

# Türk Muamele Vergisinde yeni inkişaflar

Yazan:

*Doçent M. ORHAN DİKMEN*

## Giriş.

1 — Bilindiği üzere, muamele vergisi en çok tenkit edilen vergilerden biridir. Bunun geçmişteki şekilleri de aynı suretle karşılanmış; hattâ vergi sistemlerinde bir zamanlar bu vergiye geniş bir yer vermiş olan İspanya gibi bazı memleketlerin iktisaden geri kalması ve dünya ekonomisinde işgal ettikleri yeri kaybetmeleri, büyük ölçüde, muamele vergisinin ticarî hayat üzerinde icra ettiği kötü tesirlere atfedilmiştir.

Muamele vergisi, iktisadî faaliyeti aksatıcı ve içtimaî telâkkilere aykırı tesirleri dolayısıyla, 19. asır ortalarında hemen tamamile terk edilmiş bulunuyordu. 1916 da tekrar ve eskisinden çok daha şümüllü bir şekilde ortaya çıkması, Birinci Dünya Harbinin sebep olduğu büyük malî güçlüklerden ileri gelmiş; hemen her memlekette ilk fırsatta kaldırılmak üzere, yâni muvakkat olarak vazedilmiş iken, harp sonrası devresinde devam edegelen malî sıkıntılar, bu verginin, konulmuş bulunduğu memleketlerde, kaldırılmasına engel olmuştur. Hattâ gittikçe artan malî sıkıntı ve İkinci Dünya Harbinin patlak vermesiyle muamele vergisi nisbetleri hemen her memlekette yükseltilmiş ve İsviçre, İsveç, Danimarka, Finlandya ve hattâ İngiltere gibi bu harbe kadar muamele vergisi olmayan memleketler de böyle bir vergi ihdası zorunda kalmışlardır.

Millî ekonomi üzerindeki kötü tesirleri herkeşçe kabul edilen ve vergi yükünün dağıtılmasında bugün makbul sayılan prensiplere aykırı neticeler doğuran muamele vergisi, sıkıntılı zamanlarında hazineye temin ettiği bol varidat dolayısıyla terk edilememekle beraber, tesir sahasını ilk fırsatta imkân nisbetinde daraltılmak, millî ekonominin inkişafı arzu edilen bir devrede ihmal edilmeyecek bir tedbir teşkil eder. Türk muamele vergisindeki son değişiklikler de kısmen bu maksatla yapılmıştır.



2 — a) Türkiyede muamele vergisinin tarihçesi alâkaya değer bir seyir takip etmiştir<sup>1)</sup>. İstiklâl Harbinden sonra, asırlardan beri süregelmiş ve memleketin ziraî faaliyet sahâsında ilerilemesine engel olmuş, ziraatçı sınıf üzerinde çok ağır ve farklı bir yük teşkil eden âşarın kaldırılması artık bir zaruret olmuştu. Fakat, âşar, bütçeye temin ettiği külliyetli varidat dolayısıyla, bir çırpıda atılabilecek bir vergi değildi. Kaldırılabilmesi için, onun kadar verimli yeni bir varidat kaynağı bulmak lâzımdı. Bu düşünce ile, ilga edilen âşar yerine kaim olmak üzere konulan **“mahsulâtı arziye vergisi”**, ümit edilen neticeyi vermedi. Bu vaziyet karşısında, arazi vergisinin nisbetlerini yükseltmek ve bir takım **istihlâk vergileri** koymakla beraber, başvuru başlıca tedbir, bir **“umumî istihlâk vergisi”** ihdas etmek oldu.

İşte bizde, bugünkü mânasile muamele vergisi, 1926 senesinde vazedilen bu **“umumî istihlâk vergisi”** ile başlar. Bu suretle, 1916 dan beri, birçok Avrupa memleketlerinde tatbik mevkiine konulmuş olan muamele vergisi, Avrupada 10 senelik bir tatbik devresinden sonra tarafımızdan iktibas edilmiş demektir. Fakat bundan sonra, muamele vergisinin memleketimizde geçirdiği safhalar, oldukça bir hususiyet arz etmektedir. Bunları, en belli başlı hatları ile görmeden bugünkü değişikliklerin mânası anlaşılabilir.

b) **“...Ticaret ve san'ate mahsus mahallerde vuku bulan emval satışları ve icra edilen imalât ve tamirat bedelâtı ve... muameleî ticariyeden madut umur ile iştigal edenlerin hizmet mukabili aldıkları mebalîğ”** i mükellef kılan **“umumî istihlâk vergisi”**, bizde **“yayı”**<sup>2)</sup> muamele vergisi tipini temsil etmektedir. Yukarıda yazılı muameleler vukubüdüğü ve pul kesmek veya yapıştırmak suretile alınan bu vergi, ancak bir sene tatbik mevkiinde kalmış; tatbikatında görülen aksaklıklar ve suiistimaller üzerine terk edilmiştir. Bu aksaklık ve suiistimallerin birçoğu, verginin yayılı oluşundan ileri geliyordu. En küçük mükelleflerde bile, her muamele cereyan ettikçe pul kesmek ve yapıştırmak suretile vergi alınacaktı. Halbuki, birçok hallerde — ihmal

<sup>1)</sup> Bu hususta bak. **M. Orhan Dikmen**: Türkiyede muamele vergisinin inkışafı, «İktisat Fakültesi Mecmuası», cilt V, İstanbul 1944.

<sup>2)</sup> «Muamele vergileri ve Türk muamele vergisi» adile hazırlanmış olun halen 10 forması basılmış bulunduğu halde teknik bazı imkânsızlıklar dolayısıyla neşri kabil olmayan mufassal bir etüdümüzde, muamele vergilerini: «yayı» ve «toplu» olmak üzere ikiye ayırmıştık. İstihsalden istihlâke kadar olan kademelerin her birinden, bunlara müteallik muameleler cereyan ettikçe alınan muamele vergilerine «yayı», ancak muayyen bir safha, meselâ istihsal veya perakende ticaret üzerinden ve bir defada alınan muamele vergilerine ise «toplu» muamele vergileri diyoruz.



tarikile olsun, kasden olsun — pul yapıştırılmıyordu. Her muamelenin deftere kaydedilip edilmediğini ve her muamele için pul yapıştırılıp yapıştırılmadığını ise, mükelleflerin birçoğunda kontrol etmek imkânı yoktu.

c) Bunun üzerine, sınaî istihsalin ilk olarak ticarî tedavül sahasına çıkması sırasında alınacak **“toplular”** bir muamele vergisi tipine, yâni **“imalât muamele vergileri”** tipine geçildi. Bunlar sırasile **1927, 1931 ve 1935 tarihli muamele vergileridir**. Bunların müşterek vasfı, her birinin münhasıran sınaî imalâttan alınan birer **“toplular”** muamele vergisi olmasıdır. Vergi, sınaî imalât safhası üzerinde toplanınca, defter ve beyanname usullerine geniş yer vermek imkânı hasıl olduğu gibi, verginin kontrolü de daha yüksek bir nisbette temin edilebilmiş, aynı zamanda tüccar ve bilhassa küçük esnaf, defter tutmak ve her muamele için pul yapıştırmak gibi ağır külfetlerden kurtulmuştur.

d) Böyle olmakla beraber, henüz tam olarak yerine oturamamış toprakların zaman zaman sasılmaları gibi, muamele vergisi de bir türlü iktisadî bünyemize tam mânasile uygun hale gelememiş, yukarıda sayılan ve her biri esaslı değişiklikler ihtiva eden kanunların tatbiki sırasında da yer yer aksaklıklar görülmekte devam etmiştir. Bütün bu mahzurlara bir son vermek ve memleket realitelerine uygun bir **“ana kanun”** vücade getirmek gayesile faaliyete geçilmiş ve muamele vergileri sahasında **“toplular”** verginin, **“imaldan sonraki safhalara da kısmen ve hiç değilse şeklen yayılması”** suretinde bir hususiyet arzeden **1940 tarihli muamele vergisi kanunu** çıkarılmıştır<sup>3)</sup>.

