının iktisadî faaliyet muvacehesinde «bitaraf» hale getirilmesi midir? Umumiyetle 19 uncu asır maliyecilerinin müdafaa ettikleri mânada, yani devletin varidat tahsili ile masraf yapmasının iktisadî münasebetlere tesir etmemesi şeklinde bir bitaraflık, yukarıda da belirttiğimiz

[2] Malî tedbirlerle siyasî faktörlerin ehemmiyeti hakkında bak : G. Colm, Why Public Finance? Essays in Public Finance and Fiscal Policy, içinde. New York 1955 ve F. Sainz de Bujanda, A Propos des Objectifs de la Politique Financière, A.S.F. 1956 - 2.

gibi, imkânsızdır. Burada istenilen şey, her memleketin maliye sahasında takip edeceği politikanın, karşılıklı münasebetler bakımından mümkün merteye aynı tesirleri icra edecek ve her halde müşterek piyasanın işleyişini müteessir etmeyecek şekilde seçilmesidir. Gelir vergisi sahasından bir misal alarak hâdiseyi aydınlatmaya yardım edelim : Altı memleketin her birinde umumî gelir vergisi tatbik olunmaktadır. Müşterek Piyasa kurulduktan sonra üye devletlerin her biri kendi gelir vergisini tatbik etmeye devam edecektir. Ancak, bunlardan bir tanesi muayyen bir iktisadî faaliyete, teşvik maksadile, muafiyet tatbik ediyorsa, ya bunu kaldırması, yahut diğer üyelerin aynı istihsal faaliyetindeki vatandaşlarına müşabih bir muafiyet tatbik etmeleri icap edecektir. Çünkü, sermaye sahiplerine Müşterek Piyasa içinde «eşit yatırım imkânı sağlanması» başka türlü tasavvur olunamaz.

Müşterek Piyasa içinde altı devletin maliye politikalarının ahenkli şekilde yürütülmesinin şartları nelerdir? Konferansımızın geri kalan kısmında bu sorunun cevabını araştıracağız. Bunu yaparken iki meseleyi mevzu dışında tutacağız : Burada bahis mevzuu etmek istemediğimiz birinci mesele gümrük vergileridir. Konferansın başında belirtildiği gibi, altı devlet, Müşterek Piyasanın tam olarak kurulmasını derpiş ettikleri müddetin sonunda millî gümrük tarifelerini kaldırmış ve hepsine şâmil bir tarifeye iltihak etmiş olacaktırlar. Demek oluyor ki, gümrük vergisi sahasında sadece bir «ahenkleştirme» değil, fakat kelimenin bütün şümulile bir «tevhit» bahis mevzuudur. Altı devletin hepsi aynı gümrük tarifesini tatbik edeceklerine göre, bu tarifenin memleketler arasında farklılaştırma (discrimination) tevhit etmesi düşünülemez. Tarifenin bazı memleketler için diğerlerine nisbetle daha faydalı neticeler doğurması ihtimal dahilindedir. Fakat böyle bir netice bizzat tarifenin mahiyetinden değil, altı devletin farklı ekonomik yapılara sahip bulunmalarından ileri gelmiş olacaktır.

Mevzu dışında tutulacak ikinci mesele «parafiscalité» denilen ve iktisadî işletmeleri malî mükellefiyetlere tâbi kılan sosyal tedbirler gurubudur [3].

[3] Bu nevi mükellefiyetler memleketimizde de mevcut olmakla beraber, bu tedbirlerin malî neticelerini kavrayan bir çerim henüz lisanımıza girmemiştir. Yerine göre aidat, prim veya hatta harç denmektedir. Bizde bütün bu nevi mükellefiyetler birer kanuna dayanmaktadır. Vergilerden bariz farkları, hazine dışı müesseselere gitmesi ve bütçede görünmemesidir. Daha iyisi bulununcaya kadar bunların hepsine şâmil olmak üzere «vergi dışı mükellefiyetler» tâbirinin kullanılmasını teklif ediyoruz.

Bazı memleketlerde bu çeşit mükellefiyetler çok artmış ve muayyen iktisadî işletmeler için vergi yükünü dahi aşan bir seviyeye varmıştır. Müşterek piyasaya dahil memleketler arasında bu mükellefiyetlerin ağırlığı bakımından büyük farklar mevcuttur. Bu sebeple üye devletler, intikal devresi zarfında «parafiscale» yükler arasında bir ahenk ve muadelet tesis etmeyi kararlaştırmışlardır. Tam kuruluş için geçecek müddet sonunda altı devletin her biri, bilhassa işçilerin himayesi maksadile iktisadî işletmelere tahmil ettikleri yükü mümkün mertebe aynı seviyeye getirmiş, tatbik ettikleri sistemleri aynı esaslara irca etmiş olacaktlardır. Bunun nasıl gerçekleştirilebileceğinden, mevzuumuzu fazla dağıtmamak gayesile, bahsetmeyeceğiz.

IV

Müşterek piyasanın maliye sahasında icap ettireceği değişiklikler, âmme masrafları ve âmme varidatında olmak üzere iki ayrı gurupta mütalâa edilebilir.

Üye devletlerin âmme masrafları politikalarını bundan böyle ne şekilde yürütmeleri icap ettiğine dair anlaşmada sarih hükümler yoktur. Bununla beraber, âmme masrafları politikası bir memleketin umumî iktisadî gayelerine göre şekil alır. Bu gayeler anlaşmada geniş mikyasta yer aldığına göre, ne karakterde bir âmme masrafları politikasının üye devletlerce müşterek iktisadî gayelere uygun telâkki edilebileceğinin tâyini imkânsız değildir [4]. Her halde bilinen bir husus, Müşterek Piyasa anlaşmasının mer'iyet mevkiine girmesine kadar, halen yürütülen âmme masrafları politikalarına aynen devam olunamayacağıdır. Çünkü bu politikalara dahil tedbirlerden bir kısmı, taraflarca kabul edilen müşterek iktisadî gayelere tamamiyle zıt tesirler icra etmektedirler. Böylece, hiç değilse açıkça bu karakterde olan masrafların yavaş yavaş azaltılarak intikal devresi sonuna kadar bütçelerden ve bütçe dışı hesaplardan kaldırılması lâzım gelecektir. Bu nevi masrafların başlıcaları şunlardır :

a) İhracat Primleri :

Bir kısım memleketler, dış tediye bilânçolarını ihracat kanalıyla islah etmek maksadiyle aldıkları tedbirler meyanında bazı ihraç maddelerine prim tatbik etmekte ve bu primlerin tediyesi için lâzım olan parayı âmme masrafları arasına ithal etmektedirler.

[4] M. Lauré, *Traité de Politique Fiscale*, Paris 1956, s. 205 ve müteakip.

Prim karşılıklarının bütçede yer alıp almaması onların âmme masrafı olmak mahiyetine tesir icra etmez.

Müşterek Piyasa kurulduktan sonra altı devlet dışarıya karşı da tek bir ekonomi haline geleceklerine göre, ihracat primlerinin ya ortadan büsbütün kalkması, yahut altı devletin müşterek gayeleri bakımından lüzumlu sayılırsa, müşterek bir fondan karşılanması icap edecektir.

b) Hususî Ekonomiye Yapılan Nakdî Yardımlar :

Bilhassa, İkinci Dünya Harbinden sonra bir çok memleketlerde devletin kredi yahut doğrudan doğruya hibe yoluyla hususî ekonomi işletmelerine geniş yardımlarda bulunduğu görülmüştür. Bu tabikati en fazla ileri götürmüş memleketler, Müşterek Piyasa üyeleridir. Harpten ekonomileri harap olmuş vaziyette çıkmış, fakat ferdi teşebbüs ve hususî mülkiyet esasına müstenit cemiyet görüşünü terk etmemiş olan bu memleketlerde devlet, hususî teşebbüsü ayakta tutmak, harp dolayısıyla mahvolan büyük teşebbüsleri canlandırmak için bütçesiden büyük meblâğlar ayırmak lüzumunu duymuştur. Millî ekonomilerin büyük istihsal kapasitesine kavuşturulmasında ve yüksek bir istihdam seviyesine ulaşılmasında bu tabikatin büyük yardımı olmuştur. Gerçi hususî ekonominin devlet bütçesi kanalından finansmanı usulü ekonomik kalkınma yolunda ilerlendikçe azaltılmış ve halen oldukça önemsiz bir seviyeye düşürülmüştür. Bununla beraber, üye devletlerin bir çoğunda, az da olsa bütçelerde bu gibi masraflar yer almaktadır. Bu usulün devamı, aynı mahiyette olan teşebbüsler arasında rekabet şartları bakımından farklar doğuracak ve tabiatile Müşterek Piyasa anlaşmasının ruhuna aykırı bir durum hasıl edecektir. Bu itibarla, intikal devresinde daha da azaltılmak suretiyle bu gibi masrafların tasfiyesi cihe-tine gidilmesi lâzım gelecektir.

Burada mühim güçlük, devletleştirilmiş teşebbüslerin hususî vaziyetlerinden doğacaktır. Bilindiği gibi, altı devletin her birinde devlet tarafından idare edilen teşebbüsler aynı değildir. Bir tarafta devlet tarafından tedvir edilen bir teşebbüs ne'î diğer tarafta hususî teşebbüsün elindedir. Hususî teşebbüs elindeki işletmelerin âmme ekonomisi yardımı dışında tutulması için tedbir almak teknik bakımdan nisbeten kolaydır. Halbuki, devlet teşebbüslerinin bu nevi yardımlardan faydalanmaları bazan değişik ve tesbiti oldukça güç şekillerde olabilmektedir. Devletleştirilmiş teşebbüslerin tam manasiyle hususî teşebbüsler gibi idare olunmasının temini, Müşterek

Piyasa devletleri arasında dikenli meselelerden biri olarak kalacaktır.

c) Âmme Hizmetlerinin Ahenkleştirilmesi :

Devletin âmme hizmeti telâkki ederek icra ettiği faaliyetlerin miktar ve mahiyeti her memlekette aynı değildir. Halbuki bu faaliyetler iktisadî hayat üzerinde çeşitli tesirler icra ederler. Tesirlerin bir kısmı müsterek Piyasa Anlaşması ile benimsenmiş bulunan gayelerin gerçekleşmesine aykırı istikamette işleyebilirler. Filhakkâ devletlerden birinin hususî bazı işletmelere yararlı bir hizmeti âmme hizmeti sayarak bizzat yapmasına mukabil, diğeri bunu, neticesinden faydalanacak işletmelere yüklemesi mümkündür. Bu takdirde iki tarafta aynı mahiyette teşebbüslerin istihsal maliyetleri arasında sırf bundan dolayı bir fark hasıl olacaktır. Bu misal, altı devletin âmme hizmetlerini ahenkleştirmeleri lüzumunu ortaya koymaktadır.

V

Vergi sahasında tâkip edilmesi gereken müsterek politikaya gelince : Evvelce de belirtildiği gibi, taraflar vergi yükleri arasında «ahenk ve muadelet» tesis etmek hususunda anlaşmış bulunmaktadırlar. Temini istenilen ahenk ve muadeletin şümulü ne olacaktır? Bunu tayin etmek için M. Lauré'yi takiben meseleyi, iki vergi grubunu bir birinden ayırarak tetkik edeceğiz : a) İn'ikâs etmeyen vergiler, b) İn'ikâs eden vergiler. Bu tasnif şüphesiz çok müphemdir. Gerçekten her vergi, şu veya bu mânada bir in'ikâs vetiresi içine girer. Ancak, bazı vergilerin diğerlerine nisbetle eşya fiyatlarına intikallerinin güç olduğu umumiyetle kabul olunmaktadır.

a) İn'ikâs etmeyen vergilerde :

Bu gurup içinde başlıca gelir ve servet vergileri yer almaktadır. Bu vergilerde ahenkleştirme ve muadelet temini, vergi nisbetlerini behemehal aynı seviyeye getirme mecburiyetini tazammun etmez. Vergi nisbetleri farklı olduğu halde kâr marjları da farklı ve yüksek ise, rekabet şartları bozulmadan farklı ağırlıkta vergiler tediyesi mümkündür. Bu vaziyette, fazla vergi veren işletmeler kârlarından fedakârlık etmiş olacaklar, fakat daha az vergi ödeyen mümasil işletmelere nazaran rekabet şartları bakımından gayri müsait duruma düşmüş olmayacaklardır. Bunun aksini önleyecek bir tedbir, halen kömür ve çelikte olduğu gibi, mühim temel maddelere

ait fiyatların üye devletlerce müştereken tesbit olunmasıdır. Satış fiyatları tesbit edilip işletmeler o fiyatların altına inmekten men'edilince, kâr marjları yüksek olmasa bile, vergi nisbetleri farklarının rekabeti bozucu unsur olmasına imkân kalmaz.

Bununla beraber, muayyen malların fiyatlarının önceden tesbit olunması istisnai bir haldir ve bütün mallara teşmili imkânsızdır. Diğer taraftan maliyetler, düşük vergi ödeyen müesseseler devamlı olarak daha büyük net kârlar sağlayarak malî bünyelerini çok kuvvetlendirebilirler. Bu durum onların büyümelerini kolaylaştırır ve risklere tahammül kabiliyetlerini artırır. Diğer bir ifade ile; muayyen şartlarla ancak kısa devrede tehlike doğurmayan farklı vergi nisbetleri, uzun bir devre gözönünde bulundurulduğu takdirde, yüksek nisbetlerin tatbik edildiği memleketlerin ekonomileri aleyhine işler.

İn'ikâs etmeyen yahut eşya fiyatlarına kolaylıkla intikal edemiyen vergilerin bünye ve usul bakımından ahenkleştirilmesi ayrıca önem taşımaktadır. Başta da belirttiğimiz gibi, gizli yahut açık istisna ve muafıklar vergi karşısında müsavilik şartını bozar. Vergi Usul hükümlerinde aşırı farklar da aynı tesiri icra eder.

b) İn'ikâs eden vergilerde :

Bu gurupta muamele ve istihlâk vergileri yer almaktadır. Bu nevi vergilerin fiyatlara daha kolaylıkla intikal ettiği ve intikalin umumiyetle kanun koyucu tarafından derpiş ve kabul edildiği malûmdur. Bu itibarla muamele ve istihlâk vergileri bakımından üye devletler arasında önemli farklar bulunması, fiyat münasebetlerini ve rekabet şartlarını daha kolaylıkla bozabilir. Muamele vergisi sahasından alınan bir misalle [5] bu sahadaki farkların tesiri kolaylıkla tesbit olunabilir. Müşterek Piyasaya dahil iki memleket alalım ve bunların muamele vergisine tâbi aynı malın ihracatçıları olduklarını farzedelim : Vergi, istihsalin hangi safhasında alınırsa alınсын, malın memlekette kullanılmayıp, harice satıldığı tesbit olunduktan sonra mükellefe red olunur. Ancak, red edilen verginin ödenen vergiye müsavi olması tatbikatta her zaman görülen bir hal değildir. a) Red edilen vergi evvelce ödenmiş bulunan vergiye müsavi olabilir. b) Red edilen vergi evvelce ödenmiş olandan düşük olabilir. c) Nihayet red edilen vergi evvelce ödenmiş olan vergiden fazla olabilir. Muamele vergisi toptan ticaret safhasında tarholu-

[5] M. Lauré, zikredilen eser, s. 210 ve müteakip.

nan ve hususile sadece nihai mamül üzerine mevzu bir vergi ise, aynen iade olunması kabildir. Bu vaziyette vergi — diğer şartlar aynı olduğu takdirde — âza devletlerin iç ve dış pazarlarda rekabet münasebetlerini bozamaz. Buna mukabil, vergi daha evvelki imal safhalarında ve mamulün kendisinden değil, bünyesine giren bazı maddelerden alınmışsa, aynen iadesi her vakit mümkün olmamaktadır. Çünkü bu vaziyetlerde ekseriya götürü bir hesap usulü kullanılır. Bu takdirde mükellefler arasında vergi yükü bakımından farklar doğması ve bunun da karşılıklı münasebetlere tesir etmesi pek tabiidir.

Diğer taraftan istihlak ve muamele vergilerinin farklı usullerle tahsil olunması, değişik istisna ve muafiyet rejimlerine sahip bulunması ve nihayet eşit olmayan nisbetler tatbik olunması da aynı mahiyette mahzurlar doğurmaktadır.

Diyebiliriz ki, Müşterek Piyasaya dahil memleketlerin vergi sistemlerinde «ahenkleştirme ve teadül» temin etmeleri bilhassa ikinci gurup vergilerde müstaceliyet ifade etmektedir. Bu gurup içinde en önemli vergi muamele vergisi olduğuna göre, çalışmalara oradan başlamak icap edecektir.

NETİCE

Görülüyor ki, iktisadi bakımdan bir birlik haline gelmeye, tek ekonomi içinde birleşmeye karar vermiş bulunan memleketlerin, işlerini birleşmeden bekledikleri gayelere göre yürütmeleri için maliye sahasında, ilk bakışta görüldüğünden çok daha çeşitli ve güç tedbirler almaları icap etmektedir. Bu tedbirlerin muvaffakiyetle alınması halinde de âza devletler arasında malî bakımdan tam bir ahenk kurulduğu iddia olunamayacaktır. Gerçekten, mükelleflerin vergiye karşı davranışları, maliye idaresinin mükemmeliyet derecesi, ekonomik münasebetlere tesir etmekte devam edecektir. Şu varki, uzunca bir devre sonunda bu tesirleri asgariye indirmek imkânsız olmayacaktır.

Istanbul, 7 Haziran 1957

TÜRK GELİR VERGİSİNE GÖRE TİCARİ KAZANÇ KAVRAMI

GIYAS AKDENİZ

Türk gelir vergisinde ticarî kazanç vergiye tâbi gelirin en mühim unsurudur. Gerçekten, İstatistik Umum Müdürlüğü tarafından yapılan ve neticeleri neşredilen 1952 - 1955 devresine ait gelir vergisi istatistiklerine [1] nazaran, ticarî kazanç gallobal gelirin takriben % 65 ini teşkil etmektedir. Bu duruma göre denilebilir ki, ticarî kazanç gelir vergisi sisteminin bel kemiğidir. Bu bakımdan gelir vergisine göre ticarî kazanç kavramı büyük bir ehemmiyet arzeder.

Gelir Vergisi Kanunu ticarî kazancı «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» diye tarif etmiştir (Madde 38). Bu tarife göre, evvelâ ticarî ve sınaî faaliyetler, saniyen «doğan» ve nihayet «kazanç» mefhumu sarîh olarak kavranmak icap eder.

Evvelâ, ticarî ve sınaî faaliyetler nelerdir? Kanunda bu hususta bir tarif veya izah yoktur.

Gelir vergisi izahnamesi ise, bu hususda şöyle diyor : «bilindiği gibi, ticarî ve sınaî faaliyetler, bu faaliyetlerin mevzuu olan muamelelere istinat eder. Bu itibarla tatbikatta ticarî kazancın kavranması, her şeyden evvel, ticarî ve sınaî muamelelerin ve bu muamelelerle devamlı bir şekilde iştigal eden şahısların vuzuhla kavranmasına bağlıdır. Ticarî muameleler ise Ticaret Kanunumuzun 15 inci maddesinde tarif olunmuştur» [2].

İzahname, bundan sonra mülga Ticaret Kanununun saydığı ticarî muameleleri izah etmektedir.

Biz, ticarî ve sınaî faaliyetlerin bu şekilde kavranmasını muhtelif bakımlardan yerinde görmüyoruz.

a) Hukukî bakımdan :

Hukukun muhtelif kolları arasındaki münasebet ve irtibat ne kadar sıkı olursa olsun, eğer bu kollar müstakil birer hüviyet ka-

[1] İstatistik Bülten, sayı 29, s. 124-125.

[2] Gelir Vergisi İzahnamesi, s. 191.

zanmışlarsa, bunlara taallûk eden hükümler diğer hukuk kolları hükümlerinden ayrı ve müstakil bir mahiyet alır. Bu takdirde müstakil bir hukuk rejiminin boşluklarını diğer hukuk rejimlerinin kanunî hükümlerile doldurmak mümkün değildir. Böyle bir prosedür, ancak, sarîh kanunî atıflarla mümkün olabilir. Kanunda sarîh atıflar mevcut olmadığı takdirde, boşluklar, nihai kaza mercii içtihatlarıyla doldurulur.

Burada bir sual varıdihatır olur : Nihai kaza organları kararlarında hangi prensiplerden mülahem olacaklardır?

Vergi içtihatlarında hususî hukuk hükümlerinin aynen tatbiki mevzuubahis olmasa bile, bu rejimlerin prensipleri kararlarında rehber olamaz mı?

Hiç şüphesiz, bir memlekette hususî bir hukuk rejimile kavranmış olan ticarî faaliyet, vergilendirmede, hususî hukuk rejiminden tamamen farklı ve ona aykırı prensiplere istinat ettirilemez. Vergi kanunları, nihayet, mevcut bir hukukî rejimle inzibat altına alınmış bir faaliyeti vergilendirmeyi istihdaf ederler. Hal böyle olunca, bu hukukî rejime bigâne kalmaları veya ona aykırı bir rejim tesis etmeleri mevzuubahis olamaz. Burada mevzuubahis olan mesele hususî hukuk hükümlerine ve bunların tatbikatına istikamet veren temyiz mahkemesi kararlarına mutlak olarak bağlı kalıp kalmamak meselesidir. Vergi hukuku, hususî hukuk prensiplerinden istifade etmekle beraber Hususî Hukuk Kanunlarının maddelerine ve bunlara müteallik içtihat kararlarına mutlak olarak bağlı kalmaz. Çünkü, bir âmme müessesesi olan verginin, kendine has icapları ve zaruretleri vardır. Bu icaplar ve zaruretler, onu, hususî hukuk kaidelerinden ayrılmaya, kendi zaviyesine, kendi ihtiyaçlarına göre bir hukuk rejimi tesisine mecbur edebilir. Binaenaleyh, vergi kaza mercileri icabında hususî hukuk prensiplerinden mülahem olmakla beraber, kararlarında, vergi hukukunun icaplarına ve zaruretlerine uymak mecburiyetindedirler. Meseleye bu zaviyeden bakılınca vergi hukukunun hususî hukuk ile tedahül ettiği noktalarda hususî hukuk prensiplerinden ancak vergi rejiminin müsaadesi ve zaruretleri çerçevesinde istifade edilebilir. Böylece, vergiyeye müteallik yeni bir hukuk nehci ortaya çıkar. Esasen vergi mekanizmasının bugünkü mudil durumu karşısında başkaca bir yol takibi de mümkün değildir.

Memleketimize gelince, bizde vergi hukuku tam manasile müstakil addedilemez. Vergi hukukunun müstakil olabilmesi için kazai istiklâl şarttır. Halbuki, Türkiye'de malî hukuk ihtilâfları nihai de-

recede bir idarî kaza organı olan Şûrayı Devlet tarafından hallolunmaktadır. Bu bakımdan, malî hukuk ve bu meyanda vergi hukuku ancak idarî hukuk rejiminin bir kolu durumundadır. İdarî hukukumuz ise, hususî hukuk rejimimizden tamamen ayrı ve müstakildir. Hukukî durum bu olunca, Vergi Kanunlarındaki boşlukların, bağlı oldukları hukukî nehcin nihâî kaza organlarının içtihatlarıyla doldurulması lâzımdır. Binaenaleyh, ticarî kazanç kavramında mevzuubahs olan «Ticarî ve sınaî faaliyetleri» hukukî bakımdan, izahnamenin ileri sürdüğü gibi Ticaret Kanunu hükümlerine göre değil, vergi hukukunda nihâî kaza mercii olan Şûrayı Devlet içtihatları ile kavramak lâzımgelir.

b) Kanunî bakımdan :

Gelir Vergisi Kanunu, ticarî kazancı «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» şeklinde tarif etmiştir. Bu tarif ve kanunun bazı yerlerinde hususî hukuk hükümlerine sarahaten yapılan atıflar ticarî ve sınaî faaliyetin Ticaret Kanunu hükümlerine göre kavranmasına imkân vermez.

Gerçekten, Gelir Vergisi Kanunundaki tarifde, evvelâ, «faaliyet» tâbiri kullanılmıştır ki, bu mefhum gelir vergisinin tedvini sırasında mer'iyette olan 865 sayılı mülga Ticaret Kanunu ile kavranmış olan «ticarî muamele» mefhumundan farklıdır. Bu da tabiidir. Zira, hukukî bakımdan ehemmiyet arzeden hadise hukukî netice doğuran akit, yani «hukukî muamele» dir. Halbuki, vergi bakımından ehemmiyetli olan hâdise kazancı doğuran «faaliyet» dir.