Fakat, 6 senelik tatbik devresinden sonra bunun da birçok mahzurları görülmüştür. Hususile, yıllarca süren ikinci Dünya Harbinin zarurî kıldığı nisbet arttırmaları bu mahzuru daha bariz bir hale getirmiş ve netice itibarile bir fayda temin edemiyen **“yayıma”** nın bırakılarak muamele vergisinin tekrar **“toplular”** kabuğuna çekilmesi, bu arada bazı istihlâk resimleri ile birleştirilmesi, istisna ve muafiyetlerinin harp sonrası devresine daha uygun gelecek şekilde biraz genişletilmesi, çok nisbetsiz neticeler doğuran bazı hükümlerin düzeltilmesi istenmiştir.

### Türk muamele vergisinde 1946 değişiklikleri.

Bu değişiklikleri, başlıca, **6 noktada** mütalea edebiliriz: I — İstihlâk vergilerinden çoğu muamele vergisi içine alınmıştır. II — 1940 kanunu ile toptan ticaret sahasına doğru yayılmış olan mükellefiyet

<sup>3)</sup> Daha fazla izahat için bak. **M. Orhan Dikmen**: zikr. eser, s. 115 ve m.



sahası, tekrar "sınai müesseseler" üzerine toplanmıştır. III — Götürü usuldeki mükellefiyet şekline nihayet verilmiştir. IV — İstisna ve muafiyetler kısmen genişletilmiş, bu arada küçük sanatler muafiyetinde de küçük bir rötüş yapılmıştır. V — Vergi nisbetleri üzerinde oynanmış ve bunlar derecelendirilmiştir. VI — Billhassa müeyyede ve müddetlere müteallik bazı müteferrik değişiklikler yapılmıştır.

Şimdi bu değişiklikleri<sup>4)</sup>, mucip sebepleri ve muhtemel neticeleri ile biraz yakından görelim:

### I — Muamele vergisi ile istihlâk vergilerinin birleştirilmesi:

1 — Hem muamele vergisi ve hem de istihlâk resimleri olan memleketlerde, her iki verginin tatbik sahası aynı olduğundan, zarurî olarak birçok "**istenilmeyen**" vergi mükerrerlikleri ortaya çıkmaktadır. Bunların önüne geçmek için başlıca **iki yol** vardır: Bunlardan **birincisi**, istihlâk resmine de tâbi bulunan mamulleri muamele vergisinden istisna etmektir. Meselâ Türk muamele vergisinde şeker ve glüköz, elektrik ve havagazi için konulmuş istisnalar bu nevidendir. **İkinci yol**, muamele vergisine tâbi maddelerden ayrıca istihlâk resmi almamaktır. Tatbikatta, bazan, her iki yola da — muhtelit şekilde — başvurulduğu görülüyorsa da, en esaslı ve kestirme çarenin ikinci yol olduğu söylenebilir. Ancak, varidat endişesi, devletleri bu yola tam olarak girmekten menetmektedir.

Bilindiği gibi, muamele vergisi her yerde kıymet üzerinden alınan bir vergidir; istihlâk resimleri ise çok kerre spesifik resimlerdir. Bundan ileri gelebilecek mahzurları önlemek ve aynı zamanda varidattan da fedakârlık etmemek endişesile **muamele ve istihlâk vergilerinin bir araya** getirildiği de görülmektedir. Bu takdirde **iki imkân ve usul** vardır: **Birinci usulde**, muamele vergisi **spesifik** hale getirilerek, spesifik istihlâk resimlerine eklenir. Meselâ, Fransada 1937 den beri tatbik edilen imalât muamele vergisinde: çay, kahve, benzol, şeker, şarap v. s. den bu şekilde muamele vergisini de ihtiva eden spesifik istihlâk resimleri alınmıştır. Fakat bu usulün, billhassa fiat seviyesinin değişik bulunduğu sıralarda, vergi varidatının

<sup>4)</sup> 1940 tarihli kanunla muamele vergisi âdeta birbirinden müstakil 3 kısma ayrılmış bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla: imalât muamele vergisi, banka, banker ve sigorta muamele vergisi, ithalât muamele vergisidir. Yukarıda 6 noktada topladığımız değişiklikler, başlıca, imalât muamele vergisi bakımından mütalea edilmiştir. Esasen asıl ehemmiyetli değişiklikler de bu vergide yapılmıştır. Banka, banker ve sigorta muamele vergisi ile ithalât muamele vergisine taallük edip yukarıki noktalar çerçevesine giren değişiklikleri de imalât muamele vergisindekilerle beraber tetkik ettik.



fiat hareketlerini takip edemeyip sabit kalması gibi esaslı bir mahzuru vardır. Netekim Fransada da 31/12/1941 kanunu ile birçok maddelerde bu usule son verilmiştir. **İkinci usul**, muamele vergisine tâbi maddelerin istihlâk resimlerini — kıymet üzerinden alınan munzam resimler halinde — bu maddelerin muamele vergisine eklemektir. Meselâ, yine Fransada, 1946 bütçe kanunu ile: bira, maden suyu, oyun kâğıtları, benzin gibi birçok maddelerde muamele vergisine eklenen ve % 4 den % 25 e kadar değişen nisbetlerde **ad valorem** istihlâk resmi zamları ihdas edilmiştir<sup>5)</sup>. Bizde 1946 tadilâtı ile bu usul en geniş bir şekilde tatbik sahasına girmektedir.

2 — **Yeni değişiklikle** yapılan birleştirmenin **esasları** şunlardır: Bilindiği üzere, memleketimizde **istihlâk resimleri başlıca iki kanuna** dayanıyordu.

Bunlardan birincisi “dahilî istihlâk vergisi” adı altında 1718 sayılı kanunla petrol, benzin ve diğer bazı yakacaklarla şeker ve glikoz ve havagazı ile elektrikten alınan resimlerdir. Bu istihlâk maddelerinin birçoğu muamele vergisinden istisna edilmiştir. Esasen bu resimler, 1946 tadilât kanununun gerekçesinde de kaydedilmiş bulunduğu gibi, “pek mahdud ve muayyen maddelere teveccüh etmek itibarile tatbikatta müşkülât doğurmamış ve bunların tarh ve tahakkuk sistemlerine ait esaslarını değiştirmek lüzumu şimdiye kadar hissedilmemiştir.”