Saniyen, mülga Ticaret Kanunu ticarî muameleleri sayarken «sınaî faaliyet» diye bir mefhumdan bahsetmemiştir. Ticarî muameleler meyanında fabrikacılıktan bahseylemiştir. Halbuki, Gelir Vergisi Kanunu ortaya «sınaî faaliyet» diye bir mefhum koymuştur. Ticaret Kanununda, vevleki muamele namı altında böyle bir mefhumu mevcut olmadığına göre, acaba vazı kanun, Gelir Vergisi Kanununda neden dolayı böyle bir mefhum kabulüne lüzum görmüştür? Bunun sebebi, ticarî faaliyetin Ticaret Kanunu hükümlerine göre değil, ondan müstakil olarak ve gelir vergisi zaviyesinden kavranmak istenmesidir.

6762 sayılı yeni Ticaret Kanunumuzun ticarî muamele kavramına gelince, yeni kanun, bu hususda büsbütün başka mebdeden «işletme» esasından hareket etmiştir. Bu suretle Gelir Vergisi Kanunile Ticaret Kanununun ticarî faaliyet kavramı yekdiğerinden daha ziyade ayrılmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununda, vazı kanunca hususî hukuk hükümlerine uyulması derpiş edilen hallerde bu hükümlere sarîh atıflar yapılmıştır. Meselâ, ikametgâh mefhumunun tayininde vaziyet böyledir. Kanunun dördüncü maddesinde Türkiyede yerleşmiş olan şahıslar sayılırken maddenin birinci bendinde «ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar» zikredilmiş ve parantez içinde «ikametgâh, Kanunu Medenînin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir» denilmiştir. Görülüyor ki, vazı kanun, hususî hukuk hükümlerinin tatbiki gereken yerlerde, bu kanunlara sarîh atıflar yapmıştır. Ticarî kazancın tarifinde böyle bir atıf olmadığına göre, ticarî faaliyeti, Ticaret Kanunu hükümlerinin mutlak kavramına göre mütalâa etmek mümkün değildir. Esasen, vazı kanun böyle bir şey derpiş etseydi, ikametgâh tarifinde olduğu gibi, Ticaret Kanunu hükümlerine ve maddelerine sarîh bir atıf yapardı. Bunu yapmadığına göre, ticarî faaliyeti, Gelir Vergisi Kanunu çerçevesi içinde ve vergi prensiplerine uygun bir şekilde kavramak istediği aşikârdır. Bu izahatımızla gelir vergisinin ticarî faaliyet kavramında, kanunî bakımdan da Ticaret Kanununun mutlak hükümlerine göre hareket etmenin yerinde olmayacağını belirtmiş oluyoruz. Böylece meselenin en mühim merhalesine gelmiş oluyoruz. Mademki ticarî ve sınaî faaliyetleri vergi bakımından gelir vergisi prensiplerine göre kavramak icap ediyor, o halde bu husustaki ölçülerimiz ne olacaktır? Bunları sırasıyle tetkik edelim :

1 — Ticarî ve sınaî faaliyette devamlılık (mutat meslek) :

Gelir vergisi bakımından ticarî ve sınaî faaliyet kavramının birinci ölçüsü bu faaliyetlerin devamlı ve mutat meslek halinde yapılması olmak icap eder. Maalesef, Gelir Vergisi Kanununda bu hususta sarahat yoktur. Kanun, sadece : «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» demekle iktifa etmiştir. Vakıa faaliyet tâbirinin cemi olarak kullanılması müteaddit defalar faaliyette bulunulması mânasını işrap etmektedir. Fakat, devamlılık, mutad meslek veya mutaden icra şartı bu şekilde kavranamaz ve tam bir mâna alamaz. Biz, bu hususun kanunda sarahaten zikredilmiş olmasını tercih ederdik.

İzahname, ticarî ve sınaî faaliyeti Ticaret Kanunu hükümlerine göre kavramak cihetini istilzam eylediği ve mülga Ticaret Kanunu da tüccarı «ticarî muamelelerden birile iştigali san'atı mutade ittihaz eden kimse» (madde 9) şeklinde tarif ettiği için faaliyetin

mutad san'at halinde ifasını zarurî bir şart olarak almaktadır. Fakat, evvelâ, gelir vergisinin ticarî kazanç tarifinde tüccardan değil, «ticarî ve sınaî faaliyetler» den bahsedilmiş olması, sâniyen, gelir vergisine göre, ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazancı elde eden şahsın, yani mükellefin, Ticaret Kanununda tarif edilen tüccar ile aynı mânâyı taşımaması, izahnamenin kabul ettiği prosedürün zarurî bir icabı olan bu neticeyi zayıflatmaktadır.

Gerçekten, Gelir Vergisi Kanunu hiç bir vakit tüccardan bahsetmemiştir. Binaenaleyh, izahnamenin kabul ettiği gibi, ticarî muamelelerden tüccara intikal ederek ve tüccarın da mevzuubahs muameleleri sanâtı mutade ittihaz eden kimse olması dolayısıyla ticarî faaliyetlerde itiyat ve devamlılık şartı aramak mümkün değildir. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanununa göre, ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazancı elde eden şahıs, yani vergi mükellefi, mülga Ticaret Kanununda tarif edilen «Tüccar» dan farklıdır. Zira, mülga Ticaret Kanununa göre bir kimsenin tüccar olabilmesi için evvelâ ehliyeti ticariyeyi, yani medenî hakları kullanma ehliyetini haiz olması lâzımdır (Madde 4) Halbuki, vergi sistemimizde mükellefiyet için medenî hakları kullanma ehliyeti (kanunî ehliyet) aranmamıştır (Vergi Usul Kanunu, Madde 9). Binaenaleyh, ticarî ve sınaî faaliyetleri ifa ederek, bundan bir kazanç elde eden şahıs, medenî hakları kullanma ehliyetini haiz olmasa dahi, gelir vergisi mükellefi olur, fakat mülga Ticaret Kanununa göre tüccar olamaz.

Binaenaleyh, bir şahsın gelir vergisi mükellefi olabilmesi için, muhakkak surette Ticaret Kanunu kavramına göre, tüccar olması şart değildir. Böyle olunca da daimilik vasfını bu yoldan kavramağa imkân yoktur. O halde ticarî kazanç kavramında ticarî faaliyetlerin daimilik vasfını hangi hükümlerden çıkaracağız? Yoksa bunun için de kazaî içtihatları mı beklemek icap edecektir?

Biz, ticarî ve sınaî faaliyetde devamlılığın lüzumunu gelir vergisindeki arızî kazançlar tarifinin mefhumu muhalifinden çıkarıyoruz. Gerçekten, Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinin 1 inci bendine göre, «arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya ticarî muamelelere tavassuttan elde edilen ve her muamelede 500 lira-yı aşan kazançlar» arızî kazanç addedilmiştir. O halde bu muamelelerin daimî olarak icrasından elde olunan kazançların da ticarî kazanç mevzuu olması lâzımgelir.

Ancak, burada bir noktaya işaret etmek isteriz. Arızî olarak elde edilen kazançlar tarif olunurken «muameleler» tâbiri kullanılmıştır. Yani burada, Gelir Vergisi Kanunu, belki de tesadüfen, mül-

ga Ticaret Kanununda kullanılan «muamele» tâbirine dönmüş oluyor. Acaba neden? «Muamele» mefhumunda arızîlik «faaliyet» mefhumunda devamlılık mânasını mı mündemiçtir? Zannetmiyoruz. Bu fark, kanaatimizca bir tekniğin zâfından doğmuştur. Bazı dinleyicilerimiz, belki, her kelime üzerinde böyle ayrı ayrı ve uzun müddet durmamızı metinciliğimize atfederler. Halbuki, şahsen, metincilikten en çok şikâyet edenlerdenim. Ancak, kanun metinlerinin ruhu kanuna uygun bir anlama sarahaten aykırı olmaması da şarttır. Stopaj mevzuunda kanunun mutlak ifadesinin bizi gelir vergisi sistemile nasıl taban tabana zıt tatbikata ve içtihatlarla götürdüğü malumdur. Kanun ibare ve istilahlarının ehemmiyeti ve tatbikattaki rolleri çok büyüktür. Kanun metnindeki en ufak bir lâûbalilik ve hafiflik büyük adaletsizlikler doğurabilir. Bu bakımdan sayın dinleyicilerimin beni mazur görmelerini rica ederim.

Böylece, ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların, yâni ticarî kazancın kavranmasında birinci vasfın «devamlılık» olduğu muhakkaktır, diyebiliriz. Şimdi bu mevzuda mühim bir noktaya geliyoruz : Devamlılığın kıstası nedir?

Kanaatimizca, devamlılığı, sübjektif birer hadise olan «niyet» ve «karar» a istinat ettirmek lâzımdır. Zira, bu faaliyeti devamlı olarak ifa hadisesi bu faaliyeti yapacak olan şahsın «niyet» ve «karar» ına bağlıdır. Niyet ve karar ise sübjektif ve ölçülmesi güç birer olaydırlar. Binaenaleyh, bu sübjektif hâdiseleri objektif bazı karinelere istinat ettirmek zaruridir. Bunlardan bazıları Usul Kanunumuzda da mezkûrdur. Meselâ, Vergi Usul Kanunu «bir işyeri açmak, sicilli ticarete veya meslekî bir teşekküle kayıt olunmak» ı işe başlamaya bir karine addetmiştir (Madde 144). Aynı olaylar ticarî ve sınaî faaliyeti devamlı olarak yapma niyet ve kararına da birer karinedir. Bunlardan başka, sirküler neşretmek, ilân vermek, reklâm yapmak, sipariş almak, taahhüde girişmek, bankalardan ticarî kredi temin etmek, devamlı mübayaa ve satışlarda bulunmak, ilâh.. gibi olaylar da devamlı faaliyet niyet ve kararına karinedirler.

2 — Ticarî ve sınaî faaliyet neveleri :

Gelir vergisi ticarî kazanç mevzuunda ticarî ve sınaî faaliyetleri ayrı ayrı zikrettiğine göre, bunları ayrı katagoriler halinde kavramak faydalı olur. Bu hususta şahsen bir deneme de yapmış ve Odalar Birliğinin İktisat Mecmuasında neşretmiş bulunuyorum. Burada kısaca işaret etmek isterim ki, ticarî faaliyette mübadeleye

tavassut ve sınaî faaliyette imal karakteri galiptir. Fakat bir de bunların haricinde hizmet istihsalı mahiyetinde olanlar vardır ki, kanaatimca bu faaliyetleri sınaî faaliyet kategorisine sokmak lâzımdır. Meselâ, otelcilik, turistik tesisler işletmek, nakliyecilik bu kabildendir. Şimdi bu faaliyetleri tarif ve bu tariflerin unsurlarıyla kavramak mevzuunu bir tarafa bırakarak bunları tadadî şekilde sayalım :

1. Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere satın alınması veya kiralanması,
2. Gayrimenkullerin satmak üzere satın alınması ve satılması,
3. Kıymetli evrak alım satımı,
4. Borsa ve Kambiyo işleri,
5. Bankacılık,
6. Tavassut işleri,
7. Her nevi imal ve inşa,
8. Maden istihracı,
9. Matbaacılık, fotoğrafçılık,
10. Yayın işleri,
11. Nakliyecilik,
12. Sigortacılık,
13. Umumî mağaza, depo, anbar işletmek,
14. Su, elektrik, havagazı, enerji tevzii,
15. Telefon, Radyo, Televizyon işletmek,
16. Tamirhane işletmek,
17. Tiyatro, sinemacılık,
18. Eğlence yerleri işletmek,
19. Otel, lokanta, gazino ve benzeri yerleri işletmek,
20. Turistik tesisler, plâj, ılıca, kaplıca ve benzeri yerler işletmek,
21. Esnaf muafılığı haddini aşan küçük san'at ve ticaret işleri.

3 — Ticarî ve sınaî faaliyetin hudutları :

Ticarî ve sınaî faaliyetlerin diğer faaliyetlerle tedahül edebilecek uç noktaları, hiç şüphesiz, mevcuttur. Ancak, bunların burada incelenmesi mevzuu biraz genişletmek olacaktır. Zira, bu noktaları tetkik edebilmek için, gelir vergisi mevzuuna giren diğer faaliyetlerin tarifini yapmak, hudutlarını çizmek ve tedahül noktalarını birer birer gözden geçirmek lâzımdır. Buna konferansımızın

hacmi ve zamanı müsait değildir. Bu mevzuun daha mufassal bir tetkikini sayın dinleyicilerim yine İktisat Gazetesi sütunlarında bulacaklardır.

Ancak burada, sayın dinleyicilerime bu hususta bir kaç tipik misal arzedeceğim.

Meselâ, ticarî faaliyetin serbest meslek faaliyetile tedahülünü tebarüz ettirecek bir misal alalım :

Bir avukat Bürosu tasavvur ediniz ki, 10 u müteceviz Avukat ve 50 yi müteceviz müstahdem çalıştırsın; bir Doktor muayenehanesi tasavvur ediniz ki, 10 u müteceviz doktor çalıştırsın, bir tahlil lâboratuvarı bulunsun, fizyoterapi ve röntgen cihazları mevcut olsun ve ehemmiyetli miktarda müstahdem çalıştırsın. Şimdi bu müesseseler ticarî faaliyet mi yapmaktadırlar, serbest meslek faaliyeti mi?

Bu hususta İktisat Gazetesinde neşrettiğim bir denemede serbest meslek faaliyeti için «fikrî mesai» ölçüsünü esas olarak almıştım. Bu ölçüye göre, zikredilen müesseseler serbest meslek faaliyetinde bulunmaktadırlar. Fakat mevzu münakaşaya mütehammidir.

Keza, küçük san'at muafıığı hudutlarını aşanlarda serbest meslek faaliyetile hem hudut noktalar vardır. Meselâ, bir nevi makine dimağ demek olan elektronik riyaziye ve istatistik makinelerini tamir eden bir mütehassısın faaliyeti serbest meslek faaliyeti midir, yoksa ticarî faaliyet midir? Yine aynı şekilde, san'at eseri ile ticarî meta arasındaki hudut nasıl çizilecektir? Meselâ, bir fotoğraf san'atkârı ile fotoğrafçı arasındaki hudut hangi kıstaslara göre tâyin edilecektir?

Ziraî kazançlarda çiftçinin iptidâî usullerle yağ, peynir, yoğurt yapması, imalâthane sınaî işletme vüs'at ve ehemmiyetinde olmak şartıyla, ziraî faaliyet addedilmiştir. Fakat iptidâî usul ne demektir? Makine ölçüsü bu meseleyi halleder mi? Etmediği takdirde ölçü ne olacaktır? Mülga Muamele Vergisi Kanunundaki müteharrik kuvvet ve işçi adedi ölçüsünün tatbikattaki güçlükleri hatırlanırsa, burada buna benzer bir meselenin tekrar karşımıza çıkması mukadderdir.

Sonra, yine ziraî faaliyetlerde istihsale müteferri muameleleri nasıl hudutluhyacağız? Gelir Vergisi İzahnamesi, süttten yoğurt ve peynir yapılmasını «ziraate müteferri» addetmiştir. Böyle olunca, buğdaydan un, zeytinden zeytin yağı elde edilmesi de ziraate müteferri midir?

Bütün bunlar ticarî kazanç hudutlarının çizilmesi bakımından üzerinde ehemmiyetle durulması icap eden noktalardır. Ve ayrı ayrı araştırma mevzuu olacak kadar vüs'at gösterirler.

4 — Kazanç mefhumu :

Ticarî kazancın kavranması bakımından kazanç mefhumu üzerinde de biraz durmak icap eder.

Bilindiği gibi, istihsalin kaynakları iki esaslı unsura irca olunabilir : Emek ve kapital. İşte, istihsale tahsis edilen bu kaynakların işletilmesinden elde edilen hasıllata, emek, emekle memzuç kapital veya sadece kapitalden husule gelmelerine göre, kazanç veya irat diyoruz. Hasılât kapitalden doğmuş ise «irad», kapitalle memzuç emekden doğmuş ise «kazanç» oluyor. Yalnız emekden müte-hassıl hasılât ise iki veçhe arz ediyor. Bunlardan bir iş verene bağlı ve onun emrinde bulunan emekten hasıl olanına «ücret» diyoruz; emek müstakil olduğu takdirde bundan elde olunan hasılâta ise serbest meslek veya küçük san'at kazancı diyoruz.

Bu ayırmalar Türk Vergi Hukukuna göre yapılan ayırmalardır. Ayırmayı iktisadî görüşe göre yapacak olursak ölçülerimiz değişebilir. Fakat biz ticarî kazancı, gelir vergisine göre tetkik ettiğimiz için ayırmayı vergi bakımından yapmamız icap eder.

Vergiye tâbi kazanç mefhumunda, umumî olarak, devamlılık vasfı yoktur. Kazanç ismi verdiğimiz hasıllat devamlı bir faaliyetin mevlûdi olabileceği gibi, arızî bir faaliyetten de doğabilir. Ticarî kazançta ise, kazancı müsbet veya menfi seklile düşünmek şartıyla, devamlılık vardır.

Diğer taraftan vergiye tâbi gelirin unsuru olan her nevi kazanç net olarak nazara alınır. Yani kendisini elde etmek için yapılan masraflar çıkarıldıktan sonra kalan miktar, diğer bir deyimle sâfi kazanç gelire dahil olur. Yapılan masraf gayrisâfi kazançtan fazla ise zarar, diğer bir tâbirle menfi bir kazanç vardır. Bu menfi kazanç da, gelire, diğer gelir unsurlarile mahsup edilmek üzere ithal edilir.

5 — Ticarî kazancın doğması ve elde edilmesi :

Gelir Vergisi Kanunu, 38 inci maddesinde, ticarî kazancı «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» şeklinde tarif etmek suretile ticarî kazancın doğmasını vergi mevzuu olabilmesi için şart koşmuştur. Bu şart, lâzım olmakla beraber, acaba kâfi midir? Kanaatımızca, kâfi değildir. Zira, aynı kanunun birinci maddesinde

vergiye tâbi gelir tarif edilirken «gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iradları sâfi tutarıdır.» denildiğine göre, ticarî kazancın vergiye tâbi gelire dahil olabilmesi için aynı zamanda «elde edilmiş olması» da lâzımdır.

Burada şöyle bir soru varidihattır olur : Acaba vazı kanun, ticarî kazancın doğmasıyla elde edilmiş olduğunu mu kabul etmektedir? Yani ticarî kazançla «elde etme» kazancın «doğması» ile mi vaki olmaktadır?

Bize göre, kazancın sadece doğması elde etmeğe karine olmaz. Çünkü, «elde etme» mefhumunda, en dar şekilde dahi, «tasarruf edebilme» mânası mündemiçtir. Eğer her doğan hak aynı zamanda kabili tasarruf olsaydı, icra hukukunun mevzuu kalmazdı. Netekim, Fransız Vergi Hukuku «elde etme» için «emre âmâde» şartını aramakta ve «tahsili sadece lehtarın arzusuna bağlı» geliri de «emre âmâde» telâkki etmektedir [3]. Profesör Neumark'a göre elde etme «bir şeyin fiilen ele geçmesi, o şeye tasarruf imkânının mevcut olması veya iktisaden o şeyden istifade edebilme» dir. İsviçre Vergi Hukukunda da «tasarrufa âmâde olmak» gelirin mümeyyiz vasfını teşkil etmektedir [3]. Halbuki «doğma» da «tasarrufa âmâde olma» vasfı olmayabilir. Alacağın doğması ile tasarrufa âmâde olması aynı şey değildir. Birinci halin hukukî neticesi alacaklıya mütalebe hakkı bahşeyemesi, ikinci halin hukukî neticesi ise «fiilen tasarruf imkânı» temin eylesidir. Vergide ikinci hal ehemmiyetlidir. Zira, ancak bu takdirde «elde etme» mevzuubahs olabilir. Bunun en tipik misali, kambiyo kontrolü koyan memleketlerdeki bloke alacaklardır. Bu alacaklar doğmuş olmakla beraber, tasarrufa âmâde, yani, bu hususda sarîh bir kıstas koymuş olan Fransız Vergi Hukukuna göre, «tahsilleri sadece leyhtarın arzusuna bağlı» değildirlere.

Türk Vergi Hukukunun teessüsünde Büyük Millet Meclisinden sonra en selâhiyetli merci olan Şûrayı Devlet bazı kararlarında sarâhaten bu görüşe iştirak eylemiş [3], bazı kararlarında ise bu görüşü red eylemiştir [4]. Maliye Bakanlığı ise ticarî kazançda «doğma» yı vergi mevzuu olmak bakımından kâfi görmektedir.

Biz, şahsen, Fransız ve İsviçre Vergi Hukuklarında en sarîh şekillerini bulmuş olan «emre âmâde» kıstasına iştirak ediyoruz. Bazı vergicilerimiz, bu meyanda Sayın Rasim Saydar aksi tezi savunmakta ve bu hususda bazı deliller serdetmektedir. Bunların münâ-

[3] Bak., Gıyas Akdeniz, Gelir Vergisi - Ticarî Kazanç, s. 32.

[4] S. Dinçmen, R. Aral, Gelir ve Kurumlar Vergisi, s. 143, Karar 153.

kaşasını burada yapmağa konferansımızın mevzuu ve zamanı müsait olmadığı için, bir iki kelime ile, tatbikat bakımından doğması melhuz müşkilleri tebarüz ettireceğim. Zira, vergide amelî faydanın, âdalete fazla aykırı düşmemek şartıyla, diğer mülâhazaların üstünde yer alması zaruretini kabul edenlerdenim. Bunun esbabı mucibesi de pragmatist bir zihniyetle tedvin edilmeyen vergi hükümlerinin neticede adâleti daha fazla zedeleyeceğine kani olmamdır. Şimdi meselenin bu yönden de mülâhazası lâzımgelen tatbiki mahzurlarına dönüyorum.

Kanaatımca, tasarrufa ve emre amâde olmayan kazançları vergilendirmek mükellefde en az vergiye karşı menfi bir psikoloji yaratmaktan başlayarak, onu, vergisini ödeyemeyecek bir duruma sokmak gibi ağır neticelere kadar götürebilecek bir telâkkidir.

Gerçekten, tasarruf edemediği bir kazancın vergilendirildiğini gören bir mükellef, maddî imkânları müsait olup da vergisini ödeyebilecek durumda olsa bile, en az, vergi müessesesine karşı, gayri âdil bir müessese karşısında duyulan antipati hislerini duyacaktır; vergisini istemiyerek, arzu etmiyerek ödemek gibi bir psikoloji içinde bulunacaktır. P.L. Reynaud'ın «manevî vergi tazyiki» ismile adlandırdığı tazyiki hissedecektir. Mükellef psikolojisini ihmale almış olan vergicilerin pek fazla umursamadıkları bu durum, vergide muvaffakiyetsizliğin en mühim âmillerindendir. Zira, cebrî bir müessese olmasına rağmen, mükellefi inandırmadan alınmağa teşebbüs edilen vergi muvaffakiyetsizliğe uğramağa mahkûmdur. Hiç bir ceza tahdidi, hiç bir kontrol sistemi bu neticeyi önleyemez. Vergide ceza ve kontrol muvaffakiyetin yardımcı unsurlarıdır. Vergide muvaffakiyeti sağlayan asıl unsur, bizde vergicilerimizin de maalesef ekseriya ihmal ettikleri şey, yani mükellef psikolojisini vergiye hazır bir hale getirebilmek meselesi, bir kelime ile psikolojik unsurdur. Vergiciler, bu unsuru ekseriya kale almazlar, dedik. Zira, bu iş hakikaten güç bir iştir. Ve kökleri derindedir. Vergi telâkkisinden başlayarak, devlete karşı itimad meselesine kadar giden bir çok mudil meseleleri içine alan bir dâvadır: Ama hakikî vergiciliğin temel taşıdır.

Şimdi, yukarıki misali biraz ifrata götürerek, bir de mükellefin tahakkuk eden kazancının «emre amâde» olmadığını, mükellefin diğer maddî imkânlarının da vergiyi karşılamağa müsait bulunmadığını tasavvur edelim. Bu takdirde, mükellef, vergisini, bütün hüsnüniyetine rağmen, ödeyemez bir duruma girecektir. Vergi ödeme bakımından kendisine hiç bir kusur atfı mümkün olmadığı halde,

tehhür cezası ödemeğe mecbur olacak, icraî takibata maruz kalacaktır. Bütün bu neticeler, kanaatimizce, normal sayılamaz; ve vergi adâletile hiç bir veçhile kabili telif değildir. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazancı kavrarken «doğma» şartı araması birinci maddesindeki «elde etme» şartını bertaraf edemez. Bu şart umumî ve hilâfına kanunî sarahat olmadıkça, bütün gelir unsurlarına şâmilidir. Binaenaleyh, ticarî kazancın vergilendirilmesi için zarurî olarak «elde edilme» şartını aramak durumundayız.

Bizce, ticarî kazancın elde edilmiş olması için şu iki unsurun mevcudiyetine lüzum vardır :

a) Kazanç doğmuş olmalıdır. Yani kazancı doğuran ticarî ve sınaî faaliyetler neticelenmiş, kazanç tahakkuk etmiş bulunmalıdır. Binaenaleyh, ihtilâflı, gayrimuayyen, şarta muallâk, vadesi hulûl etmemiş kazançlar vergi dışı kalmalıdır.

b) Kazanç mükellefin emrine amâda olmalıdır. Yani ondan iktisaden istifade, ona fiilen tasarruf edebilme imkânı mevcut bulunmalıdır. Bunun ölçüsü de «tahsilin sadece lehtarın arzusuna bağlı olması»dır.

6 — Ticarî kazancın tesbiti :

Gelir Vergisi Kanunu ticarî kazancın tesbitini, bilindiği gibi iki esasa bağlamıştır : Bilânço esası, işletme esası.. Ancak, Gelir Vergisinde kazancın tesbitine müteallik ana sistem bilânço sistemidir. İşletme sistemi zaruretlerin doğurduğu istisnâî bir sistemdir; kazancı mahdut mükelleflere tatbik olunan hususî bir rejimdir.

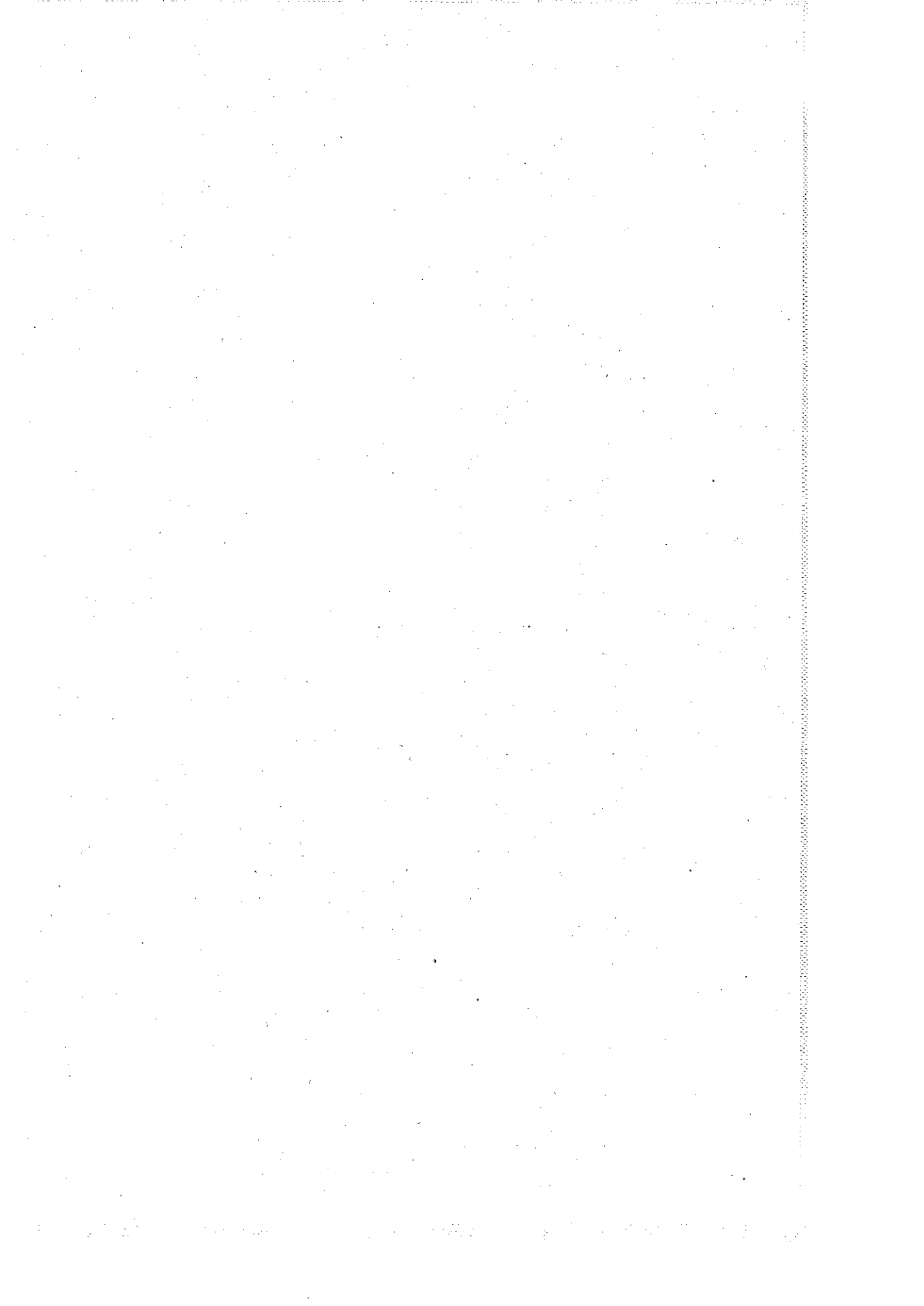
Bilânço sistemi, yine bilindiği gibi, ticarî kazancı «sene sonu ve sene başı öz sermayeleri arasındaki müsbet fark» şeklinde kavramıştır. Bu kavrayış tarzı iktisadî mânada şahsî gelirin tarifine uygun düşmektedir. Gerçekten son tarifler, iktisadî mânada «ferdin tasarruf kabiliyetindeki hakikî artış» şeklinde kavramaktadırlar. Burada «sâfi artış» nazariyesinin hâkimiyeti açıkça görülmektedir.

Gelir vergisi sistemimiz öz sermayede vâki artışı ticarî kazanç addettiğine göre iktisadî mânada ferdi gelirin yeni telâkkisi vergi hukukumuzda gelir vergisile intikal etmiş olmaktadır. Ancak, şurasını hemen ilâve etmeğe mecburuz ki, Türk Vergi Hukukundaki değerlendirme sistemi bu telâkkiyi tam manasiyle tahakkuk ettirecek durumda değildir. Zira, bilânçoğa dahil kıymetlerin değerlendirilmesinde kabul edilen maliyet bedeli esası konjonktürel tahavvüllerin pek

sık olduğu bugünkü iktisadî düzende «tasarruf kabiliyetindeki hakikî artış» ı tezahür ettirecek bir elâstikiyet arzmemektedir. Türk Vergi Hukukunda yeniden değerleme (réévaluation) esasının henüz kabul edilmemiş olması dolayısıyla «tasarruf kabiliyetindeki hakikî artış» dan oldukça uzaklaşan Türk Vergi sistemi, vazı'larının bütün hüsnüniyetine rağmen, ileri bir görüşü tahakkuk ettirecek bir mekanizma addedilemez. O kadar ki, mevcut sistem, enflâsyon devrelerinde, hakikî zararları dahi vergilendirmek gibi, bir netice doğurabilir. Böyle bir durum, esasen enflâsyonun tesirile kapitali kar gibi eriyen mükellef için hakikaten vahim sonuçlar yaratır. Böyle bir durumun, vergiye karşı zaten menfi bir psikoloji taşıyan mükellefi gayrimesru yollara saparak kendini korumak gibi, bir istikamete sevk etmesi ihtimali de vardır. Buna karşı tek çare, tam olmamakla beraber, yeniden değerlemenin vergi sistemimize ithalidir.

Yukarıda verdiğim izahatla Türk Vergi Hukukunda ticarî kazanç kavramına kısa bir nazar atfetmiş bulunuyorum. Bu sahada söz sahibi zevatın da bu mühim mevzu üzerine eğilmeleri en halisane temennimdir.

İstanbul, 23 Mayıs 1957



TÜRKİYEDE DEVLET BÜTÇESİ DIŞINDA KALAN DEVLET İŞLETMELERİNİN TABİ OLDUKLARI MURAKABE ŞEKİLLERİ

Prof. Dr. MUHLİS ETE

Plân

Önsöz:

Giriş:

Devlet işletmelerinin artışı ve bütçeden ayrılışları karşısında yeni bir murakabenin zarureti. — Klâsik murakabe ile iktisadî murakabe arasındaki farklar.

I — *Teşriî murakabeye yani Meclis murakabesine ve Sayıştay murakabesine tâbi olanlar :*

- A — Mütedavil sermayesiz katma bütçeler.
- B — Mütedavil sermayeli katma bütçeler.

II — *«İktisadî murakabeye» yani 3460 sayılı kanunun murakabesine tâbi olanlar :*

- A — İktisadî Devlet Teşekkülleri camiasına dahil olanlar.
 - 1) İdare ve murakabesi 3460 sayılı kanuna giren Devlet Teşekkülleri.
 - 2) Yalnız murakabesi 3460 sayılı kanuna giren sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait olan Devlet Şirketleri.
- B — Millî Korunma Kanununa istinaden çıkarılan kararnamelerle kurulup bu tarz murakabeye tâbi tutulanlar.
- C — Hususî kanunlarıyla munzam olarak bu murakabeye tâbi tutulan Devlet Müesseseleri.

III — *«Teşriî ve İktisadî murakabeden» uzak kalan Devlet Müesseseleri.*

IV — *«Teşriî ve İktisadî murakabeden» uzak tutulan ve şirket halinde çalışan Devlet İşletmeleri.*

- A — Sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait olanlar.
- B — Sermayesinin yarısından azı Devlete veya Devlet Teşekkülleri-ne veya Devlet Şirketlerine ait olanlar.

V — *Netice.*

Ö N S Ö Z

Konuşmama başlamazdan önce, Maliye Enstitüsü Direktörü değerli meslekdaşım, Prof. Orhan Dikmen'e, bana, 20 sene önce ders verdiğim bu müessesede tekrar konuşmak fırsatını bahsettiğinden dolayı, bilhassa teşekkür etmek isterim.

İstanbul Üniversitesinden 1938 senesi sonunda ayrıldıktan sonra, Ankara Siyasal Bilgiler Okulunda tesis edilen İşletme Ekonomisi kürsüsünde tedaris hayatına devam etmişim. Bu faaliyet 1951 senesi sonuna kadar sürdü. Ankarada 1939 yılından 1950 senesine kadar Başvekâlet Umumî Murakabe Heyetinde Âza olarak çalışmak suretiyle memleketin iktisadî işletmeleri ve murakabesi hakkında az çok bir tecrübeye sahip olduğumu zannediyorum.

1950 yılı ile beraber siyasî hayata girmiş ve Hükümete intisab etmek suretiyle de, yine bu sahadaki bilgimi artırmak imkânını elde ettim. Mebus iken vazifeli olarak Avrupa memleketlerine vâki seyahatlerimde de yine işletme ve murakabe mevzularını tetkik etmeyi ihmal etmedim.

Şimdi, gördüklerimi ve öğrendiklerimi nakletmek sırası gelmiş bulunuyor. Bunda muvaffak olabilirim, kendimi bahtiyar addedeceğim.

G İ R İ Ő

DEVLET İŞLETMELERİNİN ARTIŞI VE BÜTÇEDEN
AYRILIŞLARI KARŞISINDA YENİ BİR
MURAKABENİN ZARURETİ

Devletlerin sosyal vazifeleri arttıkça iktisadî hayata olan müdahaleleri de genişlemiştir. Bir çok memleketlerde olduğu gibi, Türkiyede de Devletin içtimaî ve iktisadî mevzulara olan müdahalesi artmış bulunuyor.

Bu alâka, vergi, gümrük ve saire teşvik ve murakabe gibi klâsik tedbirlerden ibaret kalmamış, milletin iktisadî kalkınmasını teshil maksadiyle Devlet tesisler kurmuş ve bunları bizzat işletmeye geçmiştir. Böylelikle Devlet hususî müteşebbisle yan yana veya inhisar halinde piyasada ahzı mevkî etmekte kendini haklı saymaktadır.

Bu etüdümüzde Türkiye'de Devlet İşletmeciliğinin hududuna, veya fayda ve mahzurlarına temas edecek değiliz. Bunu 1948 se-

nesinde «Türkiye İktisadî Kongresi» dolayısıyla Türkiye'de «Devlet İşletmeciliği» adıyla neşrettiğimiz bir broşürde yeter derecede işlemiş bulunuyoruz.

Bugün üzerinde durmak istediğimiz mevzu, Türkiyede Devlet Bütçesi dışında kalan devlet müessesesi ve işletmelerinin tâbi oldukları murakabe şekilleridir.

Neden bir çok Devlet müessesesi ve İşletmeleri Devlet Bütçesi dışına çıkmış ve hâlen de çıkmak temayülündedir. Muvazeneî umumiyeden ayrılan klâsik mülhak bütçe şekilleri dahi, ihtiyaca cevap vermemekte, bu yüzden müstakil bütçeli İktisadî Devlet Teşekkülleri doğmakta, hattâ daha ileri gidilerek, Devlet Şirketleri teşkil edilmektedir. Bunların sayısı son zamanlarda o kadar artmış ve temsil ettikleri ödenmiş sermayelerin yekûnu, 1958 yılı bütçe yekûnu olan 4 küsur milyar lirayı tecavüz etmiştir. Katma bütçelere dahil olan büyük işletmeler hariç, teşriî murakabe dediğimiz Millet Meclisi murakabesi dışında kalan İktisadî Devlet Teşekküllerinin, âmme müesseselerinin ve Devlet Şirketlerinin muhtelif menabîden sağladıkları sermaye ve kredilerin bir senelik ciro-ları Devlet Bütçesi çerçevesini kat kat aşan muazzam meblâğlara balığ olmaktadır.

Gerçekten iktisadî hayatın türlü şubelerinde çalışan bu işletmelerin müayyen zaman ve mevzuat ölçülerine uymayan iktisadî hareketleri : mübayaa, stok, satış, imalât, satış faaliyetleri ve bundan mütevellit tediye, tahsilât ve finansman işleri vardır.

Diğer taraftan, bu faaliyetlerin mikdar ve kıymet hareketleri hususî işletme muhasebesi sistemini istilzam ettirdiği tabiidir. Finansman mevzuu yani teşebbüs ve işletmelere para ve kredi tedariki, takdiri kıymet ve amortisman usulleri, memur ve işçilerin ücret ve prim sistemleri Devlet Bütçesinin eski kaidelerine uyacak vaziyette değildir.

O halde, bugünkü sosyal ve ekonomik Devletin modern vazifelerine intibak etmek için Devlet Bütçesinden yeni yeni parçalar kopararak, onlara yeni müstakil hüviyetler vererek teşriî murakabeden uzak tutmağa devam edecek miyiz?

Bazı maliyecî arkadaşlarımız bu fikirde değildirlir. Onlara göre, bugün bütçe dışına çıkarılan bir çok müesseseleri bütçe kaideleri dahilinde pekâlâ idare etmek mümkündür. Halbuki, tatbikatta ise, büsbütün radikal hareket edilmekte, 3460 sayılı kanunla ihdas edilen iktisadî murakabenin bile dışına çıkarılarak Anonim Şirket tarzı intihab edilmektedir.

Biz tezimizde, orta yoldan yürüyecek, bütçe dışı çalışmasında kat'î bir zaruret telâkki edilen müessese ve işletmeleri teşrii murakabe ile irtibatı kaybetmeden esaslı bir murakabe sistemine tâbi tutmayı müdafaa edeceğiz.

Bütçeden ayrılmış olan Devlet Müessese ve İşletmelerinin tâbi oldukları murakabe şekillerine temas etmeden önce, murakabe mefhumunu tarif etmek ve onu takiben iktisadî murakabe ile klâsik murakabe dediğimiz Divanı Muhasebat murakabesi arasındaki farkları tebarüz ettirmeğe çalışacağız.

Evvelâ, bir çok mânaya gelen *murakabe* mefhumunu târif etmek isteriz. Bir çok lisanlarda olduğu gibi, Türkçemizde de, dar ve geniş kontrol faaliyetlerini ifade etmek için çeşitli mefhumlar kullanılmaktadır : *Kontrol*, *teftiş*, *nezaret* ve nihayet murakabe tâbirleri bunlardandır.

İşletme Ekonomisi dilinde *kontrol*, idare ve işletmede zuhur edebilen hataların, tahaddüslerini müteâkip, bertaraf edilmesi hususunda sarf edilen faaliyete denir. Bu bakımdan kontrol tedbirleri işletme faaliyetlerinin bütün safhalarına teşmil olunur, işletmedeki bütün hareketleri devamlı bir surette tetkik eder ve icabında önleyici bir rol alır.

Buna mukabil *teftiş*, lüzum görüldükçe, yani gayrı mevkut olarak yapılan bir faaliyettir. Muayyen ve kısmî maksatlar güdebilir. İdareye müdahale etmemekle beraber icabında mes'ul memura işten el çektirebilir. Kontrol gibi, teftiş de, müessese ve işletmelerin dahilî bir mevzuudur.

Murakabe ise, müesseseye mensup olmayan uzmanlar veya teşekküller tarafından yapılır; murakabede jestiona kat'iyyen müdahale yoktur.

Murakabenin bir *şeklî* bir de *maddî* kısmı vardır. Şeklî murakabeyi daha ziyade klâsik murakabe dediğimiz Sayıştay murakabesinde görürüz. Buna mukabil, maddî murakabeyi veya iktisadî murakabeyi iktisaden inkişaf etmiş memleketlerin hususî murakabe şirketlerinde, Türkiyede «Başvekâlet Umumî Murakabe Heyeti» nin yaptığı murakabede görmekteyiz. Nitekim ihtisâş teşkilâtının yaptığı murakabe aynı zamanda bir işletme murakabesidir. *Bu faaliyet idarî, hesabî, malî, iktisadî ve teknîk* sahalara şâmindir.

Bu etüdümüzde ele alacağımız teşekkül ve müesseseler daha ziyade işletme karakterini haiz olduğu için, tatbikini arzuladığımız murakabenin tabiatıyla tarifini yaptığımız iktisadî murakabe şeklinde olmasını düşünmekteyiz. Murakabe mefhumu hakkında bu za-

rurî izahı yaptıktan sonra şekli bir murakabe diye vasıflandırdığımız Divanı Muhasebat murakabesi ile Umumî Murakabe Heyetinin yaptığı iktisadî murakabe arasındaki farklara işaret edelim.

KLÂSİK MURAKABE İLE İKTİSADÎ MURAKABE ARASINDAKİ FARKLAR

Bilhassa Divanı Muhasebat tarafından yapılan klâsik Devlet murakabesi, masrafçı idare ve müesseselerin sarfiyatını, kanunun tarifi dahilinde yapmış olup olmamasına nezaret ve yapılan masrafın mevcut ve serbest bir tahsisattan icra edilmiş olmasını kontrolüdür.

Bu murakabe ile kanuna istinad edilmiyerek yapılan masraflara mâni olunur ve Devletin muhammen gelirinin muayyen masraf yerlerine intibak suretiyle tevzi edilmiş olup olmadığı anlaşılabilir.

Bu sarfiyat esnasında gözönünde tutulan *malî bütçedir*. Klâsik murakabe muayyen bir merkezden icra olunur ve tetkikat masraftan evvel veya sonra olsun, yalnız vesaik (evraki müsbite) üzerinden yapılır. Sarfiyatın müsmiriyeti, verificationu veyahut iktisadî ve içtimaiî tesirleri üzerinde durulmaz. Devlet bütçesindeki fasıldan yapılan münakalelerle bütçeye ilk konulan tahsisatın hakikî hedefi de çok kere kaybolur. Bittabii bu yüzden murakabe de güçleşir.

Buna mukabil *iktisat murakabesi* şümullüdür. Klâsik murakabenin üzerinde durduğu (malî bütçe), iktisadî kontrol mevzularının, üzerinde durduğu unsurlardan ancak bir tanesidir.

3460 sayılı kanunla vaz olunan murakabe «hesabî, malî» iktisadî ve teknik bir mahiyet arz etmektedir.

Murakabenin siklet merkezini teşkil eden hesabî kontrol başlıca 4 esasa dayanır. Bunlar :

- 1 — Umumî muhasebeye istinaden başlıyan murakabe,
- 2 — İşletme veya maliyet muhasebesine istinaden yapılan murakabe,
- 3 — İş programlarına veya işletme bütçelerine istinaden yapılan murakabe ki, bu da : satış, istihsal veya imalât, mübayaa, sarfiyat bütçeleriyle finansman programına istinaden yapılan murakabelere inkisam eder ve bir de :
- 4 — İşletme istatistiklerine istinaden yapılan murakabeden terekküp eder.

Klâsik murakabenin üzerinde durduğu «malî bütçe» iktisadî murakabenin ancak iş programı kısmının «sarfiyat bütçesine» inhisar eder.

İktisadî murakabe de işletmelerin iktisadî neticelerini *prodüktiviteyi* ve malî neticeleri dediğimiz *rantabiliteyi* meydana çıkarmak esastır. Prodüktivite, iktisadî verim, rantabilite, sermayenin kâra olan nisbeti demektir. Rantabiliteyi tesbit etmek, Devlet işletmelerinin muhakkak surette kârlı çalışmalarını istemek değildir, bazan âmme mülâhazasıyla işletme kâr etmeyebilir, rantabilite müsbet yerine menfi olabilir, fakat müsbet de olsa, menfi de çıksa, neticenin ölçülmesi lâzımdır.

İktisadî murakabe, tetkiklerini hem uzaktan hem de mahallinde yapmak suretile işletmelerin faaliyetlerine, bünyelerine, münasebetlerine yakından nüfuz eder; bir taraftan teknik şartları tetkik ederken, diğer taraftan iktisadî doneleri araştırır; maliyet fiyatları, amortismanlar, ihtiyat ve karşılık nisbetleri gibi neticelere müessir olan unsurlar üzerinde durulur. Bilânço ve kâr ve zarar hesabının merbutatının istinad ettiği tesis ve malzemelerin kontrolünü yapar, işletmenin rasyonel esaslar dahilinde çalışıp çalışmadığını ve bu zaviyeden kendisine lüzumu olan organizasyona malik olup olmadığını inceler, bütün bu hesabî kontrolden başka, işletmenin millî ekonomi ve iktisadî düzen içinde kendisine tevdi edilmiş olan vazifeyi yapıp yapmadığı hakkında hükmünü verir. Çünkü ekonomiyi tanzim hususunda üzerine vazife alan Devlet ticarî ve sınaî müesseselerin, memleketin gelişme ve milletin yaşama şartları içinde iktisadî olduğu kadar içtimâî vazifeleri de vardır. İktisadî murakabe ve vazifelerin başarılıp başarılmadığını görecek ve Devlet sermayesinin müsmiriyeti ile bunun iktisadî ve içtimâî sahadaki tesirlerini meydana çıkaracaktır. Hususî sektörün geliştiği nisbette, Devlet sektörünün daraltılması hususunda yüksek mercülere teklifte bulunacaktır.

İktisadî murakabede, murakabeyi yapan elemanlar, murakabeyi kendine daimî san'at ittihaz eden kimselerdir. İktisadî murakabe, işletmelerine gönderilen, muhasebecilerden, maliyet muhasebecilerinden, iktisatçılardan ve teknisyenlerden mürekkep ekipler tarafından mahallinde başlar, murakabe teşkilâtının merkezinde tekemmül eder. Bu murakabede idareye müdahale edilmez.

3460 sayılı kanunun ruhu da, *idarede ademî merkeziyet, murakabede merkeziyettir*. Merkezde raporlar, benzeri işletmelerle mu-

kayese edilir, yeniden bir tahlil ve tenkide tâbi tutulur ve nihayet merkezî bir heyetten geçirilerek son seklini alır.

Murakabe raporları Başvekâlet kanaliyle Büyük Millet Meclisine intikal eder. Burada muayyen komisyonların âzalarıyla, meslekî teşekküllerin İdare Meclisi Reisleri Umum Müdürlerinden mürekkep bir Umumî Heyete arz olunur. 1939 yılından bu yana olan tatbikat göstermiştir ki, bugünkü terekküp tarzı ile Umumî Heyet ihtiyaca cevap verememiştir ve islâha muhtaçtır. Fakat müeyyide-leri ne olursa olsun, bu tarz *iktisadî murakabe* cidden mütekâmil bir sistem arz eder. Meselâ bu sistemi esasını bozmadan islâh etmek, raporlarda ileri sürülen netice ve yenilikleri bir müeyyideye raptetmek lâzımdır.