Buna karşılık, 2731 sayılı kanunla konulan istihlâk resimleri ise, fevkalâde zam kanunları ile yapılmış ilâvelerle birlikte Tarife kanununun 300 küsur pozisyonuna giren — hemen tamamı mamul — maddeleri spesifik olarak mükellef kılmakta idi. Bu mükerrerlik ve bu yetmiyormuş gibi aynı mevzudan alınan 2 vergiden birinin ad valorem, diğerinin spesifik olması türlü mahzurlar doğuruyordu. Burada mükerrerliğin veya kıymet ve siklet usullerinin fayda ve mahzurları üzerinde duracak değiliz. Yalnız şunu söyleyelim ki, bu vaziyet bir çok müesseselere iki vergi için ayrı ayrı kayıtlar tutmak ve beyanda bulunmak külfetini yüklemekte, istihlâk resimlerinde spesifik usulün tatbikatta karşılaştığı her türlü güçlüklerle katlanmak, ezcümle: maddenin vasfını, cinsini, nevini, vergiye matrah teşkil edecek sikletini, karışık eşyada tutulacak yolu ve daha birçok hususları tâyin zaruretini ortaya koymakta idi. Üstelik, fiat seviyesinin 4-5 misli artma-

<sup>5)</sup> Yakında yine bu Mecmuada çıkacak olan «Fransız muamele vergisi» isimli etüdümüze müracaat.



sına karşılık, istihlâk resimlerinin varidatı — spesifik mahiyetleri icabı — hemen hiç değişmemiş, yapılan zamlara rağmen bütçe için verimli bir kaymak olamamıştı.

İşte gerek mükellef, gerekse hazine bakımından ortaya çıkan bu mahzurlar gözönünde tutularak, bunların — zaten pek geniş olan — muamele vergisi çerçevesi içine alınması kararlaştırılmış ve yeni tadilâtta bu yolda hüküm konulmuştur<sup>6)</sup>. Bu suretle, büyük bir tekerür ve karışıklık unsuru ortadan kaldırılmış ve kıymet esasına dayanan muamele vergisi ile spesifik istihlâk resimleri birleştirilmiş olmaktadır.

İstihlâk resimlerinin kaldırılması ile varidatla görülecek ve B.M. M. Maliye Komisyonunun 21 milyon lira raddesinde tahmin ettiği eksilmenin de, fevkalâde halin devamı müddetile kayıtlı olmak üzere, evvelce istihlâk resmine tâbî bulunan maddelerin % 3 bir fazlalıkla, yâni bu türlü mamuller için hâlen tatbik edilmekte olan % 15 nisbeti yerine % 18 nisbetinin tatbiki ile kısmen karşılanabileceği hesap edilmektedir<sup>7)</sup>. İstihlâk resminin kaldırılmasından başka, yeniden birçok mamul maddelerin daha muamele vergisinden istisna edilmesi dolayısıyla husule geleceği tahmin olunan açık 25 milyon liradır.

## II — Mükellefiyetin tekrar sınaî müesseseler üzerine toplanması:

Yukarıda, 1940 tarihli muamele vergisi kanunu ile, muamele vergisinin “imalden sonraki safhalara kısmen, hiç değilse şeklen yayıldığı” nı kaydetmiştik. Bugün bu “yayılma” dan vazgeçilmiş, vergi tekrar münhasıran tek bir safha üzerine **toplanmış** bulunmaktadır. Bu toplanmayı ve sebeplerini izah etmeden önce, 1940 daki yayılmanın sebeplerine kısaca işaret edelim:

1 — Memleketimizde, toplu muamele vergilerinin konulduğu 1927 yılındanberi hususî bir vergi kaçırma şekli almış yürümüştü. Bütün bu muamele vergileri, sınaî imalden ve satış bedeli üzerinden alınıyordu. Yâni kanunun tarif ettiği şekilde imalâtta bulunan sınaî müessesenin, mamullerini satması sırasında ve satış bedeli matrah ittihaz edilmek suretile tarh ve tahsil ediliyor; müteakip safhalar tabiatile

<sup>6)</sup> Yeni tadilât kanununun 28. maddesile 2731 sayılı kanun ve tadil ve ekleri yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>7)</sup> Açığın diğer bir kısmının da, ticaretin inkişafı ve aynı zamanda istihlâk resimlerinin kaldırılmasıyla tarh ve tahsil masraflarından edilecek tasarruf ile de karşılanması beklenebilir. Ancak, fiatlarda hiss olunur bir düşüklük görüldüğü takdirde, bütün bu hesapların realiteye uymaması ve vergi varidatının — muamelelerin artmasına rağmen — biraz daha fazla azalması imkânı da yok değildir.



takibe mevzu olmuyordu. Bu vaziyet, memleketimizde esasen toptan ticaretle pek sıkı bağları bulunan hususî sanayi erbabına, bir “**sınâî müessesese-toptancı ticarethane**” kombinezonu kurmak ve sınâî müessesenin vergiye matrah teşkil edecek olan satış bedelini muvazaalı şekilde düşük olarak tesbit etmek imkânını veriyordu. Hususî sanayi müesseseleri, satışlarını, dünyanın her yerinde âdet olduğu şekilde bir satış şubesi kurmak suretile yürütmüyerek, şeklen müstakil görünen, hakikatte ise sınâî müesseseye bağlı bulunan bir ticarethane vasıtası ile ve muvazaalı fiyatlarla yapıyorlardı. Sonra, zahiren müstakil ve toptancı tacir vaziyetinde bulunan ticaret müessesesi, mamul maddeleri hakikî fiyatlarla piyasaya sürüyor; fakat kendisi defter tutmak ve beyanname vermek mecburiyetinde olmadığından muvazaalı fiyatla hakikî fiyat arasındaki farktan alınması gereken muamele vergisi tabiatile alınamıyordu. Bu suretle devlet hazinesi zarara uğrayor, aynı zamanda bundan hem mükellef ahlâkı ve hem de bu yola girmeyen sanayi erbabı müteessir oluyordu.

Bu “sınâî müessesese-toptancı ticarethane” kombinezonunu önlemek ve vergi kaçırılmaya mâni olmak maksadile 1940 tarihli muamele vergisi kanununda mükellefiyet sahası **şeklen** genişletildi. Şöyle ki: toptancı ticarethane ve bu vaziyette bulunan müteahhitlerle, sınâî müesseselerin toptancı şube ve satış mağazaları ve sınâî müesseselere imalât yaptırarak toptancı ticarethane ve müteahhitlerin toptan ve perakende satış yapan fiyalyal, şube ve satış mağazaları ve sınâî müesseselerden veya bunların fiyalyal, şube ve satış mağazaları ve sınâî müesseselerden veya bunların fiyalyal, şube ve satış mağazalarından doğrudan doğruya veya mütavasit delâletile mal alan toptancı ticarethane ve müteahhitlerin de münhasıran toptancı fiyalyal, şube ve satış mağazaları mükellefiyet altına alındı.

Ancak, bu “**munzam**” mükellefler hakikî mânada muamele vergisi mükellefi değildi; yâni bunların satış bedellerinin yekûnu üzerinden ikinci bir defa muamele vergisi tarh ve tahsil edilmiyordu. Bu sebeple, yukarıda mükellefiyet sahasının genişletildiğinden bahsederken “kısmen” ve “şeklen” kayıtlarını koyduk. “Maddeten”, bu “munzam” mükelleflerden alınan vergi, sınâî müesseselerin muvazaalı satış bedelleri dolayısıyla onlardan alınamayan vergi kısmıdır. Bunun için de, toptancı ticarethane ve bu vaziyette olan fiyalyal, şube ve satış mağazaları, kendi satış bedellerinden, normal kârları olan % 5 indirildikten sonra kalan kısım ile sınâî müesseseye aynı mal için vermiş oldukları bedel arasındaki fark üzerinden vergiye tâbî idiler. Keza perakendeci vaziyette olan fiyalyal, şube ve satış mağazaları da aynı su-



retle % 20 indirildikten sonra kalan fark üzerinden muamele vergisi ödemekle mükellef tutulmuşlardı. Kısaca ifade edilirse, ticaret sahasından ancak muvazaalı iç fiyatlar neticesi olarak vergiden kaçırılmış olan kısım üzerinden vergi almak gayesi güdülmüştü.

2 — Düşünce güzeldi. Asıl kaynakta yakalanamayan vergi kısmı, yerine göre, ondan sonra gelen birinci, hattâ ikinci veya üçüncü ilh. safhada yakalanacaktı<sup>8)</sup>. Fakat bu tedbirin esaslı bir mahzuru vardı: muamele vergisi çok karışık bir şekil alıyor; bu ikinci derecedeki mükelleflerin, vergi hukuku bakımından vaziyetini tayin her zaman pek te kolay olmuyordu.

1940 kanununa göre, başlıca **üç mükellef grubu** ile karşılaşılıyor-duk: 1 — Sınâî müesseseler; 2 — toptancı ticarethane ve müteahhitler; 3 — fiyâl, şube ve satış mağazaları. 1946 tadilatı ile bu mükelleflerden 2. ve 3. gruba girenler kaldırılmış, mükellef olarak yalnız sınâî müesseseler kalmıştır. Bu şekilde vergi tatbikatında oldukça kolaylık temin edilmiş bulunmaktadır. Sınâî müessesenin nisbeten kolay bir şekilde tarif ve tesbit edilebilmesine karşılık toptancı ticarethane, fiyâl ve diğer “munzam” mükelleflerin tarif ve tesbiti pek te kolay değildi. Bunu göstermek için, meselâ **“toptancı ticarethane”** mefhumu üzerinde biraz duralım:

Muamele vergisi kanununda, **“toptancı ticarethane”** tarif edilmiş değildi. Bu vaziyette yapılacak şey, bu mefhumu Ticaret Kanununda aramaktan ibaretti. Halbuki, Ticaret kanununda “ticarethane” den değil, “tacir” den bahsedilmektedir. Bu kanunun 126. maddesindeki “ticarethane” mefhumu tamamen başkadır<sup>9)</sup>. Binaenaleyh, muamele vergisi kanunundaki “ticarethane” mefhumunu, Ticaret kanununun “tacir” mefhumu ile karşılaştırmak icap ediyordu. Bu kanunun 9. maddesine göre: “Ticaret şirketleri ve ehliyeti ticariyeyi haiz olup da kendi namına muamelâtı ticariyeden birile iştigali san’atı mutade ittihaz eden her şahıs tacir addolunur”. Görülüyor ki, “tacir” mefhumunda, “ticarî muamelelerden birile iştigali san’atı mutade haline getirmek” kaydı vardır; başka bir deyişle: ticarî muamelelerden birini tesadüfî veya ârızî olarak icra eden kimse tacir olmaz. Bu cihet kanunda sarahatle gösterilmiş bulunmaktadır. 11. maddede: “bir muamele ticariyeyi tesadüfen icra etmiş olan kimse tacir sıfatını ihraz edemez” denilmektedir.

Muamele vergisi kanununda, “tacir” sıfatının değil de, “ticaret-

<sup>8)</sup> Bu hususta burada geniş bilgi vermeğe makalemizin mahdut mevzuu müsait değildir.

<sup>9)</sup> Bak. E. Hirsch: Ticaret Hukuku Dersleri, cilt I, İstanbul 1939, s. 209 ve m.



hane" tâbirinin kullanılmış olması, bu iki mefhum arasında fark olduğunu göstermektedir. "Muamele vergileri ve Türk muamele vergisi" adıyla hazırlanmış bulunduğumuz mufassal bir etüdde izhar ettiğimiz kanaate ve keza tatbikata göre, muamele vergisi kanunundaki "ticarethane" mefhumunu, Ticaret kanunundaki "tacir" sıfatından daha geniş olarak kabul ve müteale etmek icap eder. Bu itibarla, "ticarethane" mefhumunu "tacir" sıfatının azçok dar olan çerçevesine sokmayıp, daha geniş bir surette **"tacir sıfatını ister haiz olsun isterse olmasın, herhangi bir ticarî muamelede bulunan şahıs veya müesseseler"** şeklinde tarif etmiştik. Yani, bu mefhum içerisine, başlıca: 1 — tacirler; 2 — tacir sıfatını ihraz etmedikleri halde ticarî muamelelerden birini icra eden şahıs veya müesseseler girmektedir. Bu sonunculara, bir de: devlet, vilâyet ve belediyeler gibi tacir sıfatını ihraz etmeden devamlı surette ticaretle iştigal edenleri de ilâve etmek icap ediyordu.

Bu suretle, herhangi bir şahıs veya müessesenin, "ticarethane" tâbirinin şümulüne girip girmediği araştırıldıktan sonra, bir de bunun "toptancı olup olmadığını tesbit etmek lâzımgeliyordu. Çünkü vergiye tâbi olan ticarethaneler, ancak **"toptancı"** olanlardır. Toptancılık sıfatı, muamele vergisi kanununun bugün kaldırılmış bulunan 7. maddesinin 1. fıkrasında tarif edilmişti. Bu tarife göre: vergiye tâbi bir veya müteaddit sınaî müesseseden veya bunların fiyal, şube veya satış mağazalarından aldıkları mamullerin bedeli bir takvim yılı içinde 30.000 lirayı geçen ticarethane veya müteahhitler, bu kanunun tatbikatında "toptancı" sayılacaktı. Yani "toptancılık vasfı umumiyetle piyasadaki mutad ekonomik mâna ve şümülü ile müteale edilmeyip, sırf muamele vergisi tatbikatı bakımından ve tamamen sunî bir şekilde tarif edilmiş bulunuyordu. Başka bir deyişle, herhangi bir ticarethanenin toptancı olup olmadığını tâyin sadedinde, bu ticarethanenin ticareti ve bilhassa satışlarını icra şekline bakılmayarak, muamele vergisi kanununun koyduğu hususî kıstaslara uyup uymadığı araştırılacaktı.

Bu hükme göre de toptancılık vasfı, yukarıki tariften anlaşıldığı üzere, şu üç şartın tahakkukuna bağlanmıştır: 1 — Bir takvim yılı, yani 1 ocaktan aynı senenin 31 aralık akşamına kadar geçen bir yıllık müddet içinde, mecmu kıymeti 30.000 liradan fazla mal satın alınmalı veya imal ettirilmelidir. Hem satın alma ve hem de imal halinde ikisinin toplamına bakılır. 2 — Bu mallar, ya vergiye tâbi bir veya müteaddit sınaî müesseseden veyahut ta bunların fiyal, şube veya satış mağazalarından alınmış olmalıdır. 3 — Bu suretle alınan



veya yaptırılan mallar muamele vergisine tâbi olan mallardan olmalıdır. Muamele vergisi mevzuuna girmeyen veya bundan istisna edilmiş bulunan mallar 30.000 liranın hesabında gözönünde tutulmaz.