Bu arada «Umumî Murakabe Heyeti» nin murakabesini Meclis namına yapılan bir ihzarî tetkik olarak telâkki etmek, bugünkü kifa-yetsiz umumî heyet yerine, Millet Meclisinde iktisadî teşekküller için ayrı bir encümen kurmak gibi, bir yola gitmek suretiyle, teşrii murakabeyi ihmal etmemek lâzımdır. Netekim bazı memleketler Divanı Muhasebatta, Devlet İşletmelerini murakabe edecek ikinci bir kısım ihdas etmişler, bazı memleketler ise Devlet İşletmelerini hususî murakabe şirketlerine murakabe ettirerek raporlarını alâkalı Vekâlet bütçeleriyle beraber Parlâmentonun tetkik ve tasvibine sunmuşlardır.

I — Türkiyede Katma Bütçeli İdarelere Bağlı İşletmeler

Memleketimizde umumî muvazene meyanında katma bütçe ile idare edilen müesseseler olduğu malûmunuzdur. Muhasebei Umumiye Kanunumuz, mülhak bütçeyi, sarfiyatı hususî varidat ile temin olunan ve muvazenei umumiye kanunu haricinde tedvir olunan bütçeler şeklinde tarif eder. Bu tarife göre, bizde mülhak bütçeli idareler, Devletin ticarî ve sınaî mahiyette idare edilen müesseselerine hasredilmiş olmayıp, *hususî varidatı bulunan* müesseselere de teşmil edilmektedir. Diğer taraftan mülhak bütçeli idarelerin hususî kanunlarındaki hükümler mahfuzdur. Malûm olduğu veçhile, mülhak bütçeler ikiye ayrılır.

- A — Mütedavil sermayesi olmayanlar,
- B — Mütedavil sermayesi olanlar.

Mütedavil sermayesi olmayan mülhak bütçeli idarelerin bütçeleri, Millet Meclisince tasdik edilmekte ve bütçe tatbikatının neticelerini ihtiva eden kat'î hesaplarda yine bu mercice kabul ve tasdik edilmektedir. Bu bütçelere bağlı müesseseler ve işletmelerin muameleleri ise, az çok sınırlı ve ticarî bir mahiyet arz etmekle beraber, Millet Meclisinin murakabesinden başka, mütedavil sermayelilerde olduğu gibi; mütedavil sermayesi olan mülhak bütçeli idareler ise, ayrıca bir bilanço hazırlamak ve bunun kontrolünü yaptırmak zorundadırlar. Bu müesseselerde mütedavil sermayenin nerelerde kullanılacağı ve murakabenin hangi mevzulara teşmil edileceği hususî kanunlarında tayin edilmiştir. Umumiyetle maaşlar ve ücretler, inşaat, tesisler ve sabit aletler ve mikdarı tesbit edilmek istenilen umumî masraflar, mülhak bütçenin varidat kısmında yer almaktadır. Sermaye muamelelerinden doğan kâr da yine varidat kısmında görülmektedir.

Muhasebeye hesap tesisinde bütçe hesapları, mütedavil sermaye hesabından ayrılmaktadır. Mütedavil sermaye ile tedviri gereken muameleler için ayrı bir bilanço tanzim edilmektedir. Mütedavil sermayeye taallük eden muamelelerde ticarî şartlar ve icaplar nazarı dikkate alınır. *Mütedavil sermayeli kısmın bilançoları Maliye Vekâleti ile Divanı Muhasebattan tayin olunan bir mütehassıs murakıplı tarafından tetkik edilmekte, bilanço ile murakıpların raporları kat'î hesaplarla birlikte Millet Meclisine arz olunmaktadır.*

Hesabî kat'îler, bilançoda görülen işletme kârını da ihtiva ettiği için, kat'î hesap vesilesiyle bilançoya intikal edilecek tetkikat oraya da teşmil edilmektedir. Kat'î hesabın kabulü ile işletme muamelelerinin kârı yani neticesi de kabul edilmiş olur.

Millet Meclisinde bu bütçeler Divanı Muhasebat Encümenince tetkik edilmekte ve neticesi Umumî Heyete sevk edilmektedir. Umumî Heyet bu Encümeninden gelen hesapları hemen hemen münakaşasız kabul etmektedir.

A — Mütedavil sermayesi olmayan idareler :

Memleketimizde mütedavil sermayesi olmayan katma bütçeli idarelere belli başlı misaller, Nafia Vekâletine bağlı Karayolları Umum Müdürlüğü, Su İşleri Umum Müdürlüğü ve Vakıflar İdaresidir. Vakıflar İdaresinden de bir kısım, Vakıflar Bankası olarak ayrılmış ve bir Anonim Şirketi halini almıştır.

B — Katma bütçeli mütedavil sermayeli idareler :

Buna mukabil, ikinci gurup üzerinde daha ziyade durulmağa lâyıktır. Bu guruba hâlen Ziraat Vekâletine tâbi *Devlet Orman U. Müdürlüğü* ve Gümrük ve Tekel Vekâleti tarafından idare edilen *İnhisar İşletmeleri* dahil olmaktadır.

Devlet Orman İşletmeleri muamele ve hesapları biri Umum Müdürlük katma bütçesine, diğeri mütedavil sermaye'ye tâbi iki kısımdan mürekkeptir. Hususî bir talimatname mülhak bütçeli sarfiyatın hesabını Sayıştaya Devlet Muhasebesi tarafından tedvir edilmesini âmirdir.

İkinci kısım — yani mütedavil sermaye kısmı — 4914 sayılı kanunla artırma, eksiltme ve ihale kanunlara tâbi olmadığını ifade etmektedir. Fakat talimatnamede işletme muhasebesinin ne suretle yürütüleceğine dair esaslar vaz'edilmiş değildir. Yalnız bu mevzuatta hesap işlerinin ticaret icaplarına göre yapılacağı kaydı vardır.

Tatbikatta mülhak bütçe ile idare edilen kısım ile mütedavil sermaye ile idare edilen kısımlar birbiriyle tedahül etmektedir. Yapılması iktiza eden bir iş için bir taraftan imkân yoksa, diğeri taraftan istiane edilmektedir. Meselâ bir vakitler mülhak bütçe ile inşa edilecek olan Bolu Orman Okulu, bütçede tahsisat olmadığı için, mütedavil sermayeden faydalanmak suretiyle inşa edilmişti. Halbuki, âmme hizmetine taallük eden masrafların mülhak bütçeden, işletmeciliğe ait masrafların ise mütedavil sermayeden yapılması iktiza ediyordu. Bu gruba dahil ikinci büyük teşekkül Devlet İnhisar İşletmeleridir.

Tekel Umum Müdürlüğü hükmi şahsiyeti haiz bir Devlet idaresidir. Kanun, bu idareye mevzuları olan ticarî ve sınaî muamelelerinin ifası için bütçelerine lüzumu miktarda mütedavil sermaye vermektedir.

Muamelelerinden mülhak bütçenin şümülüne girenler umumî muvazenenin kaidelerine göre ifa edilir. Mütedavil sermayeye taallük eden mumelelerde ise ticarî şartlar ve icaplar nazarı itibara alınır; mütedavil sermayeli kısım için bilânço tanzim edilir, mütehassıs murakıplar tarafından bu bilânço tetkik raporlarıyla birlikte Büyük Millet Meclisine (Divanı Muhasebat Encümenine) takdim olunmak üzere Vekâlete gönderilir.

Ticarî usullere göre hareket etmekle beraber, İnhisarlar İdaresi tacir sıfatını ihraz edemez. İdarenin sahip olduğu ve işlettiği mallar Devlet mallarından mâduddur.

Inhisariar Umum Müdürlüğünün 5 Senelik Bütçe ve Mütdevail Sermaye Varidat ve Masrafına Ait Mukayeseli Tablo

(Satış kârı ve Savunma Vergisi B. Varidatı kabul edildiğine göre)

V A R İ D A T :			Döner Sermaye		Yekûn	
Seneler	Bütçe Varidatı	%	Varidatı	%		%
1953	273 681 645	55,44	219 947 570	44,56	493 629 215	100
1954	317 549 184	55,58	253 820 171	44,42	571 369 355	100
1955	434 224 410	60,34	285 464 652	39,66	719 689 062	100
1956	481 903 080	59,30	330 756 980	40,70	812 660 060	100
1957	575 268 310	58,98	400 142 690	41,02	975 411 000	100

M A S R A F :			Döner Sermaye		Yekûn	
Seneler	Bütçe Masrafı	%	Masrafı	%		%
1953	24 260 263	9,85	221 998 460	90,15	246 258 723	100
1954	30 634 450	10,73	254 805 635	89,27	285 440 085	100
1955	31 494 022	9,59	296 768 228	90,41	328 262 250	100
1956	38 493 932	10,28	335 970 728	89,72	374 464 660	100
1957	48 000 000	10,48	410 000 000	89,52	459 000 000	100

NOT : 1957 yılı rakamları satış tahminine göre hesaplanmıştır.

Orman Umum Müdürlüğü 4 Senelik Katma Bütçe ve Döner Sermaye Varidat ve Masraflarına Dair Mukayeseli Tablo

V A R İ D A T :			Döner Sermaye		Yekûn	
Seneler	Bütçe Varidatı	%	Varidatı	%		%
1953	20 670 202	35,44	37 657 421	64,56	58 327 623	100
1954	24 685 152	34,45	46 960 910	65,55	71 645 962	100
1955	27 776 416	30,25	64 032 944	69,75	91 809 360	100
1956	33 681 965	23,61	107 779 194	76,19	141 461 159	100

M A S R A F :			Döner Sermaye		Yekûn	
Seneler	Bütçe Masrafı	%	Masrafı	%		%
1953	17 210 220	40,81	24 958 850	59,19	42 169 070	100
1954	21 007 011	30,13	48 721 885	69,87	69 728 896	100
1955	21 871 293	26,77	59 823 276	73,23	81 694 569	100
1956	27 765 027	27,43	73 449 308	72,57	101 214 335	100

Gerek İnhisarlar Umum Müdürlüğünün, gerekse Orman Umum Müdürlüğünün katma bütçe ve döner sermaye varidatıyla, masrafları bu iki idarenin asıl Meclis murakabesine mevzu teşkil eden katma bütçe rakamları bu hususta kâfi bir fikir vermektedir.

İnhisar İdaresinin bütün varidatından takriben % 55 i katma bütçe varidatı, buna mukabil takriben % 10 u katma bütçe masrafı olarak umumî bütçe masraf varidatı gibi Büyük Millet Meclisinin Bütçe Encümeninde ve Umumî Hey'ette münakaşa edilerek murakabesini bulmaktadır. Döner sermaye kısmı ise, yukarıda işaret ettiğimiz veçhile, bütçe kısmından çok sonra, Divanı Muhasebat Encümeninde tetkik edildikten sonra tasvibini almaktadır.

Orman Umum Müdürlüğü katma bütçesinde de vaziyet pek farklı değildir. Orman Umum Müdürlüğünün bütün varidatından vasatı olarak % 30 küsuru, masraflardan ise takriben % 30 u hakikî mânasiyle Meclis Murakabesine tâbi tutulmaktadır.

Her iki İdarede masrafların vasatı olarak % 75 i döner sermayeden yapılmaktadır. Büyük Millet Meclisi bütçe tetkik ve müzakerelerinde bu husus çok kere gözden kaçmakta, bu iki idarenin bütçelerinin heyeti umumiyesi görüşülüyor gibi, münakaşalar cereyan etmektedir.

Fakat döner sermayeleri tetkik eden Divanı Muhasebat Encümeni ile, bu hususta tetkikler yapmış olan mütehasıslar, bu iki idareye ait işletmelerin İktisadî Devlet Teşekkülleri gibi idare ve murakabe edilmesi temennisinde bulunmaktadır. Bizim de görüşümüz bu merkezdedir.

II — 3460 sayılı Kanuna, yani İktisadî Murakabeye Tâbi Olan İşletmeler

İktisadî murakabe adını verdiğimiz 3460 sayılı kanunla vaz edilen murakabe sisteminin mahiyet ve ehemmiyetini tebarüz ettikten sonra 1939 senesinde ihdas edilip faaliyete devam eden Başvekâlet Umumî Murakabe Heyetine tâbi tutulan teşekkül ve müesseselerin sayısı artmıştır. 1.1.1958 tarihinde bu teşkilâtın murakabesine tâbi olan ve türlü hükmî şahsiyet taşıyan Devlet İşletmelerinden, idare ve murakabesi 3460 sayılı kanunun şümülüne giren teşekküller şunlardır :

A — İktisadî Devlet Teşekkülleri :

- 1) Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası,
- 2) Sümerbank ve ona bağlı müesseseler, (*)
- 3) Etibank ve ona bağlı müesseseler (**)
- 4) Toprak Mahsulleri Ofisi,
- 5) Türkiye Ziraat Donatım Kurumu,
- 6) T.C. Emekli Sandığı,
- 7) Türkiye Sellüloz Kâğıt Fabrikaları Sanayii Kurumu,
- 8) Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu (eski İmalât Harbiye fabrikaları),
- 9) T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi,
- 10) T.C. Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi,
- 11) Devlet Malzeme Ofisi,
- 12) Türkiye Demir ve Çelik İşletmesi Kurumu ve buna bağlı müesseseler (***)

(*) *Sümerbanka bağlı müesseseler :*

- 1) Bakırköy Pamuklu Sanayii Müessesesi
- 2) Ereğli Pamuklu Sanayii Müessesesi
- 3) Kayseri Pamuklu Sanayii Müessesesi
- 4) Malatya Pamuklu Sanayii Müessesesi
- 5) Basma Sanayii Müessesesi
- 6) Yünlü Sanayii Müessesesi
- 7) Merinos Yünlü Sanayii Müessesesi
- 8) Taşköprü Kendir Sanayii Müessesesi
- 9) Alım ve Satım Müessesesi
- 10) Deri ve Kundura Sanayii Müessesesi
- 11) Gemlik Sun'li ipek ve Viskos Mamulleri Sanayii Müessesesi
- 12) Çimento Sanayii Müessesesi
- 13) Filyos Ateş Tuğlası Sanayii Müessesesi

(**) *Etibanka bağlı müesseseler :*

- 1) Keçiborlu Kükürtlü İşletmesi
- 2) Ergani Bakır İşletmesi
- 3) Murgul Bakır İşletmesi
- 4) Şark Kromları İşletmesi
- 5) Kuzey-batı Anadolu Elektrik ve Tevzi Müessesesi

(***) *Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumuna bağlı müesseseler :*

- 1) Armutçuk Kömür İşletmesi
- 2) Ereğli Kömür İşletmesi
- 3) Garp Linyitleri İşletmesi
- 4) Kömür Satış ve Tevzi Müessesesi
- 5) Divriği Demir Madenleri İşletmesi.

İktisadî Devlet Teşekküllerinin iştiraklerinden meydana gelen şirketler :

İktisadî Devlet Teşekkülü şahsı haiz olmadığı halde, 3460 sayılı kanunun 41 inci maddesine göre sermayesinin yarısından fazlası Devlete veya İktisadî Devlet Teşekküllerine ait olan Anonim Şirketler :

- 1) Türkiye Şeker Fabrikaları Anonim Şirketi,
- 2) Yerli Ürünler Anonim Şirketi,
- 3) Azmi Millî Degirmencilik Anonim Şirketi,
- 4) Azot Sanayii Anonim Şirketi,
- 5) Maden Hurdacılığı Anonim Şirketi,
- 6) Makine Yedek Parçaları Anonim Şirketi,
- 7) Karaman İplik ve Pamuklu Mensucat Sanayii
- 8) Bakırlı Pirit İşletmeleri Anonim Şirketi,
- 9) Sun'î Tahta Fabrikaları Anonim Şirketi,
- 10) Adıyaman Pamuklu Anonim Şirketi,
- 11) Maraş Pamuklu Anonim Şirketi,
- 12) Türkiye Yapağı ve Tiftik Anonim Şirketi,
- 13) Kauçuk Sanayii Anonim Şirketi
- 14) Eskişehir Basma Sanayii Anonim Şirketi,
- 15) Yem Sanayii Anonim Şirketi
- 16) Azdavay Kömürleri İşletmesi Anonim Şirketi,
- 17) Türkiye Kömürleri İşletmeleri Anonim Şirketi,
- 18) Eti Limited Yapı Şirketi.

Bu şirketlerin sermayeleri yarısından başlayıp bazan % 90 na kadar yakın kısım Devletin veya İktisadî Devlet Teşekküllerininindir. Bir çoğu hususî teşebbüs olarak ortaya çıkmış, fakat sermayenin ancak pek küçük kısmını temin edebilmiş ve böylelikle Devlet Teşekküllerinin mühim iştirakleriyle meydana gelebilmiştir. Bu vaziyet 1939 dan önceki yıllarda bir kere daha tahaddüs etmiş ve o zaman da bilhassa Ziraat Bankası, Sümerbank ve Etibank bazı şirketlere mühim iştiraklerde bulunmuştu. Bu etüdümüz münhasıran murakabe mevzuuna tahsis edildiği için, Devletin dolayısıyla İktisadî Devlet Teşekküllerinin bu nevi iştiraklere girmesindeki fayda ve mahzurlarının münakaşasına yer vermedik.

B — Millî Korunma Kanununa istinaden çıkarılan kararnamelerle kurulan işletmeler :

- 1) Petrol Ofisi,
- 2) Et ve Balık Kurumu.

Bu iki teşekkül, henüz İktisadî Devlet Teşekkülü hüviyetini almamıştır. Murakabeleri Umumî Murakabe Heyeti tarafından yapılmakta ise de, raporları 3460 sayılı kanuna göre teşekkül eden Umumî Hey'ete değil, Büyük Millet Meclisinin Divanı Muhasebat Encümenince tetkik ve Meclisi Umumî Heyetin tasvibiyle tekemmül etmektedir. Bunlar Ticaret Vekâletine bağlı muhtar ve müstakil bütçeli birer teşekkül olmakla beraber, İdare Meclisinden ve Umumî Heyetten mahrumdurlar. İktisadî Devlet Teşekülllerine nazaran Vekâlete daha sıkı olarak bağlıdırlar; gerek bu sebepten, gerekse Umumî Heyetlerin mevcut olmamasından dolayı, murakabelerinin müeyyideleri, İktisadî Devlet Teşeküllerininkine nazaran çok zayıftır. Bir ân önce İktisadî Devlet Teşekülleri hüviyetine kavuşmalarında her hususta fayda vardır.

C — Hususî kanunlarıyla munzam olarak İktisadî Murakabe-ye tâbi tutulan Devlet Müessesesi ve İşletmeleri :

- 1) İstanbul Emniyet Sandığı,
- 2) İş ve İşçi Bulma Kurumu,
- 3) Devlet Üretim Çiftlikleri,
- 4) Türkiye Vakıflar Bankası,
- 5) Devlet Su İşleri Umum Müdürlüğünün Sulama Kooperatifleri.

Bu guruba topladığımız müesseseler, mahiyeti itibariyle birbirinden farklıdır. Yekdiğeri arasında bir münasebet mevcut değildir. Ancak, murakabe bakımından hususî kanunlarıyla 3460 sayılı kanuna tâbidirler.

1) İstanbul Emniyet Sandığı :

Mithat Paşa tarafından kurulan bu müessesede, Devlet sermayesi yoktur. O zaman Mithat Paşa tarafından konan sembolik bir sermayeden sarfınazar ederek müessesee mevduatı ile yaşar. Fakat, nizamnamesine, daha doğrusu Ziraat Bankası Kanununa göre, zamiri Ziraat Bankasıdır. Ziraat Bankası 3460 sayılı kanuna tâbi olunca, Emniyet Sandığı da otomatik olarak İktisadî Murakabe sistemine

tâbi tutulmuştur. Esasen sandık âmme karakterli bir müessese olmakla, bu murakabeden yalnız fayda görmektedir.

2) İş ve İşçi Bulma Kurumu :

Çalışma Bakanının vücade getirdiği sosyal maksatlı bir müessesedir. Sermayesi, daha doğrusu geliri, Çalışma Vekâletinin bütçesine koyduğu tahsisat, Belediyelerin hisseleri, teberrular ve Kurumun tesislerinden gelecek gelirlerdir.

Husufî kanunu, kurumu 3460 sayılı kanunun murakabesine tâbi tutmuştur.

3) Devlet Üretim Çiftlikleri :

Ziraat Vekâletine bağlı mülhak bütçeli ve mütedavil sermayeli bir teşekküldür. 1958 senesi başında 100 milyonluk bir ödenmiş sermaye arzeder. Bu teşekkülün diğer katma bütçeli ve mütedavil sermayeli idarelerden farkı husufî kanunla mütedavil sermayesi 3460 sayılı kanununun murakabe hükümlerine tâbi olmuştur. Kurumun gayesi yurt çiftçisinin tohum, damızlık, fidan, arıcılık ve lüks hayvancılığı ihtiyacını sağlamak için çeşitli kaynaklardan yüksek vasıflı tohum, damızlık ve fidan tedarik ederek bunları kendi işletme ve müesseselerinde üretmek ve bu işlerin gerektirdiği bütün faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu teşekkül aynı zamanda Türkiyenin *en büyük ziraat işletmesidir*.

(Eski Kombinalar Kurumu ile eski Ziraat İşletmeleri Kurumu bu kurumun içine girmiştir).

4) Vakıflar Bankası, Vakıflar İdaresinin doğurduğu bir Bankadır. Müessese Anonim Şirkettir ve Ticaret Şirketine göre seçilen murakıplardan maada, âmme karakterinden dolayı, ayrıca 3460 sayılı kanunun murakabesine tâbidir.

III — Teşrii ve İktisadî Murakabeden Uzak Kalan Devlet Müesseseleri

- 1) İller Bankası,
- 2) Elektrik Etüd İdaresi ve Maden Tetkik ve Arama Enstitüsü,
- 3) İşçi Sigortaları Kurumu (âmme müessesesi).

Birbirlerine benzer tarafları olmamakla beraber, bu üç teşek-

külü sırf murakabe zaviyesinden bu kategoriye ayırmış bulunuyoruz.

1) Bunlardan *İller Bankası* nevi şahsına mahsus bir âmme müessesesidir. 100.000.000 liralık sermayesi, Devlete değil, Belediyelere aittir. Hükmi şahsiyet bakımından ne İktisadî Devlet Teşekkülü, ne de şirkettir. Memleketimizde Belediyelerin gelirleri mahdud olduğu için, hemen her Belediye, Dahiliye Vekâletinin Belediyeler Bankasındaki fonundan ve İller Bankasından aldığı krediden faydalanmaktadır. Mahallî idareler su, elektrik ve kanalizasyon işlerinin gerektirdiği yatırımları bu Bankadan uzun vâde ile istikraz ettikleri kredilerle yapmaktadırlar. Böylelikle Belediyeler Bankadan ve Banka da öz kaynakları kifayet etmediği için, Emekli Sandığından, Kredi ve Amortisman Sandığından, İşçi Sigortalarından istikraz etmekte ve bazı ahvalde de Merkez Bankasından faydalanmaktadır.

Bankanın Umumî Heyeti, kanun icabı Belediyelerin her sene değişen mümessillerinden tereküp etmekte, ne yüksek sevk idare, ne de murakıbın fonksiyonunu ifa edememektedir. Vekâletin tayin ettiği murakıpların yaptıkları murakabe ise bir formaliteyi yerine getirmekten ileri gidememektedir.

Tam mânasıyla bir Banka fonksiyonu görmemekle beraber «bu mutavassıt müessese» üzerinden yüz milyonlarca lira geçmektedir. Binaenaleyh, müessese gerek finansman, gerekse teknik ihzarat bakımından esaslı bir murakabeden mahrumdur. Banka faaliyetine devam ettiği takdirde, murakabesinin 3460 sayılı kanuna tâbi tutulmasında isabet vardır.