Bu suretle tayin edilebilecek toptancı ticarethaneler de üç gruba ayrılıyordu: 1 — Sinaî müesseselere ham madde vererek imalât yaptıran toptancı ticarethaneler; 2 — sinaî müesseselerden veya bunların fiyâl, şube ve satış mağazalarından doğrudan doğruya veya mütavassıtlar delâletile mal alan toptancı ticarethaneler; 3 — vergiye tâbi yerlerden aldığı malları depo, anbar ve mağazalarına sokmadan doğrudan doğruya satan veya teslim eden veya ettiren toptancı ticarethaneler<sup>10)</sup>. Bu üç gruptan herbirine giren toptancı ticarethanelerin tâbi oldukları hükümler de birbirinden az çok farklı idi<sup>11)</sup>.

Yeni tadilâla muamele vergisi mükellefiyetinden çıkarılan “**mü-teahhitler**” hakkındaki hükümler de, bu “toptancı ticarethaneler” hakkındaki hükümlerin hemen hemen aynıdır. Bu mevzuda fiyâl, şube ve satış mağazalarından da ne kastedilmiş olduğunu kısaca izah edelim:

Muamele vergisi kanununun bugün kaldırılmış bulunan 8. mad-

<sup>10)</sup> Bu 3. gruba giren toptancı ticarethaneler üzerinde biraz durmaya değer. Bu şekilde, aldığı malları doğrudan doğruya satmış olan bir ticarethane farzedelim. Bunun sattığı malları, diğer bir toptancı ticarethane de aynı şekilde bir diğerine, o da daha başkasına, hep aynı şekilde, yâni depo, anbar ve mağazalarına sokmadan satmış ise, bütün bu ticarethaneler sıra ile muamele vergisine tâbi tutulmuştu. Bu hükümden de maksat, yine vergi kaçakçılığının önüne geçmekten ibaretti. Bu madde hükmü olmasaydı yukarıda bahsettiğimiz «sinaî müessese-toptancı ticarethane» kombinasyonu bu defa bir derece artmak suretile «sinaî müessese-mütevassit ticarethane-toptancı ticarethane» haline geçebilecekti. Yâni bu vaziyette, sinaî müessese, mütevassit ticarethane mütavassit bir ticarethaneye devredecek; kanuna göre «alım-satım bedelleri farkı» üzerinden vergi ile mükellef bulunacak olan bu mütavassit ticarethane de yine muvazaalı fiatla ve füzulî masraftan kaçınmak için tabiatile malları mağaza veya anbarlarına sokmadan toptancı ticarethaneye devredecekti.

Burada izah ettiğimiz hüküm konulmamış olsaydı, hakikatte yine sinaî müesseseye bağlı bulunan bu üçüncü el toptancı ticarethane vergi mükellefiyeti dışında kalacağından piyasa fiyatına istediği gibi satış yapabilecekti. Mafih bu hükmün de tesirsiz kalabileceği haller vardı. Bu şekilde zincirleme alım satım yapacak müesseselerin vergi ile mükellef tutulabilmeleri için toptancı olmaları, yâni bir takvim yılı içindeki satın almalarının 30.000 lirayı geçmesi lâzımdı. Bundan istifade ile, her birinin satın almaları 30.000 lirayı geçmeyecek muhtelif muvazaalı müesseseler kurmak suretile yine de vergiden kaçmak yolu kalyordu.

<sup>11)</sup> Bu hususta daha da teterruata girmekte fayda görmüyoruz. Daha fazla izahat için, bak. **İhsan Rüşti Baç**: Muamele vergisi rehberi, cilt I, İstanbul 1942, s. 77-97; 114-116 ve 125-141.



desinin 1. fıkrasına göre: bir şirket veya sınaî müessesenin idaresi altında veya ona tâbi olarak mezkûr şirket veya sınaî müesseseye ait mamulâtı satan şirketler “filyal şirket” sayılıyordu. Aynı maddenin 2. fıkrasında da “idare altında bulunmak veya tâbi olmak” tâbirlerinin mânası izah edilmekteydi. Filyalin muhakkak bir şirket olması lâzımdı.

“Şube” ve “satış mağazaları” kanunda tarif edilmiş değildi. Bu hususta tatbikatta 2 numaralı Umumî tebliğdeki tariflere göre muamele olunuyordu. Bu tariflere nazaran: “**satış mağazaları**, bir sınaî müessese veya toptancı ticarethanesinin kendi mallarını sattırmak üzere tesis etmiş oldukları mağazalardır. Bunlar doğrudan doğruya müesseseye bağlı olurlar. Ayrıca bir sermayeleri yoktur. **Şubeler** ise, merkezce kendilerine tefrik olunan bir sermaye ile müstakilen çalışan, ifa ettiği muamelât ile müesseseyi taahhüt altına koyabilen, müstakil bir muhasebesi olan müesseselerdir”. Gerek satış mağazaları, gerekse şubeler aynı şekilde muamele vergisine tâbi idiler. Kanun diğer bazı müesseseleri de satış mağazalarına temsil etmiş bulunuyordu. Diğer taraftan, bütün filyal, şube ve satış mağazaları muamele vergisine tâbi değildi: bunlardan hangilerinin mükellef tutulacağı kanunun 2. maddesinde gösterilmişti.

Bu kısa izahlar da gösteriyor ki, muamele vergisi mükellefiyetinin, sırf imal safhası üzerinden ileriye doğru biraz yayılması ile vergi çok karışık bir şekil almıştı. Diğer taraftan, bu yayılma beklenen neticeyi de vermedi; “munzam” mükelleflerden alınan muamele vergisi farkı hiç te verimli olmadı. Üstelik muamele vergisinin tatbikini güçleştirdi ve bazı hallerde yerli mamuller üzerine iş yapan toptancı ticarethane ve müteahhitleri yabancı meta ve mamuller üzerine iş yapanlara nazaran munzam bir mükellefiyete tâbi tutmuş oldu. İşte, 1946 tadilatında, muamele vergisinin tekrar münhasıran “sınaî müessese”ler üzerinde toplanmasının sebepleri bunlardır.

Yeni şekilde, Türkiye içinde imal edilen maddelerin ancak sınaî müesseseler tarafından teslimi muamele vergisine tâbidir. Eski şekildeki “sınaî müessese-toptancı ticarethane” kombinezonu ile vergi kaçırmasına engel olmak üzere de, sınaî müesseselerin kendi filyal, şube ve satış mağazalarına gönderdikleri mamuller hakkında, satılmak üzere komisyonculara veya konsinyasyon üzerine iş yapanlara gönderilen mallar hakkında tatbik olunan usule göre hareket edileceğine dair yeni tadilat kanununa hüküm konulmuş bulunmaktadır. Bu hükme nazaran, bu gibi malların kesin satış kıymetleri ile evvelce vergiye matrah tutulmuş olan satış bedelleri arasında fazlalık veya eksiklik olursa, bu da ayrıca vergi matrahına eklenir veya matrahtan indirilir.