2) *Elektrik Etüd İdaresi ve Maden Tetkik ve Arama Enstitüsü :*

Sanayi Vekâletine bağlı olan bu iki idare mahiyet itibarile bir işletme olmayıp, isimlerinden de anlaşılacağı veçhile, birer tetkik ve arama Enstitüsüdür. Böyle olmakla beraber hükmi şahsiyeti haiz ve hususî hukuk hükümlerine tâbidirler. Ticarî usullere göre idare olunurlar. Tahsis edilmiş sermayeleri yoktur. Vekâlet bütçesine Enstitüler için konan tahsisatla ve bir de hususî şahıslara yaptığı hizmetlerden alacağı karşılık ve teberrularla finanse edilmektedir. Ticarî muhasebe sistemi tatbik ederler, sene sonu bilânço çıkarırlar, kâr ve zarar hesabı yerine varidat ve masraf hesapları vardır.

Murakabe unsurları Murakıplar İdare Umumî Heyetidir. Bun-

dan mâda Sanayi Vekâleti lüzum gördükçe Enstitü işlerini teftiş ve murakabe ettirebilir.

Murakabe, biri Sanayi Vekâleti, diğeri Maliye Vekâleti tarafından bir sene için tayin olunan iki murakıp marifetiyle murakabe olunur. Bu heyet muamelât hakkında üç ayda bir Maliye ve Sanayi Vekâletlerine rapor verirler. Enstitüler bu raporun mütalâasını bildirir ve bu raporlar sene sonunda Enstitü bilânço ve faaliyet raporuna iliştilir.

Umumî Heyet Başvekâletten ittihaz edilecek 3 murahhas ile Büyük Millet Meclisinin bütçe, İktisat ve Divanı Muhasebat Encümenleri âzalarının toplantısından vücade gelir. Bu heyet, Enstitülerin bilânço raporunu, Sanayi Vekâletinden bu mevzular hakkındaki mütalâasını ve murakıpların raporunu tetkik ettikten sonra, Enstitünün bilânço ve faaliyet raporunu tasdik veya reddeder. Bilânço ve raporun tasdiki Enstitü memurlarının ibrasını tazammun eder.

Enstitülerin muamelâtı Divanı Muhasebat vizesine tâbi değildir.

Ticarî birer müessese olmamakla beraber, Enstitüler tetkik ve arama işleri için milyonlarca lira sarfetmektedir. Evrakı müsbitelyi teker teker kontrol etseler dahi, Murakıplar ne Divanı Muhasebatta, ne de Umumî Murakabe Heyetine dahil değildirler. Bir başka tabirle murakabe esaslı bir sisteme dayanmamaktadır.

Umumî Heyet ise, yedi seneyi müteceviz bir zamandan beri toplanamamıştır. Bu vaziyet karşısında bu iki Enstitünün de murakabesinin Başvekâlet Murakabe Heyetine raptedilmesi yerinde olur.

3) İşçi Sigortaları Kurumu :

Bu kurum da ne İktisadî Devlet Teşekkülü, ne de bir Devlet şirkettir. Sermayesi işçilere verilecek Devlet hisselerinden ve işçilerin aidatından terekkiüp eder. Hususî kanuna göre bir Umumî Heyeti ve Murakıpları vardır. Fakat murakıpların meslekten olmaması ve murakabesinin bir sistem arzetmemesi dolayısıyla Kurum, hakikî ve meslekî bir murakabeden mahrumdur. Ancak âmme karakterli bir sosyal teşekkül olması itibariyle murakabesini Başvekâlet Murakabe Heyetine tevdi edebilir. Kaldı ki, Kurumun umumî heyetlerinde böyle bir murakabeye tâbi tutulması hususunda devamlı arzular izhar edilmiş ve kararlar verilmiştir.

Vazı kanunun münferit bir madde sevkiyle murakabesini 3460 sayılı kanuna raptetmesinde fayda vardır.

IV — Şirket Halinde Kurulup «Teşrii ve İktisadî Murakabe» Sistemleri Dışında Tutulan Devlet İşletmeleri

Bu kategoriye giren Devlet İşletmelerinde yarısından fazla, yahut da yarısından az Devlet sermayesi bulunmaktadır. Türkçemizde muhtelit teşebbüs fransızca «Société en économie mixte» denilen bu şirketlerin vücade getirilmesinden maksat, Devletin bir çok iktisat şubelerine ön ayak olması ve hususî sermayeye yardım etmek istemesidir. Başka memleketlerde de tesadüf olunmasına rağmen, ehemmiyetleri gittikçe azalan bu karma şekil Devlet tesirinin, himayesinin ve sermayesinin hâkimiyetinden dolayı fiiliyatta şibih devlet işletmesidir.

Bundan evvelki kategorilere dahil olan Devlet İşletmelerinin bunlardan başlıca farkı, Devlet mevzuatından, formalitelerinden uzak kalmaları, ticarî zihniyetle ve ticarî usuller dahilinde çalışmak istemeleri, sermaye ve kredi ihtiyaçlarını daha kolayca sağlayabilmeleri ve bilhassa eleman ve işçi tedarikinde ve ücretlendirmelerinde daha «souple» hareket edebilmelerinden ileri gelmektedir.

Fakat bunun dışında «Devlet Şirketleri» diyebileceğimiz bu işletmeler hem Meclis Murakabesinden hem de Umumî Murakabe Heyetinin devamlı murakabesinden uzak tutulmuştur.

Zahiren bir çok dahilî kontrollere ve vekâlete bağlılık dolayısıyla, müteaddit Vekâlet teftişlerine tâbidirler. Hakikatte esaslı bir teşrii ve iktisadî murakabeden mahrumdurlar. Kanaatimizce, Devlet sermayesinin yarısından fazlası veya yarısına yakın olanlarının devamlı bir şekilde (islâh edilmiş) bir iktisadî murakabeye tâbi tutulmasında fayda vardır.

Sermayesinin hemen hemen tamamının, yarısından fazlasının ve yarısından azının Devlete ait olan şirketleri daha ziyade iki kategoriye göre ayrılarak mütalâa edilmesi âdet olmuştur. Biz tasnifimizde Devletle beraber, İktisadî Devlet Teşekküllerine ve Devlet şirketlerine ait sermayeleri hep âmme sermayesi kategorisine ayırmakta bir mahzur görmemekteyiz.

A — Sermayesinin yarısından fazlası Devlet ve Devlet Teşekkül ve Şirketlerine ait olanlar :

- 1) Türkiye Emlâk ve Kredi Bankası A.Ş.
- 2) Denizcilik Bankası, A.Ş.
- 3) Türk Hava Yolları A.Ş.

- 4) Türkiye Petrolleri A.Ş.
- 5) Türkiye Halk Bankası A.Ş.
- 6) Türkiye Çimento Sanayii A.Ş.
- 7) Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası A.Ş.

B — Sermayesinin yarısından azı Devlete, Devlet Teşekküllerine veya Devlet Şirketlerine ait olanlar :

- 1) Türkiye İş Bankası A.Ş.
- 2) Türkiye Turizm Bankası A.Ş.
- 3) Türk Ticaret Bankası A.Ş.

1 — 300 milyon itibarı ve 128 milyon ödenmiş sermaye ile çalışan Türkiye Emlâk ve Kredi Bankası hususî kanun ile kurulmuş bir Anonim Şirkettir. Murakabesini Maliye Vekâletinin Murakıp ve Müfettişleri yapar. Kanunda Maliye Vekili lüzum gördüğü takdirde Umumi Murakabe Heyetinin tetkikine tâbi tutulacağı kaydı vardır.

2 — *Denizcilik Bankası* 500 milyon liralık itibarı sermaye ve 225.000.000 liralık ödenmiş sermaye ile çalışan ve yine hususî bir kanunla Anonim Şirket halinde kurulan bir Devlet Bankasıdır. Kanuna göre, hususî şahıslar da sermayeye iştirak edebilirler. Fiiliyatta hususî sermaye sembolik bir iki küçük hususî iştiraktan ibarettir.

En büyük ve adetâ inhisar halinde çalışan Deniz İşletmesi 1 Mart 1952 tarihinde faaliyete geçmiştir. İşletmenin Banka ve Şirket halinde kurulmasının sebepleri, Devlet mevzuatının ve Divan Muhasebat, artırma ve eksiltme ve ihale kaidelerinin câri Deniz nakliyatına uymaması ve beynelmilel Deniz Ticaret usullerinin her bakımdan serbest piyasa icabına intibak eden bir bünyeye sahip olma ihtiyacıdır.

Bankanın bütün bu sebeplere rağmen, İktisadî Devlet Teşekkülü şahsiyetini iktisab etmese bile, 3460 sayılı iktisadî murakabe sistemine tâbi olmasını lüzumlu görmekteyiz. Aksi takdirde Devlet bünyesinden ve dolayısıyla teşrii murakabeden ayrılan *bu muazzam varlık, ciddî ve resmî bir murakabe dışında kalması olur.*

Denizcilik Bankasında, lâyiha Mecliste görüşürken, ısrarımızla konan, icabında 3460 sayılı Murakabe Heyetine tetkik ettirmek maddesi Emlâk ve Kredi Bankasında olduğu gibi, ihtiyarî bir mahiyet arz etmekten ileriye gidemez.

3 — 60 milyon liralık itibarı ve 30 küsur milyon liralık ödenmiş bir sermaye ile çalışan «*Türk Hava Yolları Anonim Şirketi*»nde vaziyet başkadır.

Devlet Hava Yollarının, gerek iç ihtiyaçlarını karşılamak, gerekse harice sefer yapabilmek için büyük sermayelere ve vasıtaya ihtiyacı vardı ve bu hususta yabancı sermayenin iştirakinde bir bahis görmüyor, bilâkis buna ihtiyaç duyuyordu. Bu hususta yabancı şirketlerle görüşmeler, anlaşmalar yapıldı ve böyle bir iştirake imkân vermek için ecnebi şirketlerle beraber tesbit edilen bu şirket mukavelesi ve statüsü üzerinde anlaşıldı. Bugünkü kanun bu esaslardan mülhem olarak meydana geldi. Bir nevi Devlet Teşekkülleri murakabesi demek olan 3460 sayılı kanunun murakabesine bu sebepten dolayı tâbi tutulmadı. Bu şirkette hakikî mânada bir muhtelit şirket karakteri mevcuttur.

4 — *Türkiye Petrolleri T.A.Ş.* :

Türkiye Mâden Tetkik ve Arama Enstitüsünün bulduğu petrol kaynaklarını işletmek ve mahsullerini satmak üzere kurulan bir Devlet İşletmesidir.

150 milyon itibarı sermayesinin % 90'ından fazlası Devlete aittir. Hem bu bakımdan hem de iktisadî bakımdan Devlet Murakabesine tâbi tutulması yerinde olur. Şimdiki murakabe, Ticaret Kanunu hükümlerine göre yapılan bir sathî murakabeden ibaret kalmaktadır.

5 — *Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi* :

Türkiye Halk Bankasının ödenmiş sermayesi 20 milyon liradır. Bunun 5.700.000 lirası Hazinesinin (% 30'a yakın), 2.500.000 lirası bankaların, (% 13'ü) burada ekseriyeti Sümer, Emlâk, Ziraat ve Etibank gibi Devlet Bankaları teşkil eder. 4.000.000 lirası Belediye (% 20), 2.200.000 lirası hususî idarelerin (% 11), hususî şahısların 3.500.000 (% 18); 400.000 lirası Küçük Sanat Kooperatiflerinin (% 17) teşkil eder.

Böylelikle sermayenin % 40'ı Devlet ve Devlet Teşekküllerinin, % 30 küsuru da mahallî idarelere ait olan bir âmme müessesesi karakteri arz etmektedir. Murakabesi hâlen Ticaret Kanununa göre yapılmaktadır. Bize göre Umumî Murakabe, Heyetin Murakabesine tâbi olmalıdır.

6 — *Türkiye Çimento Sanayii T.A.Ş. :*

Ankarada Ekim 1953 yılından beri çalışmaktadır. 100 milyon liralık sermayede Sümerbankın hissesi 45 milyon, Etibankın hissesi 45 milyon ve İş Bankasının hissesi 10 milyon liradan terekküp etmektedir.

Memleketin muhtelif yerlerinde 12 yeni Çimento Fabrikası inşa etmek ve işletmek maksadıyla kurulmuştur.

Sermayesinin tamamı veya yarısından fazlası Devlet veya İktisadî Devlet Teşekkülleri tarafından temin edilmediği için, şirket Umumî Murakabe Heyetinin murakabesine tâbi değildir. Fakat, hakikatte de hissedarların biri Devlet Teşekkülü, diğeri Devlet Şirketi, üçüncüsü de Devletin nüfuzu altında olan bir Bankadır. 100 milyon lira sermayeden 90 milyon lirası bu ikisine aittir. Binaenaleyh, bu bakımdan Umumî Murakabe Heyeti murakabesine tâbi tutulması gerekmektedir.

7 — *Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası :*

15 milyon sermayeli bir Anonim Şirkettir. Hemen her memlekette olduğu gibi, bizde de bu ihraç Bankasına hususî bir şirket şekli verilmiştir. Ancak bu Banka sermayesinden Devlete tahsis edilen A hissesinin yekûnu 36,691 ve B hissesine sahip Millî Bankaların hisse sayısı 58,071 dir. Millî Bankalardan Devlet Bankası mahiyeti taşıyan Emlâk Bankasının 13,140, Ziraat Bankasının 31,800, Sümerbankın 2,774, İller Bankasının 109, Emniyet Sandığının 3,000, İş Bankasının 5,818 ve Türk Ticaret Bankasının 170 hisseleri mecmuu ile 56,919 hisseye baliğ olmaktadır. Böylece Devlet hissesi 36,691 ve Devlet Bankalarıyla Devletin tesiri olan Bankaların hisseleri de 56,919, mec'an 93,616 hisse etmekte ve Merkez Bankası umum sermayesinin % 62,21 ini teşkil etmektedir.

Şu halde Devlet ve Devlet Teşekkülleri Banka sermayesinin yarısından fazlasına sahip olmuş oluyor.

Buna mukabil, Merkez Bankası Ticaret Kanununun emrettiği murakıplar tarafından (sathî) bir murakabeye tâbi tutulmaktadır.

B — *Sermayesinin yarısından azı Devlete, Devlet Teşekküllerine ve Devlet Şirketlerine ait olan işletmeler :*

1) Bu kategorinin başında en büyük bir teşekkül olarak *Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi* gelmektedir. 1957 yılı sonunda bu Bankanın sermayesi 10 milyon, ihtiyatları 75 küsur milyon Türk

lirasına balığ olmuştur. (Aynı tarihte mevduat ve cârî hesaplarının yekûnu 1.113.503.488 Türk lirasıdır).

Sermayede Hazine hissesinin nisbeti % 11 dir. Bu itibarla şeklen hususî bir Banka hüviyetini taşır. Fakat fiiliyatta Atatürk'ten ve C.H.P. den intikal eden hisseler mühim bir yekûn teşkil eder. Fakat Devlet tesir ve nüfuzu sermayedeki hisseden ziyade, İdare Meclisinin intihabında ve Umum Müdürün tayininde kendini göstermektedir. Bu hüviyeti ile İş Bankası Hükûmetin arzusuyla malî, ticarî ve bilhassa sanayi sahalarında mühim bilâncolar yapmakta Devlet Teşekkülleriyle beraber yatırımlara iştirak etmektedir. Yine 1957 yılı sonunda bu nevî iştiraklerin yekûnu 78 milyon Türk lirasını tecavüz etmektedir. Görülüyor ki, bu Banka Türkiye Ekonomi hayatında nazım bir rol oynamaktadır. Bu itibarla İş Bankası resmî olmasa bile, yarı resmî bir karakter arz etmektedir. Buna rağmen İş Bankasının hususî Bankacılık âleminde de birinci derecede bir rol oynamaktadır. Yukarıda işaret ettiğimiz mevduat ve carî hesapların yekûnu müessesenin hususî sahadaki faaliyeti hakkında da mühim bir fikir vermeye kâfidir.

Murakabesi hâlen Ticaret Kanunları hükmüne göre cereyan etmektedir. Bu durumuyla Devlet murakabesi bittabî mevzuubahis olamaz.

2) Türkiye Turizm Bankası :

İtibarî ve ödenmiş sermayesi 10 milyon liradır. Bu sermayenin içinde Devlet Teşekkül ve Şirketlerinin hissesi 418 milyon liradır. Turizm tesislerine yatırdığı 50 küsur milyon liradan mühim bir kısmı bir Devlet Teşekkülüne aittir. Hem sermayede hem de kredi tedarikinde Devlet Teşekkülleri mühim bir rol oynamaktadır. Bankanın sevk ve idaresindeki Hükûmetin tesiri Turizmin âmme mahiyetinden ileri gelmektedir. Fakat sermayenin ve yaptığı servislerin âmme karakteri artarsa, iktisadî ve teknik hususlara inhisar eden bir Devlet murakabesinin tesisi düşünülebilir.

Görülüyor ki, memleketimizde hususî sermaye ile Devlet sermayesinin (muhtelit şirket : Société en économie mixte) bir arada çalışması Devlet, Devlet Teşekkülü ve Devlet Şirketi sermayelerinin zamanla artmasıyla Devlet tesir hâkimiyetine müncer olmaktadır. Daha doğrusu, mahdud miktarda ferdî sermayeler işletmenin tesis ve idaresine matlup sermayeyi tedarik edemeyince yine Devlete bağ vuruyor ve Hükûmet 1958 yılından önce tatbik ettiği bir usule mü-

racaat ederek İktisadî Devlet Teşekkülleri veya İş Bankasının yardımıyla, bilhassa sanayi mahiyetindeki şirketlere iştirak ediyor (Son senelerde bilhassa Şeker ve Çimento Fabrikalarında bu tarz iştiraklere şahit olmuş bulunuyoruz).

Kaldı ki, başka memleketlerde de «Socié en économie mixte» tatbikatı buna yakın neticeler vermiştir.

V — Netice

Devlet bütçesi dışında kalan Devlet İşletmelerinin çokluğu ile beraber murakabesizlik veya murakabe müeyyidelerinin zayıflığı karşısındayız. Bu takdirde karşımıza bir Anayasa meselesi çıkmaktadır. Malûm olduğu veçhile, Anayasamızın 26 ncı maddesi arasında ... «Muvazenei Umumiyei Maliye ve Devletin Umum Hesabı Kat'î Kanunlarının Tetkik ve Tasdiki diye bir hüküm vardır.»

Yine Anayasanın 96 ncı maddesinde, «Devlet emvalinden muvazenei umumiye haricinde sarfiyat caiz değildir» denmektedir.

100 üncü maddede ise «Büyük Millet Meclisine merbut ve Devletin varîdat ve masarifatı kanunu mahsusuna tevfikân murakabe ile mükellef bir Divanı Muhasebat müessesidir» denilmektedir. Daha sarîh bir ifade ile *bizim Anayasamıza göre bütün Devlet, Emlâk ve Emvali ve bu servetten doğan sermaye ve gelirleri ile bunlardan mütevelit sarfiyatın Meclis tarafından murakabesi şarttır.*

Halbuki, etüdümüzün başında da işaret eylediğimiz veçhile, muhtelif gayeleri tahakkuk ettirebilmek için bir çok müesseselerin Devlet Bütçesi dışına çıkmak temayülü gösterdiğine, diğer taraftan bir çok âmme müesseselerinin, türlü hükmi şahsiyetler iktisab ederek bütçe dışında kurulduklarına şahit olmaktadır.

Kaldı ki, bütçe içinde çalışan bir çok Devlet İdare ve İşletmelerinin de Divanı Muhasebatın bugünkü sistemiyle iktisadî bir murakabeye tâbi tutulduğunu da iddia etmek güçtür.

Bu vaziyet karşısında bir taraftan Sayıştayın daha esaslı bir murakabe sistemine kavuşmasını temenni eder, diğer taraftan da Büyük Millet Meclisinin Devlet Emlâk ve İşletmelerinin tetkik ve tasvib çalışmalarında daha dikkatli olmasını ümid ederiz.

3460 sayılı kanunun tatbikatiyle meşgul olan Umumî Murakabe Heyetinin tetkikleri eski hassasiyetini muhafaza etmesini, bilhassa teknik mevzularda daha kuvvetli mütehassıslar kullanılmasını ve mevcut elemanlarını, malûmatlarını tevsi etmek üzere iktisaden ileri memleketlere gönderilmesini tavsiyeye değer buluyoruz.

Sırası gelmişken şuna da işaret etmek isteriz ki, en kuvvetli bir murakabe, müeyyidesiz kaldığı müddetçe, verimliliğini ve ehemmiyetini kaybeder. Bu bakımdan Büyük Millet Meclisinin gerek Divanı Muhasebatın, gerekse Umumi Murakabe Heyetinin rapor ve sair tetkiklerin üzerinde daha hassasiyetle durması gerekmektedir.

İktisaden inkişaf etmiş memleketlerde bazı Devlet İşletmeleri hususî murakabe şirketleri tarafından murakabe edilmektedir. Bununla beraber teşkilâtının siyasetten uzak fakat ekonomik ve teknik ölçülerden mahrum kalmaması sağlanmaktadır.

3460 sayılı kanunla tesis edilmiş olan iktisadî murakabe teşkilâtı, diğer memleketlerde eşî olmayan çok mütekâmil bir sistemdir. Bunu tekemmül ettirmek ve Belediye İşletmelerine teşmil etmek veya memleketteki bütün Belediye İşletmelerin murakabelerini de içine alacak bir ikinci teşkilât kurmakta zaruret vardır.

Fakat, her şeyden önce mevcut murakabenin müeyyideli olmasını emniyet altına almak lâzımdır.

Devlet Müessese ve İşletmelerini murakabe edecek teşkilâtı islah ederken, hususî teşebbüslere (ticarî şirket ve kooperatiflere) ait işletmelerin de iktisadî ve teknik murakabesini yapacak yeminli murakipler ve murakabe şirketlerinin çalışmalarını sağlayacak hususî murakiplara kanun lâyihasını Meclise sevkedilmek üzere olduğunu memnunlukla öğrenmiş bulunmaktayız.

Ancak bundan sonradır ki, memlekette şirket çalışmalarına itimat artar, Hükümet, ticaret ve şirket ve kooperatifleri, bu hususî murakabe teşekkülleri vasıtasıyla endirekt fakat daha emin bir surette kontrol altına almak suretiyle vazifesini daha iyi görmüş olur.

Biz, bu kısa konuşmamızda, mevzuu derinliğine tetkik edecek olanlara bir ip ucu vermekle iktifa ediyoruz.

Bu imkânı veren İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Müdürüne ve konferansı takip eden kıymetli dinleyenlerime teşekkür ederim.

İstanbul, 23 Aralık 1957

FRANSIZ PLÄNLAMASINDA YATIRIMLARIN FINANSMAN YOLLARI

Dr. KENAN BULUTOĞLU

Fransa, İkinci Dünya Harbinin sona ermesi ile açılan devrede muazzâm yatırım ihtiyaçları ile karşı karşıya bulunuyordu. Kurtuluş kâfi değildi, kurtuluş heyecanı içinde yeni bir Fransa kurmak lâzım geliyordu. *Fransız plâncılığının* menşeyini mukavemet şuurunun (*esprit de la résistance*) yeniden imar ve modernleştirme şuuruna inkilâbında aramak gerekir.

Yapılması gereken büyük yatırımlar için yatırılabilir kapital bulmak, yatırım reel ameliyesini, ekonomik dengeyi bozmadan finansman nakdî ameliyesi ile muntazam bir şekilde beslemek, ancak mevcut vasıtaların gayelere plânlı bir şekilde tahsis edilmesi ile mümkün olabilirdi. Hazırlanan birinci plânda (*Monnet Plâni*) finansman meseleleri, en az gayelerin tesbiti kadar dikkatle ele alınmıştı. Mamafih, finansman kaynakları ve ilerdeki millî tasarruf imkânları hakkında biraz fazlaca iyimser davranıldığı plânın tatbikine girişildikten sonra anlaşılmıştır.

Harp sonu Fransasında, istihlâk temayülü çok yüksek birime yakındı. Harp yıllarının baskılı ve kapalı enflasyonunu, *kurtuluş'*tan itibaren takip eden açık enflasyon mevcut tasarrufları eritiyor, muhtemel olanların da teşekkülüne engel oluyordu. Genel tasarruf temayülünün yatırım ihtiyaçlarına nisbetle düşük oluşu, 1946 dan bu yana Fransız Plâncılığının mücadele etmek zorunda kaldığı başlıca mesele olarak devam edegelmiştir.

Bütün bu sebeplerden ötürü Fransız plân otoriteleri yatırımlar için orijinal, alışılmıştan ayrı finansman yolları bulmağa çalışmışlardır.

Yatırımların finansman kaynağı, millî ekonomide teşekkül eden global tasarrufudur. Bu tasarruf ise, ya gelir sahibinin istikbale ait bir geliri ve istihlâki, haldekine tercih etmesile veya böyle bir tercihe zorlanmasıyla veyahut da gelirinin bir kısmının hiç bir karşılık vaadi olmaksızın sermaye teşekkülü için alıkonmasıyla teşekkül eder. İşte yatırımlar için kaynak, «*yatırılabilir fon*» teşkil eden bu tasarrufların teşekkülü sırasında, ekonomik birimler üzerinde âmme otori-

tesisi veya bazı sosyal guruplar tarafından cebir kullanılıp kullanılmamasına ve kullanılan cebrin mahiyet ve derecesine göre, finansman kaynakları iki büyük gurupta toplanabilir.

Birinci guruba giren finansman kaynaklarının teşekkülü sırasında müstehlik tercihleri üzerinde zor kullanılmaktadır. Bu finansman kaynakları arasında vergileri, cebrî istikrazları, otofinansmanı, sosyal sigortalar aidatlarını ve enflasyon neticesi husule gelen cebrî tasarrufları sayabiliriz.

İkinci gurupta ise, tasarrufun teşekkülü sırasında, müstehlikin istikbali hale tercih iradesi, az veya çok, tezahür edebilmektedir. Bu guruba daha çok klâsik ve liberal, ötedenberi alışılmış finansman kaynakları girer. Bunlar da esas itibariyle sermaye piyasası ve banka kredisinden ibarettir. Finansman usullerinin açık veya kapalı, doğrudan doğruya veya dolayısıyla müstehlikler üzerinde cebrî baskı yapıp yapmamasına ve bu cebrin derece ve şumulüne bakarak Fransız Planlamasında, yatırımların icrası mevzuunda iki devre tesbit etmek mümkündür.

1947 den 1950-1951 e kadar olan devrede, cebrî müstelzim finansman yollarının büyük bir yer işgal ettiği görülmektedir. 1950-1951 den sonra, zor kullanılmasını gerektiren finansman yolları mutlak bakımdan mühim bir yer tutmakla beraber, daha liberal finansman yollarının nisbî önemlerinin muntazam surette arttığı dikkat nazarımızı çekmektedir.

Bu iki devre arasında finansman metodlarında ve temayüllerinde görülen fark, Fransız harp sonrası iktisadî gelişmesinin arzettiği hususiyetlerdeki bir değişmeye paraleldir.

Gerçekten 1947 de 1950 veya 1951 e kadar olan ve esas itibarile Monnet Plânının tatbiki zamanına düşen devre, bir yeniden imar ve ihya devresidir. Kalkınma esas itibariyle temel sektörlerde olmuş ve harp öncesi istihsal kapasite seviyesine ulaşmak ve hatta onu geçmek ve gene harp öncesi istihlâk seviyesine (istihsal seviyesine nisbetle biraz gecikme ile de olsa) erişmek, *Monnet Plân*'nın başlıca hedeflerini tesbit etmiştir. Bu hedeflere, Plâna nisbetle biraz gecikmeyle, 1950-1951 yıllarından itibaren erişilmiştir. İstihsalde, yatırım ihtiyaçlarından istihlâk ihtiyaçlarına doğru bir kayış ve müstehlik üzerindeki cebrî tasarruf yükünün azalmağa başlaması, bu ilk devrin sonunu işaret eden alâmetlerdir. Mamafih, Kore harbinin patlak vermesiyle milletlerarası ölçüde doğan enflasyonist basınçlar ve yeniden silâhlanma dolayısıyla, gayri müstahsil âmme masraflarının, yani askerî masrafların önem kazanması, 1950

ve 1951 yıllarından itibaren bahsettiğimiz temayüllerin doğuş ve gelişmesini önleyici veya geciktirici birer anakronizm olarak zikredilmesi gerekli hadiselerdir.

İkinci devrede ise yatırım ihtiyaçlarında müstehlikin ön plâna aldığını ve ana sektörlerde gerçekleştirilen cihazlanma sayesinde istihlâk safhasına daya yakın istihsal faaliyetlerinde gelişme teminine çalışıldığını görüyoruz.

Bu devrede yatırımların finansmanında daha liberal usuller inkişaf etmeğe başlamış ve cebri tazammun eden finansman kaynaklarının önemi mutlak olarak değilse de, nisbî şekilde azalmağa yüz tutmuştur.. Harpten sonraki devrede cebri, yarı cebri ve ihtiyarî tasarruf yolları ile, devamlı bir şekilde, gayri sâfi millî hasılanın % 17 den fazla bir kısmını kapital terakümüne tahsis edilmesi mümkün olabilmıştır. (Bakınız : Tablo 1).

Bundan sonraki izahatımızda yatırımların finansmanında başvurulan usulleri bu, otoriter ve liberal ayırımına dayanarak inceleyeceğiz.

I — Cebir kullanılmasını gerektiren finansman usulleri :

1947 den 1951 ve 1952 ye kadar devam eden ve esas itibarile Monnet Plânının tatbikine rastlayan devrede cebri otoriter finansman yollarının büyük bir önem arzettiğini görüyoruz. 1952 den itibaren, bu finansman yolları mutlak önemlerini muhafaza etmiş, hatta daha da artırmışlar, fakat nisbî önemleri azalmağa başlamıştır.

Bu iki devre içinde cebri istilzam eden finansman kaynaklarını, yani âmme fonlarının, otofinsanmanın ve enflasyon cebri tasarrufunun Fansız plânlı cihazlanmasındaki önemlerini ayrı ayrı gözden geçirelim.

a — Âmme fonları.

Âmme fonları yatırımların finansmanında başlangıçtan itibaren çok büyü bir rol oynamıştır. Bilhassa Monnet Plânının tatbiki sırasında hususî ekonomilerde yatırılabilir fonların nedreti, birinci plândaki yatırımların, bilhassa millileştirilmiş sektörlerin yatırımlarının, geniş ölçüde âmme fonu ile finanse edilmesi zaruretini doğurmuştur. Bu âmme fonlarının mühim bir kısmı, hatta bu devrin başlarında hemen tamamı, vergilerle ve Fransa Bankasının avanslariyle beslenmekteydi. Bu her iki usulde de tasarruf, müstehlike zorla kabul ettirilmektedir.

Plânlanan yatırımların finansmanı için doğrudan doğruya bütçeden yapılan tahsislerden başka, 948 den itibaren bütçeden ayrı bir de modernleştirme ve techiz fonu (*Fonds de modernisation et d'équipement*) kurulmuştur.

Bu fon sayesinde plânlamaya dahil yatırımların devamlı bir şekilde ve rasyonel bir tarzda finanse edilmesine çalışılmıştır. Bütçeden ayrı böyle bir finansman fonunun kurulması bütçenin seneliği kaidesine aykırıdır. Fakat yatırım plânları birkaç senelik bir devreye taallük ettiği için klâsik bütçe bunların finansmanına elverişli görülmemiştir. Bu yüzden bütçenin seneliği kaidesi bir kenara bırakılarak uzun devrelerde icra olunacak yatırımlar için bu devreye intibak eden bir finansman programı hazırlanmıştır. Bu programın icrası için de temel vazifeyi görmek üzere bir finansman fonu vücuda getirilmiştir.

«Fonds de modernisation et d'équipement» adı altında kurulan bu fon, hem âmme sektörüne dahil müesseelerin yatırım programları, hem de özel sektördeki işletmelerin plân şümülüne giren yatırımları için kredi vermektedir.

Bu krediler, sermaye piyasasına nisbetle daha düşük faizle, uzun vâdeli olarak verildikleri için, gerek millileştirilmiş sanayideki işletmeler, gerekse özel teşebbüsler tarafından ısrarla talep olunmuştur. Fon'un idare hey'eti, Plân Komiserliğinde ve umumî para ve kredi politikasında söz sahibi kimselerden teşkil olunmuştur. Heyet, kredileri mümkün mertebe plândaki yatırım tercihleri sırasında uygun olarak ve projelerin millî ekonomi için arzettiği avantajları nazarı itibare almak suretiyle dağıtır.

Sırası gelmişken, plânlanan yatırımların finansmanı dolayısıyla kabul edilmiş bulunan ve gene bütçenin seneliğine istisna teşkil eden bir metodu daha zikredelim. Fransız malî tarihinde tâtbiyatı 1930 a kadar çıkan [1], «Program Kanunları» (*Lois de programme*) muayyen bir mevzuda bir kaç seneye kadar uzanan tahsisatın bir defada yapılmasına imkân vermektedir. Mafih bu tahsisler, her sene bütçe kanunu ile meclisin tasvibine arzolandığından, «Program kanunları» henüz hukuken «bütçe-üstü» bir fevkalâde tasarruf haline gelmemiştir. Bununla beraber, son senelerde âmme sektöründe, plânlanan yatırımların geniş ölçüde «program kararnamele»

[1] H. Laufenburger : *Traité d'économie et de législation financière*, Budget et Trésor, Paris, Sirey, s. 86-87.

(*décrets-programme*) finanse edilmesi, yatırımların finansmanına siyasi sahada kısmen de olsa bir devamlılık ve istikrar vermiştir.

Bilhassa *Marshall yardımı* ve hazine istikrazlarile beslenen ve 1955 den itibaren *F.D.E.S. (Fonds de développement économique et social)* adını almış bulunan bu fonds, Fransada plânlanan yatırımların finansmanında en mühim kaynak olmuştur.

1948 den 1953 e kadar uzanan ve esas itibarile birinci plânın tatbikine rastlıyan devre içinde, bu fondan açılan kredilerin % 45 i (yani 846 milyar frank) *Amerikan Yardımından* temin olunmuştur. Bu da Amerikan yardımının bu fondan yapılan finansmanda ne kadar büyük bir rol oynadığını gösterir. Bu itibarla, finansman güçlükleri içinde bir ara tatbiki iyiden iyiye tehlikeye düşmüş olan Monnet Plânını amerikan yardımının kurtardığını söyleyen müellifler mübalâğaya düşmüş sayılmazlar.

Amerikan yardımı şeklinde elde edilen dış istikrazlar her ne kadar müstehlakler üzerindeki cebri tasarruf yükünü bir dereceye kadar azaltmışsa da, bunların ilerde sermaye ve faiz olarak iadesi sırasında başlıca kaynak gene vergiler ve iç istikrazlar olacaktır. Bu bakımdan Marshall yardımı bir bakıma bazı cebri tasarrufları geciktirmiş, ileriki nesillere bırakmış bulunmaktadır. Meğer ki, yatırımların millî gelirden sağlıyacağı artışlar, bu iadenin ihtiyarı tasarruflardan ödenmesini mümkün kılacak kadar mühim olsun.

1951 yılında amerikan yardımının (hiç değilse eski şeklinin) sona ermesile, F.D.E.S daha çok hazine istikrazları hasılatı ile ve ödünç verdiği meblâğların iadesinden tahassül eden gelir ile aynı finanman vazifesine devam etmiştir. Fakat amerikan yardımının kesilmesinden sonra, yatırımların global hacminde âmme fonlarının nisbeti azalmağa devam etmişse de, âmme fonları içerisinde F.D.E.S. in payı eski önemini kaybetmiş ve doğrudan doğruya bütçeden yapılan tahsislerin nisbeti artmağa yüz tutmuştur.

Umumiyetle âmme ekonomisi menşeli finansman kaynaklarının plânlanan yatırımlar içinde nisbi önemi, 1951 den bu yana muntazaman azalmıştır. 1948 de âmme fonları, plânlanan yatırımların % 57 sini finanse etmişken, (bak : tablo 1) 1955 de bu nisbet % 27 ye düşmüştür [2]. Bu da âmme menşeli finansman kaynakla-

[2] Burada, 1948 ile 1957 yi karşılaştırırken bir noktaya işaret etmek faydalıdır. 1948 de sadece altı ana sektör plânlanmışken, ikinci plânda, plânlanan iktisadi faaliyetlerin sahası, hususi sektöre doğru, bir hayli genişletilmiştir. Bu da plânlanan yatırımların toplu hacminde, âmme menşeli kaynakların nisbi öneminin azalmasına sebep olan bir âmildir.

rının yerlerini yavaş yavaş hususî menşeli finansman kaynaklarına terkettiğini gösterir. Mamafih, özel finansman yollarının, âmme fonları ile finansmanın yerini tamamen alacağını sanmak mübalâğalı olur. İlerde de, atom cihazlanması, kütle eğitimi, ve ilmî araştırma yatırımları gibi ve hattâ otomasyon inkilâbının gerektirdiği yatırımlar gibi daha çok âmme fonları ile finanse edilebilecek neviden yatırımların, *millî kapital terakümü* içinde yüksek bir nisbet tutacağında şüphe yoktur.

b — Otofinansman :

Otofinansman yolu ile kapital terakümü, bütün diğer Avrupa devletlerinde olduğu gibi, Fransa'da da, harpten önceki devreye nisbetle çok daha büyük bir önem kazanmıştır. Sermaye piyasasında uygun şartlarla kapital bulma güçlüğü, gittikçe artan sermaye ihtiyaçları, temerküz temayülleri ve müstahsil birimlerinin artan kapital yoğunlukları işletmelerin bu *iç - finansman* usulünü gittikçe daha geniş ölçüde *dış - finansman* yollarına tercih etmelerine sebep olmuştur.

Otofinansman kaynağı ya amortisman bedelleridir, yahut da hissedarlara dağıtılmayan şirket kazançlarıdır. Bu sonuncu halde ihtiyat akçesi olarak alınup otofinansmanda kullanılan meblâğlar, firmanın arz eğrisinin, talep egrisini maliyetin üstünde bir noktada kesmesi sayesinde temin olunabilmektedir. Bu ise firmanın istihsal kapasitesini tam olarak kullanmadığına ve bir nedret durumunu yaratarak yüksek fiyata arz yaptığına, delâlet eder [3].

Bu suretle müstehliklerden arzı azaltmak suretile cebri bir şekilde temin olunan bu meblâğlar üç türlü kullanılabilir. Ya hissedarlara dağıtılır, ya otofinansman için ve ihtiyat akçesi olarak alınur, yahut da ücretlerin artırılmasına sarfedilir. Hiç değilse, retrospektif olarak, maliyeti tekrar fiyat noktasına yaklaştıran bu hali bir tarafa bırakırsak; birinci halde dağıtılan meblâğlar hissedarların taarruf edip plâsman yapmaları neticesinde tekrar sermaye piyasasında, bir miktar eksilmiş olarak yatırılabilir, fon halinde tekrar ortaya çıkabilir. Bu halde menşesindeki cebir unsuruna rağmen son safhada iradî bir tasarruf haline inkilâp etmiş görünmektedir.

[3] M. Malissen, Investissement et financement, Armand Colin, Paris, 1958, s. 161.

İkinci halde, yani bu kazançların otofinansmana tahsis olunacak ihtiyat fonu olarak ayrılması halinde müstehlikler üzerinde ika olunan cebre, hissedarlar üzerinde yapılan tazyik eklenmektedir.

Bütün bu sebeplerden ötürü otofinansma için ayrılan meblâğları cebri şekilde teşekkül etmiş tasarruf olarak vasıflandırıyoruz.

Otofinansman lehinde umumiyetle aşağıdaki noktalar kaydolunmaktadır [4].

1 — Otofinansman istikbal için işletmeye bir malî yük doğurmaz.

2 — Sıhî bir finansman kaynağıdır, aynen bir vasıtalı vergi gibi, toplu satın alma gücünü bir tarafta arttırırken diğer tarafta azaltır.

3 — Nihayet otofinansman eğer kaynağı istihsal masraflarının kısılmasında ise bir teşebbüsün iktisad' başarısının mükâfatıdır.

Diğer taraftan otofinansman aleyhinde şu deliller ileri sürülmektedir.

1 — İşletmeler otofinansman sayesinde malî muhtariyet kazanmaktalar ve âmme otoritesinin, yatırımlar hakkında, millî ekonomi bakımından, tercihli ve irşatlı bir politika tatbik etmesine mani olmaktadır.

2 — Rekabetin kösteklendiği sektörlerde otofinansman, anormal müteşebbis kazançlarına, temerküz ve monopolleşmeğe müsait bir zemin hazırlamaktadır.

3 — Otofinansman enflâsyonlu devirlerde, hayatın pahalılaşmasına ve temel mamûllerdeki fiyat artışlarının hızlanarak müstehlik mamullerine aksetmesine ve yatırımların dolayısıyla iktisadî terakkinin bedelinin esas itibarile müstehlike zorla yükletilmesine sebep olmaktadır.

Bütün bu deliller de gösteriyor ki, iktisadî bakımdan, otofinansmanın ne leyhinde ne de aleyhinde bir prensip hükmü verilemez. Otofinansmanın iyi veyâ fena neticeler doğurması, daha çok ekonomik strüktüre ve konjonütüre bağlıdır. Bilhaassa çok miktarda yatırıma ihtiyaç hissedilen yeniden imar ve kalkınma devrelerinde müstehlike yüklediği mahrumiyetlere rağmen, otofinansman yatırım hacmini arttıran ve asıl gayeye hizmet eden bir metoddur.

[4] Cinq ans d'exécution du plan de modernisation et d'équipement, Commissariat au Plan, Paris, s. 325-326.

Fransada da harp sonrası plânlanmasında otofinansman, yatırımların finansmanında bir *ehven-i şer* olarak kabul edilmiştir [5].

Bilhassa yüksek konjonktür devrelerinde, kuvvetli bir yatırım eğilimine sahip bulunan firmalar, tatmin bulmayan bir talebe kabul ettirebildikleri fiyat politikaları sayesinde geniş ölçüde otofinansman yapmak cihetine gidebilmektedirler. 1945 den bu yana Fransız ekonomisine, 1952-1953 devresi istisna edilirse, zaman zaman enflasyona varan bir yüksek konjonktür hâkim olmuştur.

1951 e kadar plânlanan sektörlerde, toplu yatırım hacmi içinde nisbî önemleri gittikçe artan otofinansmanlar, ondan sonra da eriştikleri % 50-55 gibi yüksek seviyede tutunmuşlar, azalma temayülü göstermemişlerdir. Bu da *Fransız Plânlanmasında*, işletmelerin sermaye piyasasına pek rağbet etmediklerini, daha doğrusu orada uygun şartlarla yatırılabilir fon bulmadıklarını ortaya koymaktadır. Otofinansman metodunun kullanılma derecesinin, müesseselerin sermaye hacmile tersine oranlı olması da bu hususu teyit eder. Demek oluyor ki «molekülleşen» işletmeler, kapital piyasasına karşı özerklik kazanmaktalar ve yatırım plânlarını daha çok iç imkânları ile karşılayabilmektedirler. Fransa'da harp sonrası devrede müşahede edilen bu temayül olgunlaşan kapitalizmde umumî bir hâdisedir.

c — *Enflasyon cebrî tasarrufu.*

Yatırımların açık finansmanı *enflasyon cebrî tasarrufuna* yol açabilir. Açabilir diyoruz, çünkü her açık finansman bu hâdiseye sebebiyet vermez. Yatırımlar için eğer para akımlarının, mal akımlarına nisbetle hacimlerinin artırılması şeklinde tarif edebileceğimiz açık finansman usulü kullanılmışsa ve bu durum eğer gelir neticesi (*effet revenu*) değil de, fiyat neticesi (*effet prix*) doğurmuşsa enflasyon hadisesi ile karşı karşıya bulunuyoruz demektir.

Enflasyon iki yoldan cebrî tasarruf doğurabilir. Bazı sosyal gurupların, fiyatların artışını tahrik ve ondan istifade suretiyle lehlerine gelir transferi sağlamaları ve bu suretle gelir bölüşümünde eşitsizliği artırarak global tasarruf temayülünü yükseltmeleri mümkündür [6].

[5] Mendès - France, Epargne volontaire et épargne forcée Revue de science et de législation financière, Vol. 45, 1950, s. 102-213.

[6] Enflasyonun doğuşuna sebep olmak bakımından sosyal gurupların dav-

İkinci yol ise aşağıdaki mekanizmanın tahrikinden ibarettir. Sanayi erbabının ve iş adamlarının enflasyon neticesi fazla likiditeye sahip olmaları onları daha fazla yatırıma sevkeder. Bu da, bahsi geçen zümrelerin, istihlák malları istihsal eden sektörden, yatırım malları istihsal eden sektöre doğru, müstahsil faktör çekmelerine sebep olabilir [7].

Bu yüzden istihlák mallarında husule gelecek fiyat artışları, bazı sabit veya az değişir gelirleri istihláklerini kısmağa yani tasarrufa mecbur edecektir.

Harp sonrası *birinci fransız enflasyonunda* (kurtuluştan 1948 sonuna kadar), paranın değerden düşmesi, cebri tasarruf hadisesine geniş ölçüde sebep oldu. Kısa vâdeli banka kredilerinin yatırımların finansmanında kullanılarak uzun vâdeli muamelelere tahsis olunması enflasyon hâdisesini körüklemiş, sabit veya yavaş değişir gelirli zümreleri istihláklerini kısmağa sevkedecektir.

Harp sonrası *birinci fransız enflasyonunda* (kurtuluştan 1948 sonuna kadar), paranın değerinden düşmesi cebri tasarruf hadisesine geniş ölçüde sebep olmuştur. Kısa vâdeli banka kredilerinin yatırımlar finansmanında kullanılarak uzun vâdeli muamelelere tahsis olunması enflasyon hadisesini körüklemiş, sabit veya yavaş değişir gelirli zümreleri istihláklerini kısmağa sevketmiştir.

İkinci fransız enflasyonu sırasında (1950 ortasından 1952 sonuna kadar) [8], fiyat yükselişi menşeiini daha çok milletlerarası konjonktürden alıyordu. Mamafih bu fiyat yükselişi de aynı sosyal zümreleri cebri tasarrufa sevketmiştir.

Açık enflasyon yoluyla kapital terakümü sağlamaya teşebbüs etmenin çeşitli zararlarını, fransız plâncıları tecrübe ile çok iyi bildiklerinden, bu metoddan kaçınmak zaruretiini her üç plânda da ısrarla tekrarlamışlardır [9].

ranışları hakkında Bk. H. Aujac, Une hypothèse de Travail; l'Inflation, conséquence monétaire du comportement des groupes sociaux, Economie appliquée, t. III, 1950, p. 280-301.

[7] Fr. Perroux, Les comtes de la Nation, Paris 1949, 165.

[8] Bk. H. Lubell, The Role of Investment in Two French Inflation (in the postwar period), Oxford Economic Papers 1955, vol. 7, s. 47-56.

[9] Rapport général sur le premier plân de modernisation et d'équipement, 1946, s. 87. Deuxième plan de modernisation et d'équipement, s. 25 ve 122.

II — Liberal finansman yolları :

Kollektif ve özel olmak üzere iki sektörlü ve bilhassa ikinci sektörün hâkim bulunduğu Fransız ekonomisinde, harp öncesi devirlerinde normal sayılan, liberal finansman yollarının tekrar canlandırılmasına çalışılması tâbii idi.

Harpten bu yana millî gelirin artışı yanı sıra ve ona nisbetle daha hızlı olmak üzere tasarruf temayülü devamlı bir artış göstermiştir. 1954 de net tasarruf hacmi millî gelirin % 10 unu temsil etmiştir. Bu tasarruf hacmi içinde özel ve iadî tasarrufların payı bilhassa birinci plânın on senelerinden itibaren, yükselmeye başlamıştır. Bu da, cebri finansman yolları yanı sıra, liberal finansman yollarının önemlerinin artması neticesini doğurmuştur.

Esasen *Fransız Plâncılığı* ta başlangıçtanberi özel tasarrufların artmasını sağlayacak bir iktisadî politika, ezçümle *vergi politikası, tavsiye* etmektedir. Meselâ tasarruf edilen gelirlerin vergiden muaf tutulması İkinci Plânda açıkça tavsiye edilmiştir. Rakat muhtelif Fransız hükümetleri bu tavsiyeye uyarak esash bir reform yapmak cesaretini gösterememişlerdir. Yapılan reformlar; muayyen plâsmanların (bilhassa devlet tahvilleri) temettülerinden vergi almak, hayat sigortası primlerini vergiden muaf tutmak gibi..., çok kısmî ve önemsiz olmuştur [10].

Bütün bu teşviklere rağmen sermaye piyasası ve banka kredisi gibi yatırımların klâsik finansman yolları harpten önceki önemini tekrar iktisap edememiştir.

a. — Banka kredisi.