### III — Götürü vergi usulünün kaldırılması:

1 — Bilindiği gibi, beyanname usulünün tatbik bilhassa küçük sanayi ve ticaret müesseselerinde zorluğa uğramaktadır. Bir taraftan bu gibi müesseseler, bu usulün tatbiki için gerekli muntazam muhasebe ve vergiye esas olacak defterleri tutmak ve beyannameleri doldurmaktan âciz bulunmakta; diğer taraftan vergi idaresinin yapması icap eden te'lik ve kontroller de yine bu müesseselerde fevkalâde büyük güçlüklerle uğramaktadır. Bu itibarla, hemen her memlekette, bu şartlar gözönünde tutularak, nisbeten küçük mükellef zümreleri götürü vergi usulüne bağlanmaktadır. Tabiatile bu usule başvurulurken, memlekette ticarî muhasebe usullerinin tatbik sahası, memleketin iktisaden inkişaf derecesi, para biriminin satın alma kudreti, bu usulün tatbik olunacağı verginin hususiyetleri, mükellef ahlâkı ve maliye idaresinin teşkilât ve kapasitesi gibi birçok noktalar gözönünde tutulmakta ve götürü usulün tatbik sahası buna göre tesbit olunmaktadır.

Bizde götürü vergi usulü muhtelif vergilerimizde tatbik olunmuştur. Muamele vergimizde de **bazı sınaî müesseseler** bu usule göre vergiye tâbi tutulmuştu<sup>12)</sup>. Muamele vergisi kanununun bugün kaldırılmış bulunan 28. maddesine göre, **götürü vergi:** müessesenin kuruluşuna nazaran imalât kabiliyeti, çalışma tarzı, iştiğal nev'i, geçen yıl içindeki imalâtın satışları ve emsali müesseselerin iş hacmi nazarı dikkate alınarak resen takdir heyetlerince tayin olunuyordu<sup>13)</sup>.

2 — 1946 tadilâtı ile "götürü" usuldeki bu mükellefiyet şekline son vermiştir. Bunun sebebi, karineye istinat eden bütün vergilerde olduğu gibi burada da alınan tedbirlere ve gösterilen ihtimama rağmen tatbikatta mükellefler arasında bir ikilik husule gelmesidir. Götürü vergi mükellefleri, beyanname usulüne tâbi tutulmuş mükelleflere nazaran daha müsait bir durumda bulunmuştur. Bu cihet, yeni tadilât kanununun gerekçesinde şöylece ifade edilmiştir: "Gece gündüz çalışarak veya takdir olunan vergilerini çeşitli sebeplerle düşürterek mamullerine aksedecek vergi payını sifıra yaklaştırabilen götürü usul mükellefleri şimdیه kadar büyük sanayi aleyhine işleyen bir

<sup>12)</sup> 1940 tarihli muamele vergisi kanununa göre, sınaî müesseseler için, yerine göre tatbik edilmek üzere 5 türlü vergi matrahı tesbit edilmişti: a) hakikî satış bedeli; b) emsal satış bedeli; c) resen takdir edilen emsal satış bedeli; d) imal ücreti; e) götürü satış bedeli.

<sup>13)</sup> Bu karineler hakkında, bugün değişik şekilde yürürlükte bulunan kanundan önceki muamele vergisi kanununa müteallik 69 numaralı umumî tebliğin 6 ve 70 numaralı umumî tebliğin 2. maddelerindeki esaslar 1940 kanununda da tatbik edilmekteydi.



sistem olarak şikâyetlere mevzu olmuş ve memleket ekonomisi bakımından da faydasından ziyade mazarratı hissedilen bu usulün ilgası tasarının esaslı ve ehemmiyetli hükümlerinden birini teşkil eylemiştir".

Bu sebeplerle, muamele vergisi kanununun 28. maddesi umumî surette yürürlükten kaldırılmış; ancak bu maddenin, tadilât kanununun geçici 3. maddesile, Millî Korunma Kanununun yürürlükte kaldığı müddetçe, aynı veya nakdî usulde muamele vergisine tâbi nebatî yağ istihsal müesseseleri hakkında tatbikine devam edilmesi hakkında hüküm konulmuştur. Götürü usul kaldırılınca, evvelce buna göre vergiye tâbi müesseseler basit bir defter ve muhasebe usulüne bağlanmış. Bu müesseseler, yâni küçük sanat muafiyeti dışında kalan<sup>14)</sup> ve işçi sayısı günde 10 u ve muharrik kuvveti 10 beygiri geçmeyen sınaî müesseseler, "imalât" defteri tutmak ve "envanter" çıkarmak mecburiyetinde değildirler; bunlar "muamele defterleri"nde, aldıkları ham maddelerle bunlardan aynen sattıklarının nevi, miktar ve kıymetlerini gösterirler.

#### IV — İstisna ve muafiyetlerin genişletilmesi:

1 — Bu kısımda, asıl mevzua girmeden, terminoloji bakımından çok ehemmiyetli gördüğümüz bir noktaya temas etmek istiyoruz. Bugün yürürlükte bulunan muamele vergisinde istisna ve muafiyetler arasında fark gözetilmişti. O vakte kadar vergi mevzuatımızda rastlanmayan bu ayırma, Alman vergi hukukundan alınmış olup; istisna "Befreiung", muafiyet de "Privileg" karşılığıdır. "**İstisna**", doğrudan doğruya vergi mevzuuna, muamele vergisinde doğrudan doğruya mamul maddeye muzaf olup, bunun, nerede ve ne şekilde imal edilirse edilsin, vergi mükellefiyeti dışında kalmasını intaç eder. "**Muafiyet**" ise, doğrudan doğruya vergi mevzuuna taallük etmeyip, verginin umumî mükellef tarifi içine giren şahıs ve müesseselerden bir kısmını mükellefiyet dışında bırakır. Başka bir deyişle: istisnalar objektif vergi mükellefiyetine (objektive Steuerpflicht), yâni vergi mevzuuna; muafiyetler ise, subjektif vergi mükellefiyetine "subjektive Steuerpflicht", yâni vergi mükellefine taallük ederler. Bu iki nevi hüküm arasındaki mahiyet farkı üzerinde duracak değiliz; ancak bu ayırmanın lâyıkı veçhile gözönünde tutulmamasının vergi hukukumuzda bir eksiklik olduğunu ve tatbikatta bu yüzden birçok aksaklıklar görüldüğünü kayd ile iktifa edelim.

1940 tarihli muamele vergisi kanunu, vergi mevzuatımıza ilk olarak bu ayırmayı getirmiş bulunuyordu. Aradan bugüne kadar geçen 6 senelik tatbik devresi de bu ayırmanın isabetini göstermiştir. Hal-

<sup>14)</sup> Küçük sanat muafiyeti hakkında biraz ileride malûmat verilmiştir.



buki yeni tadilâta, hem kanun gerekçesinde, hem de komisyon raporlarında; ve işin çok daha teessüfe değer tarafı: kanun metninde dahi, bu ayırmaya aykırı şekilde “istisna” yerine “muafiyet” yahut “muaflık” tâbirleri kullanılmıştır<sup>15)</sup>. Vergi hukukumuzda yeni kurulmuş olan bu ayırmanın, bundan böyle daha ciddî bir surette gözetilmesini ve ilk fırsatta kanun metnine girmiş olan hatanın düzeltilmesini temenni ederiz.

2 — Bu istitraftan sonra, şimdi asıl maksada gelelim: 1940 muamele vergisi kanunu, geniş bir **istisna ve muafiyetler sistemi** kurmuştur. “Muamele vergileri” etüdümüzde, istisnaları 5, muafiyetleri de 4 büyük grupta toplamıştık. **İstisnaları:** 1 — Gıda ve zarurî ihtiyaç maddelerinin pahalılığına mâni olmak maksadile konulmuş olanlar; 2 — fiatları esasen devlet tarafından tayin ve kabul olunan veya tasdik edilen inhisar maddeleri hakkında kabul edilmiş bulunanlar; 3 — vergi mükerrerliklerine meydan vermemek için kabul olunanlar; 4 — memlekette imali veya ithali teşvik edilmek istenen maddeler hakkında kabul edilenler; 5 — vergi tekniğine müteallik sebeplerle kabul edilmiş istisnalar; **muafiyetleri** de: 1 — ziraat ve maden çıkarma müesseselerinin muafiyeti; 2 — hususiyeti dolayısıyla bazı sanayi müesseseleri hakkında kabul edilen muafiyetler; 3 — ev sanatları ve küçük sanayi muafiyetleri; 4 — hususî kanunlarla konulmuş muafiyetler, diye ayırmıştık.

Yeni tadilât kanunu ile istisnaların 1., 3. ve 4. gruplarını alâkadar edecek bazı değişikliklerle, Ziraat Bakanlığınca kurulan kauçuk tecrübe istasyonları hakkında yeni bir muafiyet ve küçük sanayi muafiyeti bahsinde de bir değiştirme yapılmış bulunmaktadır. Ayrıca banka-sigorta muamele vergisini ilgilendiren yeni bir istisna hükmü konulmuş ve harp içinde tatbikten kaldırılmış olan 26. madde hükmü yürürlüğe iade olunmuştur. Bunları sırasıyla görelim:

3 — a) **Gıda maddelerine ait istisnalar** bahsinde: balık yağı, balık unu, balık yumurtası, havyar, pastırma, susuk, pekmez, bulama ve daha bazı maddeler müstesna maddeler arasına sokulmuştur. Bununla, bu maddelerin nisbeten daha ucuza temin edilebilmesi gayesi ile beraber, bu gibi maddeleri imal eden müesseselerin, küçük sanayi muafiyetinden istifade etmek düşüncesile parçalanmasını ve sıhhi

<sup>15)</sup> Meselâ kanun gerekçesinde, bak. 167 sayılı sirküler, s. 4; Maliye Komisyonu raporunda, aynı sirküler, s. 15; Bütçe Komisyonu raporunda, keza s. 17, Kanun metninde: tadilât kanununun 2. maddesile değiştirilen 9. maddenin 9. fıkrasında, ilh..



şartlardan uzaklaşmasını da önlemek maksadı güdülmüştür<sup>16)</sup>. Diğer taraftan, balık ayrıca bir istihlâk vergisine tâbi bulunduğu için bundan yapılan maddelerin muamele vergisine tâbi tutulmasıyla ortaya çıkan mükerrerlik te önlenmek istenmiştir.

b) **Vergi mükerrerliğini önlemek gayesile konulmuş istisnalar** arasında, şekerden imal toluşan maddeleri saymak icap eder. Evvelce bu istisna hükmü, muamele vergisi kanununda değil, 1718 sayılı "dahilî istihlâk vergisi" kanununun 12. maddesile konulmuş bulunuyordu. Fevkalâde vaziyet dolayısıyla birçok vergi ve resimlere zam yapılmasına ve bazı istisna ve muafiyetlerin kaldırılmasına dair olan kanunlardan 4040 sayılı kanunun 7. maddesile 1941 haziranından beri bu istisna kaldırılmış bulunuyordu. Halbuki, gerek memlekette imal edilen, gerekse dışarıdan getirilen toz ve kesme şekerlerden ve keza glikozdan alınan dahilî istihlâk vergisi, indirilmiş olmasına rağmen, bugün dahi çok ağırdır. Ham maddesi, bu derece ağır bir istihlâk vergisine tâbi şekerli maddelerin, yine bir istihlâk vergisi mahiyetinde bulunan muamele vergisi ile de mükellef tutulması doğru görülmemiş ve "şeker ve glikozdan mamul maddeler" muamele vergisinden istisna edilmiştir.

c) **Memlekete ithali veya memlekette imali teşvik edilmek istenen maddeler hakkında kabul edilen istisnalar** zümresine, bu yeni değişiklikle ehemmiyetli birkaç istisna katılmış bulunmaktadır.

Bunlardan **birisi**, yabancı memleketlerde imal edilmiş olup Türkiye'ye ithal olunan eşyadan gümrük resminden müstesna tutulanların memleket içinde imal olunan eşit ve benzerleri hakkında kabul olunan istisnadır. Bilindiği gibi, muamele vergisi kanununun 89. maddesi, gümrük resminden müstesna tutulmuş bulunan eşyayı muamele vergisinden de istisna etmektedir. Şimdiye kadar bu gibi yabancı mamullerin memleket dahilinde imal olunan eşit ve benzerleri ise imalât muamele vergisine tâbiydi. Bu vaziyet, tabiatile, yerli mamuller aleyhine oluyor, yabancı mamuller lehine olarak ortaya bir muvazenesizlik çıkıyordu.

Yeni tadilât kanunu tasarlanırken, bu muvazenesizliğin de ortadan kaldırılması düşünülmüş ve hükümet teklifine bu yolda hüküm konulmuştur. Esas itibarile burada yerli mamuller aleyhinde olan durum iki suretle düzeltililebilirdi: ya memlekette eşit ve benzerleri imal olunan ithal malları da muamele vergisine tâbi tutulacaktı; yahut da bu gibi yerli mamuller vergiden istisna edilecekti. Hükümet birinci şekli

<sup>16)</sup> Bak. Kanun gerekçesi, 167 numaralı sirküler, s. 5.



tercih etti ve 89. maddeye, memlekette eşit veya benzerleri imal olunan ithalât eşyasının muamele vergisinden müstesna olduğu hakkındaki hükmün tatbik edilmemesi hususunda Bakanlar Kuruluna salâhiyet veren bir hüküm ilâve edildi.

Fakat sonradan tasarı Meclis Ekonomi Komisyonunda görüşülürken, bu hükmün, bir taraftan yeni bir vergi mükellefiyeti tesis mahiyetini taşıması, diğer taraftan da müstehlikin yükünü arttıran bir himaye tedbiri olması uzun münakaşalara yol açtı ve sonunda muvazenenin tamamen aksi yoldan tesis teklifi kabul edildi. Yâni, muvazene yi kurtmak için, gümrük ve dolayısıyla muamele vergisinden de muaf ithal mallarından muamele vergisi almak yerine, bu gibi metallerin yerli eşit ve benzerlerinin — Bakanlar Kurulu karâr ile — muamele vergisinden istisna edilmeleri kabul edildi. Sonradan, Bütçe Komisyonu, bu teklifi esas itibar ile kabul etmekle beraber, ayrı 2 fıkra (9. maddeye eklenen 27. ve 28. fıkralar) halinde tanzim etmiştir.