Yatırımların finansmanında banka kredisi bilhassa Monnet Plânının ilk senelerinde çok geniş ölçüde kullanılmıştır. Bu durum harp sonrası birinci Fransız enflâsyonunda çok mühim bir âmil olmuştur. Banka ve sair finansman müesseeleri, yatırımlara mevduatın hacim ve vâde buutları ile mütenasip bir şekilde kredi açarsa, ceteris paribus, para stabilitesi tehlikeye düşmez.

İkinci enflâsyonun 1952 den itibaren bastırılmasından sonra

[10] Bu mevzuda bk.: Etudes des privilèges fiscaux susceptibles de susciter les placements de l'épargne. Rapport présenté au nom du Conseil Economique par J. F. Compeyrot, J. Off. Avis et rapports du Conseil Economique, 5 avril 1957, ss. 409-427.

paraya itimat artmış ve bankalarda mevduat hacmi hızla yükselmeğe başlamıştır. Bu durum da bankaların yatırımları daha büyük bir emniyetle finanse edebilmelerine imkân vermiştir. Bilhassa in- saatta orta vadeli kredilerden geniş ölçüde istifade edilmiştir.

Fransada, kredi müesseselerinin sanayie uzun vâdeli kredi te- min etmek yolundaki teşebbüsleri şimdiye kadar önemli neticelere ulaşmamıştır. Hakikatte, daha ziyade âmme müesseseleri ve muh- telit karakterdeki müesseseler sanayie uzun vâdeli krediler açabil- mislerdir. (Bunlardan başlıcaları şunlardır : *Caisse des dépôts et des consignations, Crédit national, Crédit foncier.*) [11]

Mamafih, gayet hikmetli prensiplerle idare edilen bir banka sistemi bile sınaî kalkınmayı sıhhatli bir şekilde finanse etmek için sermaye piyasasının yerini tutamaz [12].

b — Sermaye piyasası.

İkinci dünya harbi ve onu takip eden büyük enflasyon, Fransız sermaye piyasasına çok büyük zararlar vermiştir. Fransız plâncılığı, müteşebbisin istikbal vadeden yatırımlar için risk kabul edebile- cek sermayeyi kolaylıkla bulabileceği, bir kapital pazarını tekrar kurabilmek için çok gayret sarfetmiştir.

Monnet Plânının tatbiki sırasında, kapital piyasasına akıyon ve obligasyon sürmek suretiyle finanse edilen yatırımlar, ilk senelerde azalma temayülü göstermekle beraber, 1952 den sonra tekrar art- mağa başlamıştır. Finansmanı bu yoldan yapılan yatırımlar 1955 senesinde, plânlanan yatırımların % 12 sini temsil etmiştir. (Aynı nisbet 1952 de % 5,5 idi). 1955 ten itibaren sermaye piyasasının iyi- den iyiye canlandığını, gerek devlet tahvillerinin gördüğü rağbet- ten, gerekse şirketlerin aksiyon ve obligasyonlarının gittikçe daha büyük başarı ile sürülebilmesinden anlıyoruz.

Mamafih, Fransada, bilhassa küçük işletmeler için dışardan sermaye bulma gücünün mevcuttur. Tasarruf sahipleri ile iş adam- ları arasında daha kolay ve inanca dayanan bir münasebet kura- bilmek için Fransız iktisadî politikası son zamanlarda «yatırım gir-

[11] OECE, Le financement du développement industriel en Europe, Pa- ris, 1957, s. 62.

[12] Organisation des Nations Unies, Commission Economique pour l'Europe, Situation économique de l'Europe en 1955, p. 124.

T A B L O 2

Yatırımların finansmanında kullanılan kaynaklar
(Birinci plânın şumulüne giren sektörlerde)

	1947	1948	1949	1950	1951
I - Zâti kredi ve kaynaklar .	%	%	%	%	%
Otofinansman	33,4	23,8	30,1	34,7	41,5
Sermaye piyasasından te- min olunan	19,2	8,5	6,4	6,4	6,1
Toplam	52,6	32,3	36,5	41,1	47,6
II - Amme fonları F.M.E.[*]	—	45,5	47,2	49,3	38,1
Hazine avansları	3,2	6,4	4,4	0,1	—
Bütçe	3,4	5,6	5,8	5,6	6,2
Toplam	6,7	57,5	57,4	55	44,3
III - Banka kredileri	40,7	10,2	6,1	3,9	8,1
Genel Toplam	100	100	100	100	100

[*] Fonds de modernisation et d'équipement.

Kaynak : Rapports du Commissariat au plan, 1952, 1953.

T A B L O 3

Yatırım finansmanında kullanılan kaynaklar

(İkinci plânın şumulüne giren sektörlerde)

	1952	1953	1954	1955
I - Zâti kredi ve kaynaklar .	%	%	%	%
Otofinansman	47,6	43	44	45,2
Aksiyon sürümü	3	2,2	2	3,8
Obligasyon sürümü	9,5	6,3	8,6	8,1
Toplam	53,1	51,5	54,6	57,1
II - Âmme fonları F.M.A.[*]	16,9	16,3	16	14,7
Bütçe	6,3	7,1	8,6	8,3
Harp zararları	12,6	11,3	9,7	6,2
Toplam	35,8	34,7	34,3	29,2
III - Banka kredileri	11,1	13,8	11,1	13,7
Genel Toplam	100	100	100	100

[*] 1955 ten itibaren Fonds de développement économique et social adını almıştır.

Kaynak : Rapport annuel sur l'exécution du plan, 1956.



TÜRKİYE'DE İLK BÜTÇE

ESAT TEKELİ

Türkiye'de ilk bütçenin ikinci Meşrutiyetin ilânından sonra tanzim edilen ve teşriî mercilerin tasdikinden geçen 1325-1909 bütçesi olduğu ileri sürülür ve ondan evvel (Muvazene defteri) adı altında hazırlanmış olan gelir ve gider cetvellerine bütçe mahiyeti tanınmaz. Bu telâkkide muvazene cetvel ve defterlerinin mutlakiyet devrine ait olmasının ve millî murakabe mercilerinden geçmemiş bulunmamasının da tesiri vardır. Halbuki bütçe, devletin ileride muayyen bir devreye ait gelir ve giderinin tahminlerini gösteren ve gelirin tahsiline, giderin icrasına mezuniyet veren bir vesika diye tarif edildiğine göre, bu tarifteki unsurların bulunup bulunmadığını aramakla yetinmek ve bütçeyi tasdik eden merci üzerinde fazla durmak icab eder. Çünkü parlamenter idarenin henüz kurulmadığı zamanlarda mutlak iktidarı elde tutanlar tarafından yapılan tasarruflar kanun hüküm ve kuvvetinde sayılır. Hatta böyle bir durum, teşriî meclisleri mevcut iken, muvakkat surette dağıtılan memleketlerde de kendini göstermiştir. Fransa'da 1940 senesinde millet meclisi dağılılarak teşri kuvveti de Fransız devlet şefinin uhdesine geçtiği için şef olan zat, bütçe ve vergi hususunda tasarruflarda bulunmuştur. Hatta Fransa'nın düşman işgalinden kurtulmasından sonra kurulan muvakkat hükûmet dahi, ilk zamanlarda kararname tanzimi yoluyla değil de emirname çıkarmak suretiyle bütçeye ait tasarruflar yapmıştır. Ancak, 2 kasım 1945 tarihli kanunla bütçenin tasdiki hakkı Kurucu Meclise verildikten sonradır ki, bu vaziyete nihayet verilmiştir. Bu sebeple ikinci meşrutiyetten önce, tanzim edilen muvazene cetvellerinin bütçe olup olmadığını tayin için bütçeyi tasdik eden makamdan ziyade, tanzim edilen vesikaların bütçede aranan vasıfları haiz olup olmadıklarına bakmalıdır.

Bizde ilk defa olarak Kanunî Sultan Süleyman zamanında ve 973 senesinde gelir ve giderleri bir muvazene halinde karşılaştıran bir cetvel hazırlandığını görüyoruz. O tarihte bütçede gösterilen gelir (183.088.000) akça ve masraflar da (189.657.000) akça idi. Buna göre, gelirle gider arasında 6.569.000 akça derecesinde bir açık görülmektedir. 1064 senesinde Tarhoncu Ahmet Paşa tarafından tan-

ketlerini» (Sociétés d'investissement) desteklemiştir [13]. Gelirleri şirketler vergisinden muaf tutulan bu teşekküller daha ziyade küçük ve orta işletmelerin aksiyonlarını satın almak suretile onlara sermaye temin etmeğe çalışmaktadırlar.

Keza, mahallî kalkınma şirketleri (Sociétés de développement régional) de aynı şekilde şirketler vergisinden muaf tutulmuş olup, az gelişmiş bölgelerde yatırım yapılmasını finansman kolaylıkları göstermek suretiyle teşvik etmektedirler.

NETİCE

Bu tetkiklerimiz sonunda, 1947-1957 Fransız plânlı yatırımlarının finansman metodlarında bilhassa aşağıdaki özellikler dikkatimizi çekmiş bulunuyor.

Hemen harp sonrası devresinde çok yüksek yatırım ihtiyaçlarına karşılık, tasarrufun ve bu yüzden yatırılabilir kaynakların kifayetsiz oluşu, otoriter cebri finansman metodlarının ön plâna alınmasına sebebiyet vermiştir. Plânlanan sektörlerin temel ve kısmen millileştirilmiş sektörler oluşu ve yapılacak yatırımların pek büyük bir kısmının «social overhead capital» in teşekkülüne veya imarına tahsis olunmuş bulunması bu yatırım metodlarını izah edebilecek hususlardır. Rantabilitesi doğrudan doğruya olmayıp, zaman akımına bağlı olan bu çeşit yatırımlar, daha çok cebri tasarrufla finanse edilebilir ve bu hali hazır nesil üzerinde büyük bir tazyik icra eder. Amerikan yardımının Fransada, bu tazyikin azaltılması bakımından, rolü büyük olmuştur. Bu memlekette yatırımların finansmanında, 1946 dan 1951 e kadar olan devre, daha çok geri kalmış memleketlerin cihazlanmaları sırasında ortaya çıkan problemlerle doludur.

1951-1952 den itibaren millî gelirin artmış olması, yatırım hacminin yüksek tutulmasına rağmen müstehtlik üzerindeki tazyikin azaltılabilmesine imkân vermiş, ve daha klâsik finansman yolları gelişmeye yüz tutmuştur. Plânlanan sektörlerin genişletilmesi, hemen hemen bütün millî ekonomiye teşmil edilmesi, (1957-1958 de hazırlanan üçüncü plân bütün ekonomiyi kapsamaktadır.) plân-

[13] Yatırım şirketlerinin (investment trust) hukukî statüleri ve faaliyet şekilleri hakkında mukayeseli bilgi ve bibliyografya için bk.: J. - P. Senn - Les sociétés d' Investissement en droit francois et comparé, Paris, 1958.

lanan yatırımlarda liberal finansman usullerinin artmış görölmesinin bir diğer sebebidir.

Her Şeye rağmen gelecekte, finansman usulleri bakımından harpten evvelki strüktüre tam bir dönüş olacağını sanmak yersizdir. Yatırımların yeni finansman strüktürü halen orijinal olup, bu orijinalliği ilerde de muhafaza edeceğine Şüphesizdir.

Üçüncü plânın tatbiki sırasında da, bilhassa âmme fonlariyle finanse edilen yatırımlar, ehemmiyetli bir nisbet tutmakta devam edecektir. Zira, atom enerjisi yatırımları, ilmi araştırma ve eğitim yatırımları ve nihayet *otomasyon inkılabının* zarurî kıldığı yatırımlar, Fransada bundan sonra da yatırım nisbetinin yüksek tutulmasını gerektiren âmillerdir. Hususî ve iradî tasarruf bu yüksek yatırım ihtiyaçlarının finansmanına yetmediği müddetçe ve nisbette, tamamlayıcı kaynak olarak âmme fonları ve sair cebrî tasarruflara başvurulacağı tabiidir. Çünkü *Fransız Plâncılığında* bugün hâkim olan kanaate göre yatırım, sadece müteşebbisin kâr arzusunun tatmin için başvurduğu bezirgân bir çare değil, cemiyetin terakkî ihtiyacının başlıca tatmin vasıtası ve onun temadî ve terfi-hini garantileyen sosyal bir zarurettir.

T A B L O 1

Fransız Ekonomisinde Kapital Teşekkülü

1952 - 1955 fiyatları ile milyar frank

	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956
Millî brüt yatırım miktarı	2720	2720	2630	2680	2510	2720	3000	3124
Millî net yatırım miktarı	1340	1310	1190	1110	1030	1220	1470	1584
	%	%	%	%	%	%	%	%
Millî hasılamız yüzdesi olarak brüt yatırımlar	21	19,5	18,6	18,8	17,3	17,7	18,3	19,2
Net yatırımlar	10,9	9,9	11,5	7,8	7,1	8	8,8	9,3

Kaynak : Les comptes de la Nation 1949-1955-1956 için : Deuxième rapport du Fonds de développement économique et social, 1956.

T A B L O 2

Yatırımların finansmanında kullanılan kaynaklar

(Birinci plânın gümülüne giren sektörlerde)

	1947	1948	1949	1950	1951
I - Zâti kredi ve kaynaklar .	%	%	%	%	%
Otofinansman	33,4	23,8	30,1	34,7	41,5
Sermaye piyasasından te- min olunan	19,2	8,5	6,4	6,4	6,1
T o p l a m	52,6	32,3	36,5	41,1	47,6
II - Amme fonları F.M.E. [*]	—	45,5	47,2	49,3	38,1
Hazine avansları	3,2	6,4	4,4	0,1	—
Bütçe	3,4	5,6	5,8	5,6	6,2
T o p l a m	6,7	57,5	57,4	55	44,3
III - Banka kredileri	40,7	10,2	6,1	3,9	8,1
Genel Toplam	100	100	100	100	100

[*] Fonds de modernisation et d'équipement.

Kaynak : Rapports du Commissariat au plan, 1952, 1953.

T A B L O 3

Yatırım finansmanında kullanılan kaynaklar

(İkinci plânın şumulüne giren sektörlerde)

	1952	1953	1954	1955
I - Zâti kredi ve kaynaklar .	%	%	%	%
Otofinansman	47,6	43	44	45,2
Aksiyon sürümü	3	2,2	2	3,8
Öbligasyon sürümü	9,5	6,3	8,6	8,1
Toplam	53,1	51,5	54,6	57,1
II - Âmme fonları F.M.A. [*]	16,9	16,3	16	14,7
Bütçe	6,3	7,1	8,6	8,3
Harp zararları	12,6	11,3	9,7	6,2
Toplam	35,8	34,7	34,3	29,2
III - Banka kredileri	11,1	13,8	11,1	13,7
Genel Toplam	100	100	100	100

[*] 1955 ten itibaren Fonds de développement économique et social adını almıştır.

Kaynak : Rapport annuel sur l'exécution du plan, 1956.



TÜRKİYE'DE İLK BÜTÇE

ESAT TEKELİ

Türkiye'de ilk bütçenin ikinci Meşrutiyetin ilânından sonra tanzim edilen ve teşriî mercilerin tasdikinden geçen 1325-1909 bütçesi olduğu ileri sürülür ve ondan evvel (Muvazene defteri) adı altında hazırlanmış olan gelir ve gider cetvellerine bütçe mahiyeti tanınmaz. Bu telâkkide muvazene cetvel ve defterlerinin mutlakiyet devrine ait olmasının ve millî murakabe mercilerinden geçmemiş bulunmamasının da tesiri vardır. Halbuki bütçe, devletin ileride muayyen bir devreye ait gelir ve giderinin tahminlerini gösteren ve gelirin tahsiline, giderin icrasına mezuniyet veren bir vesika diye tarif edildiğine göre, bu tarifteki unsurların bulunup bulunmadığını aramakla yetinmek ve bütçeyi tasdik eden merci üzerinde fazla durmak icab eder. Çünkü parlamenter idarenin henüz kurulmadığı zamanlarda mutlak iktidarı elde tutanlar tarafından yapılan tasarruflar kanun hüküm ve kuvvetinde sayılır. Hatta böyle bir durum, teşriî meclisleri mevcut iken, muvakkat surette dağıtılan memleketlerde de kendini göstermiştir. Fransa'da 1940 senesinde millet meclisi dağılarak teşriî kuvveti de Fransız devlet şefinin uhdesine geçtiği için şef olan zat, bütçe ve vergi hususunda tasarruflarda bulunmuştur. Hatta Fransa'nın düşman işgalinden kurtulmasından sonra kurulan muvakkat hükümet dahi, ilk zamanlarda kararname tanzimi yoluyla değil de emirname çıkarmak suretiyle bütçeye ait tasarruflar yapmıştır. Ancak, 2 kasım 1945 tarihli kanunla bütçenin tasdiki hakkı Kurucu Meclise verildikten sonradır ki, bu vaziyete nihayet verilmiştir. Bu sebeple ikinci meşrutiyetten önce, tanzim edilen muvazene cetvellerinin bütçe olup olmadığını tayin için bütçeyi tasdik eden makamdan ziyade, tanzim edilen vesikaların bütçede aranan vasıfları haiz olup olmadıklarına bakmalıdır.

Bizde ilk defa olarak Kanunî Sultan Süleyman zamanında ve 973 senesinde gelir ve giderleri bir muvazene halinde karşılaştıran bir cetvel hazırlandığını görüyoruz. O tarihte bütçede gösterilen gelir (183.088.000) akça ve masraflar da (189.657.000) akça idi. Buna göre, gelirle gider arasında 6.569.000 akça derecesinde bir açık görülmektedir. 1064 senesinde Tarhonce Ahmet Paşa tarafından tan-

zim edilen ve (Tarhoncu lâyihası) adile tanınmış bulunan lâyiha da bir muvazene cetvelidir. Bu cetvele göre de varidat 14.503 ve masraflar 16.400 kesedir. Buna göre, bütçede takribî olarak 2.000 kese açık vardır. Keseyi akçaya çevirirsek — bir kese 500 kuruş ve bir kuruş ta 120 akça olduğuna göre — varidat 870.180.000 ve masraflar da 984.000.000 akça tutar. Ancak, gerek 973 senesinde, gerekse 1064 yılında tanzim edilen cetveller, Devletin bütün gelir ve giderini ihtiva etmediği ve mühim miktarda varidat ve masraf bu muvazeneler dışında kaldığı için, bu defter ve cetvellere en ziyade bu bakımdan Devlet Bütçesi adı verilemez. Gerçekten o tarihteki malî idare rejimine göre bir takım varidat mahallerinde harcanarak devlet hesaplarına intikal etmediği gibi, bir kısım varidat da doğrudan doğruya iç hazineye giderek, bu hesapların dışında kalırdı. Nitekim, tarihlerin verdiği bilgilere göre : 1) Mısır, Eflâk gibi mümtaz eyaletlerin vergileri, maden hasılatı, harpte iğtinam edilen mallar, vezirlerin ve ümeranın zaytedilen muhalledatı, 2) Saray ile asker tayınları için aynen alınan ondalık ağnamı ve pirinç vesaire, 3) Padişaha ve ümeraya ayrılmış olan tahsisat, dairelere ve kâtiplere ve ilmiye mensuplarına mahsus zaamet harç ve aynı tahsisat ve arpalıklar hasılatı ve (avarız) ve (nüzul akçası) namile tarh edilen vergilerin bir kısmı, gene (imdadıyyei seferiyye ve hazariyye) adı altında alınıp mahallerinde sarfedilen örfî vergiler, 4) kalelerde ve büyük şehirlerde ve hudutta bulunan yerli askerlerin ocaklık namile aldıkları hasılat, 5) Tımarlılarla zaimlerin dirlikleri için verilen araziden alınan çeşitli hasılat, 6) Tersaneye ait bazı mukataalar ve ocaklıların hasılatı, 7) Padişahların vakfettikleri geniş arazi ve köylerin mühim miktarlara varan hasılatı, Tarhoncu Ahmet Paşanın tanzim ettiği muvazeneye dahil değildi. (Abdurrahman Vefik - tekalif kavaidi, cilt 1).

Böylece, çok ehemmiyetli bir kısım devlet varidatının muvazene dışında kalmasına mukabil, devlet masrafı sayılamıyan bazı masraflarda muvazeneye girer. Gerçekten, Tarhuncu lâyihasında matbahî âmire masrafları, Edirne sarayı gılmanları masrafları, (âdeti aliyye ve bahariyye ve adeti sairei bazı kesen ve inâmat ve harcırah) şeklinde masraflara rastlanır. Öte yanda, Maarif ve Nafia hizmetleri için bütçeye bir şey konmazdı. Çünkü, padişahlar varidat fazlasını bu gibi faydalı hizmetlere harcadıkları gibi, bütün vezirler, vükelâ ve zenginler de varlıklarının mühim bir kısmını hayırlı ve faydalı müesseseler kurmaya sarfederlerdi. Bu resmî ve hususî faaliyet ve yardımlar kâfi görülür ve en ehemmiyetli âmme

hizmetleri arasında yer alan Maarif ve Nafiaya devlet bütçesinden para ayırmak lüzumu dikkate alınmazdı. Böylece bir devlet bütçesinin tabii olarak bütün devlet gelir ve giderini ihtiva etmesi lâzım geleceği takdir edilmediği gibi, bütçe ile verilen tahsisat üstünde masraf yapmamak ve gene bütçede gösterilen gelir dışında vergi tahsil etmemek gibi, bütçe mefhumunun zarurî bir unsuru olan hususlara da riayet edilmezdi. Hattâ bu riayetsizliğin Türkiye'de parlamenter idarenin kuruluşuna kadar devam ettiğini söylemek hatalı olmaz. Gerçekten, mutlakiyet devrinin son yıllarından sayılabilen 1289 senesinde tanzim edilen muvazene defterine bağlı bir raporda verilen izahlar bu durumu açıkça göstermektedir. Bu raporda müteferrik borçların kabarması sebebi izah edilirken, bu borçlardan çoğunun devair masraflarının tahmin olunan miktarları aşmasından doğduğu kaydedilmekte ve dairelerin (her ne yolda olursa olsun, vuku bulabilecek masraflarının bundan böyle tamamiyle bütçeye ithal olunup, bunların mecmuu sene zarfında vuku bulacak hasılatın yekûnunu tecavüz etmemelidir. İşte, umuru Maliyenin mihverî nizamında cereyaniyle beraber, halkın husulü emniyet ve itminani ve saltanatı seniyyenin yedi tasarrufunda bulunan servet ve kudrete nisbetle haizi itibar olabilmemesi kaziyeleri mücerret şu esasa müptenidir) denilmektedir.

Bununla beraber, bu saydığımız noksanların hepsini değilse, bir kısmını ihtiva eden 1863-1864 muvazene cetvelini Osmanlı devrinin ilk bütçesi diye vasıflandıranlara rastlanır. Bu muvazene cetveli veya bütçe cetveli tanzim tarzı itibariyle tenkide lââyık olmakla beraber, oldukça ciddi çalışmaların mahsulü olduğu için bu bütçe üzerinde durmak istiyoruz.

Bu bütçeyi 1859 senesinde Maliye Nezaretine bağlı olarak kurulan İslahatı Maliye Komisyonu hazırlamıştır. Yedi kişiden mürekkep olan bu heyetin üç âzası ecnebi idi. Birincisi İngiliz tabiiyetinde bulunan Osmanlı Bankası Direktörü M. Falconnet, ikincisi Avusturya Maliye Nezaretinde büyük bir makam işgal etmekte iken kendi Hükûmeti tarafından Türkiyeye gönderilen M. Lahenbacher, üçüncüsü de Fransız tabiiyetinde bulunan bankacılardan M. Alléon idi ki, bu zat, az zaman sonra komisyondan çekilmiş ve yerine Fransız Hükûmetinin hususî delegesi olan M. de Polenc gelmiştir.

Bu komisyonun çalışma programı genişdi. Malî sahada yürürlükte bulunan vergilerin tarh ve tahsiline ait kanunları gözden geçirmek, bunları ıslah etmek, malî idarede yapılması gereken başka

reformları tesbit etmek, bu komisyonun vazifeleri arasında idi. Maliyenin umumî idaresine ait kanun ve nizamlar da gene komisyon tarafından tetkik olunacak, zamanın ihtiyaçlarına uydurularak kordine edilecekti. Bu maksatla projeler hazırlanıp Hükûmete sunulacak ve projelerin kabulü halinde tatbikatı da komisyon tarafından takip edilecekti. Hatta, başkaca hazırlanan malî kanun ve nizamlar, neşredilmeden önce, bu komisyona yollanarak mütalâası alınacaktı.

İşte bu komisyon, imparatorluğun bütçesini hazırlamaya da teşebbüs etti. Ve bu maksatla dairelerden bilgi toplamaya başladı. Fakat o zaman bizde bugün olduğu gibi, Devlet varidatı bir elde, Maliye Vekâletinde temerküz etmiş değildi. Bazı nezaretler, kendilerine mahsus varidata sahip idiler. Bu varidatı kendileri tahsil ve sarf ederlerdi. Tahsilât ve sarfiyat üzerinde maliye nezaretinin kontrolü yoktu. Diğer taraftan nezaretler, kendilerine bütçe veya muvazene ile verilen tahsisatla mukayyet değildiler. Nezaretler ihtiyaç hasıl oldukça masraflarını yaparlar ve bunları zamanı gelince maliyenin nasıl karşılayacağını pek düşünmezlerdi. Türkiye maliyesi hakkında bir kitap yazmış olan A. Du Velay'ın dediği gibi, bu hal sadece bir intizamsızlık değil, bir insicamsızlıktı. Nezaretlerin karşılığını düşünmeden masrafa girmeleri yüzünden dalgah borçlar meydana gelmiş ve artmaya başlamıştı. İslahatı Maliye Komisyonu, Maliyeden maada nezaretlerce tahsil edilmekte olan hususî varidatı bunların ellerinden alarak, Maliye Vekâletinde toplamak, nezaretlere de masrafları için tahsisat vererek onların bu tahsisat haddini aşmasını önlemek istiyordu. Fakat, denilebilir ki, komisyon gerek gelir, gerek masraf hususunda takip ettiği bu maksadı gerçekleştirememiştir. Çünkü Harbiye ve Bahriye Nezaretleri tahsil etmekte oldukları bir kısım varidatı bırakmadıkları gibi, nezaretlerin masraf tahsisatları da tecaviüz edile gelmiştir.

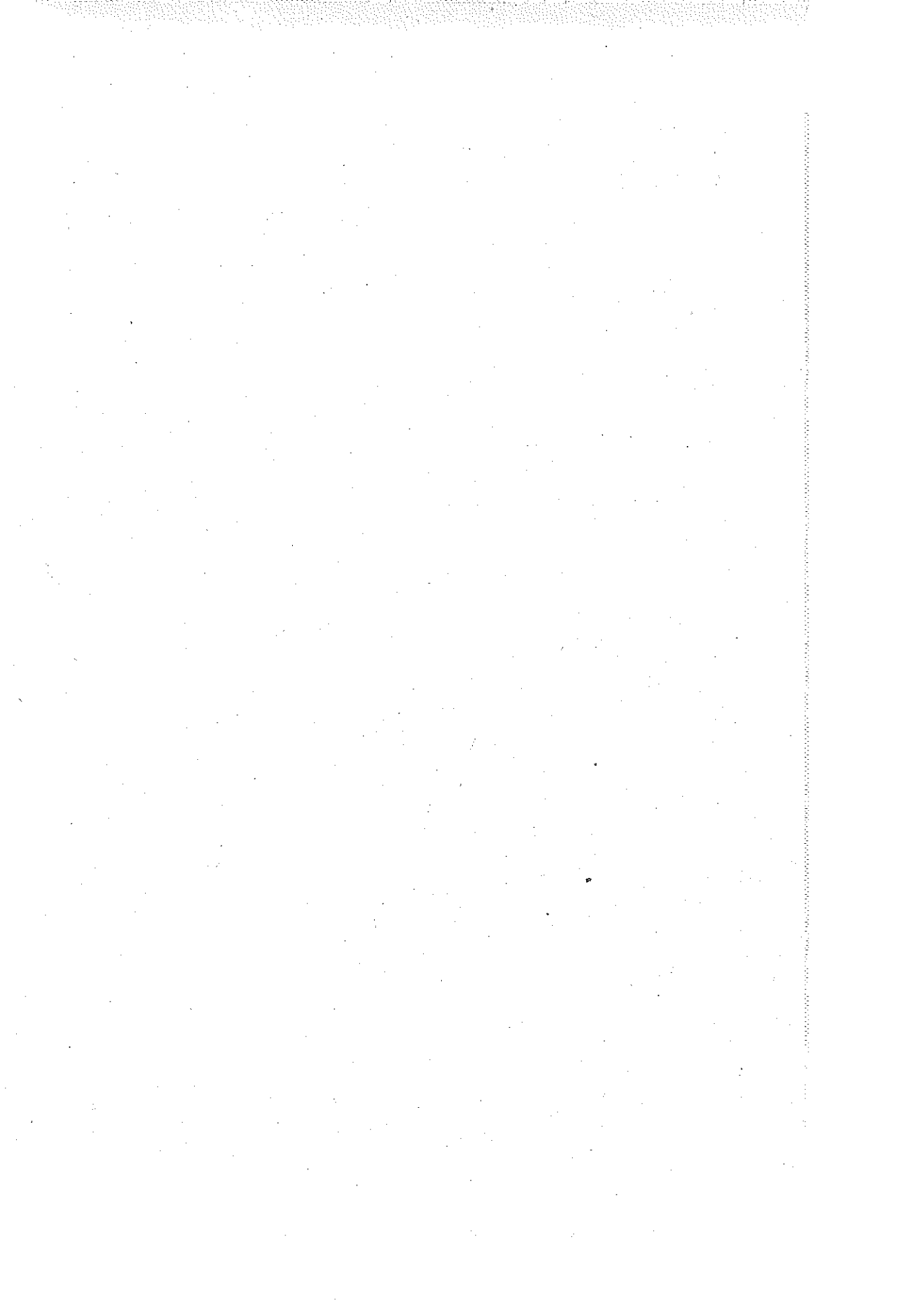
Komisyon, 1863-1864 bütçesini hazırlarken, tahmine esas olacak istatistik rakamlarının bulunmaması yüzünden, gelir tahmininde güçlüklerle uğramış ve bu sebepten bütçeyi daha evvelki senelerin gelir tahsilâtına ve masarif miktarına göre tesbite mecbur olmuştur. Komisyonca tesbit edilen bütçenin gelir kısmında vergiler iki kısma ayrılmıştır : 1) Vasıtasız vergiler, 2) Vasıtalı vergiler. Vasıtasız vergi başlığı altında; 1) Vergi, 2) Bedeli nakdi gösterilmiştir. Vasıtalı vergiler başlığı altında su vergiler yazılıdır : Aşar, ağnam ve canavar vergisi, gümrük resmi, tütün, rüsumu saydiyye, mukavelât, müskirat, tapu, rüsumu muhtelif, posta, matbaai âmi-re, Devlet emlâki, Devlet çiftlikleri, tuzlalar, maadin, Devlet emlâki

satış hasılatı, Mısır, Eflâk, Buğdan, Sırbistan, Sisam vergisi, Bahriye nezareti varidatı, Ticaret nezareti varidatı.

Aşar ve ağnam, daimî mevzulardan alınan vergiler olduğuna göre, vasıtasız vergiler arasındadır. Bunların vasıtalı vergiler arasında sayılması doğru görülemez. Hakikî vasıtasız vergiler, bütçe varidatının üçte ikisi raddesindedir. Aşar vergisi vasıtasız vergilerin yarısını ve bütçenin üçte birini teşkil etmektedir. Bir vergi sisteminde vasıtasız vergilerin böyle mühim bir yer tutması, vergi adaleti bakımından şüphesiz isabetlidir. Ancak, vasıtasız vergilerin mühim bir kısmı köylüden ve toprak mahsullerinden alındığı ve bu mahsuller ise iklim cilvelerine tâbi bulunduğu için devlet varidatı da büyük dalgalanmalara maruz bir halde idi. Mahsul iyi olmayınca, gerek öşür hasılatı, gerekse nakden alınan vergi hasılatı düşüyor, bütçede açıklar hasıl oluyordu.

Bütçenin masraf kısmında ise : Dış borçlar, iç borçlar faiz ve amortismanları, eytam sandığına borçlanılan paranın faizi, Hicaz ve Yemen Vilâyetleri tahsisatı, Saray tahsisatı ve diğer tahsisatlar, yardımlar, Meclisi vükelâya memur zevat ile bazı yüksek komisyonların tahsisatı, Harbiye, Bahriye, Adliye, Evkaf, Dahiliye, Hariciye, Ticaret, Maarif ve Nafia, Zaptiye nezareti ve Maliye nezareti tahsisatı bulunmakta idi. İç borçlar bazı nezaretlerin ödenememiş borçlarından doğan dalgalı borçlar idi.

Yukarıda söylediğimiz gibi, bu bütçenin masraf kısmına konan tahsisat miktarları, tecavüz edilmesi tecviz edilmeyen birer hat mahiyetinde telâkki edilmediği için, bazı müelliflerin ilk Osmanlı bütçesi diye vasıflandırdığı 1863-1864 bütçesi de hakiki manasile bir bütçe sayılamazsa da, Millî Mürakabeden mahrum bir mutlakiyet idaresinde tanzim edilmesi mümkün olan bütçelerin oldukça ciddi tetkiklere dayanan bir örneği addolunabilir.



BLOKAJ VE DEBLOKAJ MEKANİZMASI

SELÇUK EGEMEN

İst. Kombiyo Müdürü

Mevzuumuz, kısaca Kambiyo Mevzuatı unvanı altında adlandırığımız Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki Kanun, Karar ve Tebliğ hükümleri çerçevesi dahilinde yer alan Blokaaj ve Deblokaaj mekanizması ve Turistik kur'la olan münasebetlerinin müta-lâasından ibarettir.

Hemen şunu arz edeyim ki :

Elime geçen bu imkândan faydalanarak bugünkü konferansının mevzuunu; Kambiyo ahkâmı manzumesinin her sektöre tevcih ettiği selâhiyet ve mes'uliyetlere ve alâkahılara tahmil ettiği veci-be ve mükellefiyetlere genel olarak işaret etmek suretile seçmek isterdim.

Tahsis edilen saat içinde bunun teşrihini şimdilik imkânsız buldum.

Bir memleketin millî hudutları içinde mukim şahıslar tarafından mahallî para ile iktisap edilen her nevi servetlerin harice transferi, hemen bir iki memleket müstesna, Kambiyo nizamlarının mer'î bulunduğu Dünya memleketlerinde hakikî bir rejimle tanzim edilmiş bulunmaktadır.

Memleketimizin Kambiyo mevzuatımızda, Blokaaj ve Deblokaaj mekanizması gerek bir istilâh olarak gerek bir hüküm ve müeyyide olarak 1942 yılında neşredilen 2/18669 sayılı Kararname ile tedvin edilmiş bulunmaktadır.

Filhakika 1937 yılında mer'iyete giren Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki 12 numaralı Kararnamenin 18 inci maddesinde Ecnebi Memleketlerdeki efrad ve müessesatın Türkiye'deki Bankalar veya Şubeleri veya Muhabirleri nezdindeki Türk lirası matluplarının istimali Kambiyo Murakabe Mercilerinin vizesine mütevakiftir, denildikten sonra bloke paraların sureti istimalinin Maliye Vekâletince hazırlanacak bir talimatname ile tanzim edileceği kaydedilmişti.

Bilâhare bu maddeyi tâdilen 1942 yılı Ağustosunda neşredilen Ek bir Kararname ile, «ikametgâhları Türkiye dışında bulunan ha-

kiki ve hükmî şahısların Türkiye'deki mallarının iradları ve satış bedelleri, sermaye ve iştirak hisselerinin gelirleri ve Türk parasile olan her nevi mevcutları ve alacakları ve yerli ve Ecnebî menkul kıymetleri blokedir» hükmü vazih bir şekilde vaz'edilmiş ve bu nevi paraların harice çıkarılması; 16 kalemlik bir listede yer alan malların ihracı suretile temin edilmişti. Yine o sıralarda negredilen Tamimlerle bloke matlubatın bir kısmının Türkiye'de ihtiyar edilecek masraf ve zarurî ihtiyaçlar karşılığı olarak istimaline mezuniyet verilmişti.

Asıl bloke matlubatın arzettiği ehemmiyet, 1948 yılı sonlarında; memleketimizde müesses yabancı Hava Nakliyat Ortaklarına Türk parasile bilet satma yetkisinin verilmesinden sonra başlar. Gerek bu şekilde tekevvün eden Türk liralарının gerek son yıllarda memleketimizde iş yapmak isteyen haricte mukim hakikî ve hükmî şahısların memleketimizde iktisab ettikleri Türk lirası kazançlarının ciddî tehhürlere ve müşgillere maruz bırakılmadan sür'atle harice transferini temin maksadile bloke edilen her çeşit matlubatın menşe ve mahiyeti üzerinde durmak ve bu paralardan ticarî karakteri haiz olanlara bir priyorite vermek lüzumuna kani olunmuştur.

İşte bu görüşten hareket edilerek 1954 yılında negredilen 61 sayılı Tebliğle «Ticarî faaliyetten mütevellit bloke paralarla» «Gayri ticarî faaliyetlerden mütevellit bloke paralar» birbirinden müstakil ve ayrı hesaba yatırılmış ve ticarî karakteri haiz olan paraların transferi için haricte sürümü nisbeten kolay olan geniş bir mal listesi hazırlanmıştır.

Bu arada bloke para sahiplerinin paralarını transfer ettirmek için bilfiil ihracat muameleleriyle uğraşmaktaki zorlukları ve araya çeşitli bahanelerle sokulan mutavassıtları bertaraf etmek maksadile bu mahiyetteki muamelelerle bloke para sahibinin alâkası kesilerek bu işler, normal ihracatta olduğu gibi, ihracatçılar ile yetkili Bankalara tevdi edilmiş ve hususî bir fon hesabına yatırılan ihracat hasıllarının doğrudan doğruya bloke para sahipleri lehine tahsisi cihetine gidilmiştir.

Bu şekildeki tathikat; halen mer'î olan 7 sayılı Tebliğin neşir tarihi olan 8 Ekim 1956 tarihine kadar devam etmiştir. Bu tarihten sonraki duruma gelince :

Malûmları olduğu üzere, bugünkü Blokaj ve Deblokaj muamelelerini tedvin eden ahkâm; 8 Ekim 1956 tarihinde yürürlüğe giren 14 sayılı Para Kararnamesinin 58 ve 59 uncu maddelerini tâdil eden

4/8029 sayılı İcra Vekilleri Hey'eti kararına müsteniden neşredilen 7 sayılı Tebliğde yer almış bulunmaktadır.

Muaddel 58 inci maddede metni blokaj muamelelerine, müteakip madde metni de deblokaj muamelelerine ve dolayısıyla bu mahiyetteki paraların transferine tahsis edilen hesapların tağdiye şekline ve menabiine taallûk etmektedir.

Geniş bir anlayış ve sistemli bir tasnifle tanzim edilen Kararname hükümlerinin gerek blokaj, gerek deblokaj sektörü için vaz'ettiği yenilikleri kısaca şöyle hülâsa edebiliriz.

Blokaj Muameleleri :

Blokaja tâbi paralar iki ana gruba ayrılmıştır :

Birinci grup: Eskiden olduğu gibi Türkiye dışında mukim hakikî ve hükmi şahısların Türkiye'de sahip buldukları menkul ve gayrimenkul mallarının gelirleri, satış bedelleri, sermaye ve iştirak hisselerinin gelirleri, Türk parasile olan her nevi mevcut hak ve alacakları ile bir'cümle menkul kıymetlerinin blokajını âmir bulunmaktadır.

İkinci grupta ise Türkiye'de mukim hakikî ve hükmi şahısların :

- a) Hariçte mukim hakikî ve hükmi şahıslara yaptırdıkları etüd, proje, revizyon, montaj, tamir, öğretim ve uzmanlık gibi hizmetler;
- b) Yine hariçte mukim hakikî ve hükmi şahıslardan sağladıkları fikrî ve sınaî haklar ile makine, teçhizat ve diğer malzemeler;
- c) Hariçten celbettikleri san'atkâr, temaşa grubu ve spor kabileleri dolayısıyla ücret, kira, mutad amortisman bedeli namı altında yapılacak tediyeler ile;
- d) İş Kanununun şümulüne giren Sanayi Erbabının münhasıran kendi ihtiyacında kullanılmak üzere mübayaa etmek mecburiyetinde kaldığı kıymeti 5.000,— lirayı geçmeyen yedek parça ihtiyaçları yer almaktadır.

Hemen müşahede buyurulacağı gibi, blokaj hükümlerine tâbi tutulan sektörler genişletilmiş ve buna mukabil deblokaj hükümlerini derpiş eden muaddel 59 uncu madde ahkâmı da bu vüs'at gözönünde bulundurularak tedvin edilmiş ve gerekli transfer imkânları, bazı yeni menabi bulunmak suretiyle takviye ve tağdiye olunmuştur.

Filhakika, gerek ticarî faaliyetlerden mütevellit bloke paralarla gerek ikinci grupta saydığımız bloke matlubatın transferine muhassas Fon hesabı aşağıda maruz unsurlarla beslenmiştir.

1 — Listeye dahil muayyen malların ihracından mütevellit ihracat bedelleri;

2 — Türkiye'de mukim hakikî ve hükmi şahıslar tarafından hariçte mukim hakikî ve hükmi şahıslar için veya bunlar adına yapılan etüd, proje, istişare, teknik hizmet ve vekâlet gibi bazı hizmetlerin ücret ve bedelleri;

3 — Türkiye'de mukim hakikî ve hükmi şahısların hariçte tekevvün edip de Kambiyo mevzuatına göre memlekete getirilmesi mecburî olmayan yani ihracat bedeli, mümessillik ve komisyon ücretleri gibi matlûbat dışında kalan şahsî sermaye, servet ve bunların gelirlerinden mütehasıl dövizler ile;

4 — Türkiye'ye gelen yabancıların Türkiye'deki masraflarını karşılamak üzere sattıkları dövizler, bloke matlûbatın transferine hasr ve tahsis edilmiştir.

İşte, bugün Turistik Kur tâbiri altında ifade edilmek istenen mevzuatı bu izahatımızın ışığı altında tetkik edersek bu rejimin malûm usullerle ihdas edilen bir para operasyonu mahiyetinde değil, bloke paralar rejiminin bugünün icaplarına cevap veren bir telâkki ve görüşle ıslâh edilmiş malî bir rejim olduğu anlaşılır.

Yalnız bloke matlûbat sektörüne taallûk eden bu rejim, Fon hesaplarına girecek ve çıkacak dövizlerin münhasıran Amortisman ve Kredi Sandığı nam ve hesabına ve bu Sandık tarafından zaman zaman tesbit ve ilân edilecek bir kıymet üzerinden alınıp satılmasını derpiş etmiş bulunmaktadır. Dış Ticaret rejimimize göre cereyan etmekte olan carî mübadelelerle resmî hizmetlerin istilzam ettiği paraların karşılanmasında ötedenberi mevcut ve mer'i olan hükümler tatbik edilmektedir.

Tebliğin neşrinden bu yana arada geçen kısa devre zarfında elde edilen neticenin peşinen tâyin ve tesbit edilen kurlar üzerinden yapılan transfer muamelelerinde beklenen sür'at ve emniyeti tahakkuk ettirdiği söylenebilir.

1 — Filhakika bu mekanizma kayıt tesbiti itibarile ve muhtevi olduğu esaslar itibarile memleketimize yabancı Turist celbini teşvik edecek mahiyettedir. Yabancıları gayrimesru yollara sevk etmekten, daha doğrusu suç işlemekten önlemektedir.

2 — İhracatçı bakımından : ihraç edeceği malın bedelini teşkil eden dövizlerden eline geçecek primi önceden hesaplayabilmek imkânına malik olmakta ve bağlantılarını emniyet ve sür'atle realize edebilmektedir.

3 — İhraç mevzuu malların imalâtçı ve müstahsili de geniş ölçüde istihsale ve imalâta teşvik etmekle istihsal ve imalât gücünü himaye etmektedir.

4 — Transferdeki mer'iyet tekevvün eden bloke matlubatla blokaj muamelelerini ahenkli bir seviyede tutmakta ve müterakim alacakların tatbikini bertaraf etmektedir.

5 — Bazı nevi bloke paraların sermaye akışı şeklinde harice döviz olarak transferini önleyici karakteri üzerinde de durmak faydalıdır.

Filhakika deblokaj hükümleri; ancak ticarî faaliyetlerden mütevellit olan matlubatın ve bazı hizmetlerin karşılığı olan paraların bu transfer imkânından faydalanabileceği hükmünü vaz'etmiş bulunmaktadır. Bu mahiyetteki transfer ile bloke matlubat için mevzuatımız iki ayrı hesap küşadını derpiş etmiştir.

Birincisi «A» hesabıdır ve ticarî mahiyetteki bloke matlubatın transferine muhassas bulunmaktadır. Bu hesaba ancak:

1 — Merkezleri yabancı memleketlerde olup, Türkiye'de icrayı faaliyet eden şirketlerin şube ve acentelerinin merkezleri namına ayırdıkları sâfi kârlar,

2 — Yabancı hava nakliyatı şirketlerinin Türkiye'deki şube ve acentelerinin bilet satışlarından mütevellit sâfi hasılatı,

3 — Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki mülga 13 sayılı kararın 23 üncü maddesiyle 14 sayılı kararın 54 üncü maddesi mucibince Maliye Vekâletinden önceden müsaade alınmak ve sermaye ve işletme akçeleri hariçten döviz olarak getirilmek suretiyle tesis edilmiş veya edilecek olan teşebbüslerin *Maliye Vekâletince tesbit edilecek olanlarının temettüleri ile tasfiye bedelleri* ve istimal edilmemiş bulunan *işletme akçeleri*, yatırılmaktadır.

İkincisi «C» hesabıdır. Bu hesaba da münhasıran :

Türkiye'de mukim hakikî ve hükmî şahısların :

a) Hariçte mukim hakikî ve hükmî şahıslara yaptırdıkları etüd, proje, revizyon, montaj, tamir, öğretim ve uzmanlık gibi hizmetler,

b) Hariçte mukim hakikî ve hükmî şahıslardan sağladıkları fikrî ve sınaî haklar ile makine, teçhizat ve diğer malzemeler,

c) Hariçten celbettikleri san'atkâr, temaşa turupu ve spor kâfileleri.

Dolayısıyla ücret, kira, mutad amortisman bedeli ve benzeri namlarla yapacakları ödemeler ile yine mezkûr şahıslardan İş Kanununun şumulüne giren sınaî erbabının münhasıran kendi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere hariçten mübayaa etmek mecburiyetinde oldukları kıymeti 5.000,— Türk lirasını geçmeyen yedek parçalar.

Bu iki hesap dışında kalan ve karakteri itibarile ticarî olmayan veya ticarî bir faaliyet olmakla beraber gerek mülga 13 sayılı karar, gerek 14 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki Kararlar gereğince Türkiye'de girişeceği ticarî faaliyetlerin istilzam ettirdiği sermaye ve işletme fonlarını hariçten döviz olarak getirmeyen, yani başka bir ifade ile Türkiye'de Türk lirası olarak kazanılan veya herhangi bir yoldan Türkiye'de temin edilen Türk liralariyle finanse edilen şahıs ve müesseselerin kazançları gayrikabili transfer olan «B» hesabına intikal ettirilmiştir. Ezcümle :

Türkiye dışında mukim hakikî ve hükmi şahısların :

a) Türkiye'de sahip buldukları menkul ve gayrimenkul mallarının ve gayrimenkule müteferri aynî haklarının gelirleri ve satış bedelleri,

b) Türkiye'deki sermaye ve iştirâk hisseleri ile menkul kıymetlerinin gelirleri ve bil'cümle menkul kıymetleri,

c) Türkiye'deki sermaye ve iştirak hisselerinin tasfiyesinden ve menkul kıymetlerin âhara satış veya herhangi bir şekilde devir veya temlikinden mütehasıl meblâğlar,

d) Türk parasıyla olan her nevi mevcut hak ve alacakları bu gruba girmekte ve transferleri mevzuubahs olmamaktadır. Bu mahiyetteki matlûbatın, ancak gayrimenkul tamirlerinde, vergi, rüşum ve harçların tediyesinde veya bloke para sahipleriyle 4 üncü dereceye kadar kan ve 2 nci dereceye kadar sıhrî hisusmların Türkiye'deki ikamet masraflarının karşılanmasında kullanılabilceği tasarih edilmiştir.

Buraya kadar verilen izahatla blokaj ve deblokaj muamelelerinin esasları hakkında umumî bir fikir verebilmiş isek; kendimizi bahtiyar addedeceğiz.

İstanbul, 23 Ocak 1957