Bu gruba giren istisnalardan **daha başkaları** da vardır Meselâ: haşerat öldürücü maddeler hakkında kabul edilen istisna bunlar arasındadır. Bu istisna ile, bilhassa son zamanlarda keşfedilip piyasada **D. D. T.** nam ile tanınan ve memleketimizde de imaline başlanan "diklor-difenil-triklore tan"ın ucuza satılması maksadı güdülmüştür. Bu madde, husus ile tifüs gibi, sıtma gibi haşerat vasıtas ile intikal eden hastalıkların önlenmesi ve bu itibarla memleket sağlığı bakımından çok ehemmiyetlidir. Keza, **sun'î kauçuk** ta bu şekilde vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın dayandığı mucip sebeplerle Bütçe Komisyonu tarafından teklif edilmesindeki sebepleri biraz ileride göreceğiz. Sanayi ve maden işlerinde ve her türlü su nakil vasıtalarında kullanılacak ve Bakanlar Kurulunca tayin edilecek maki e ve aletlerle bunların yedek ve yenileme parçaları hakkında kabul edilen istisna da bu tertiptendir.

4 — İstisnalardan bahsederken, biri "banka-sigorta muamele vergisi"ni, diğeri de "ihracat muamele vergisi"ni alâkadar eden iki istisnaya da temas edelim:

a) **Banka-sigorta muamele vergisinin istisnalara taallük eden 63. maddesine eklenen bir fıkra ile, bankaların, sermayelerinin tamamı kendilerine ait veya iştirakleri bulunan sınaî işletmelerden elde ettikleri kârlar** vergiden istisna edilmiştir. Kanun gerekçesinde, bunun mucip sebebi olarak, bu nevi kârların "esasen banka muamelelerinden bulunmayan" sınaî işletme iştiraklerinden doğduğu kaydedilmiştir. Bunun bir zühul olduğunu zannediyoruz. Çünkü, kanuna göre: "banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yap-



miş oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun, nakden veya hesaben aldıkları paralar” muamele vergisinin mevzuu içindedir. Yâni, bankaların mükellefiyeti, banka muameleleri dolayısıyla değil, fakat yaptıkları her türlü muameleler dolayısıyledir. Eskiden, sadece “banka muameleleri” vergiye tâbi tutulmuştu; fakat sonra bunun güçlükleri ve mahzurları görülerek “bankaların yaptıkları her türlü muameleler” dolayısıyla mükellef tutulmaları yoluna gidildi. Binaenaleyh, bir muamelenin “esasen banka muamelelerinden bulunmayışı” bundan ileri gelen kârların vergiden istisna edilmesi için bir mucip sebep teşkil edememek icap eder.

Şu halde, bahsi geçen kârlar hangi sebeple vergiden istisna edilmiştir? Meclis Ekonomi Komisyonunda cereyan eden müzakerelerden anlaşıldığına göre, **bu istisna başlıca iki sebebe dayanmaktadır:** Bir kere, sınaî teşebbüslerde mamuller üzerinden esasen vergi alınmaktadır; binaenaleyh, bankaların bu gibi teşebbüslerden aldıkları kârları muamele vergisine tâbi tutmak, bir vergi mükerrerliğine meydan vermek demektir. Diğer taraftan, bankaların ister doğrudan doğruya, isterse iştirak şeklinde sınaî teşebbüslerle alâkalanmaları memleket ekonomisi ve sanayileşme bakımlarından teşvik edilmesi gereken bir harekettir. Bu itibarla, sevkedilen istisnanın, hem vergi mükerrerliğini önlemek ve hem de memleket sanayiini teşvik etmek gibi iki taraflı faydası olduğu söylenebilir.

Meseleyi münakaşa eden Ekonomi Komisyonu, bankaların ticarî teşebbüslerden aldıkları kârların da muamele vergisinden istisna edilmesi dileğinde bulunmuş ve bunun neticesinde hükümet teklifini müdafaa eden Ticaret Bakanlığı mümessili ile münakaşalar cereyan etmiştir. Ekonomi Komisyonunun, böyle bir istisnanın vaz’ı hususunda ileri sürdüğü sebep şöylece ifade edilebilir: bankaların ticarî teşebbüslerde bulunmaları veya ticarî teşebbüslere iştirakleri, memleketin ticarî sahada inkişafını temin edecek bir harekettir. Böyle olduğu halde, bankaların ticarî sahadan temin ettikleri kârların muamele vergisine tâbi tutulmakta devam edilmesi, bu müesseseleri, hususî şirketlere ve ferdî teşebbüslere karşı daha fazla bir vergi yükü altında bırakmaktadır. Bu mucip sebeplerle verilen cevap ta şöyledir: Bankaların ticaret sahasında faaliyette bulunmaları, ticarî teşebbüslere iştirakleri ve bunları beslemeleri, esas itibarile, istenilen bir harekettir. Ancak, bu şekilde hareket edildiği ve bilhassa devlet sermayesine dayanan bankalar bu yola girdikleri takdirde, ortaya bir ticaret inhisarının çıkmasından endişe edilebilir. Böyle bir ihtimali önlemek maksadile, bankaların vergiden istisna edilen sınaî kazançlarına, ticarî kazançlarını da eklemekten kaçınılmıştır.



Ticaret Bakanlığı mümessili tarafından müdafaa edilen bu görüş, memleketimiz, inhisarların her türlüünden az çok zarar görmüş olduğundan, ilk bakışta doğru gibi görünmektedir. Halbuki vaziyet, hakikatte bundan biraz farklıdır. Memleketimizde ticaret, hususile toptan ticaret eskiden beri türlü spekülasyon ve muvazaalara sahne olan bir faaliyet sahasıdır. Bunun bugün dahi bir nizam ve inzibat altına alındığı iddia edilemez. Halbuki, bu bakımdan, mazbut birer teşekkül olan bankaların ticarî saha ile daha yakından ilgilenmeleri, gerek doğrudan doğruya ticarî teşebbüsler kurmaları, gerekse bunlara iştirakleri toptan ticaret sahasına muvazaa ve spekülasyondan uzak, mazbut ve modern metodlarla çalışan bir rekabet zümresi getirecektir. Bunun, memleket ekonomi ve ticareti için haiz olduğu fayda büyüktür.

Diğer taraftan, bankaların bu şekilde ticaret sahasına atılmaları neticesinde inhisarcı vaziyete geçecekleri hakkındaki iddia da tamamile doğru değildir. Ticaret, hususile toptan ticaret sahasında, her teşebbüsün faaliyet sahası, zarureten dardır; nihayet birkaç maddeye inhisar etmektedir. Binaenaleyh, ticaret eşyasının büyük bir kısmını kaplayacak derecede şümüllü münferit inhisarlar kurulması beklenebilir. Bununla beraber, bu şekilde bazı inhisarlar kurulsa dahi, bankalar elinde ve her zaman hükümetçe kolaylıkla kontrol edilebilir bir vaziyette bulunacak olan bu inhisarların, bugün mevcut benzerlerinden daha mahzurlu olacağı kabul edilemez.

Buna karşılık, bankaların ticaret sahasından elde edecekleri paraların, muamele vergisi gibi ağır bir mükellefiyetten kurtarılmaları halinde serbest ticarette bundan istifade edecektir. Bankalar bu suretle ticarî kredilerini arttırabilecekleri gibi, bu istisna hükmü ticarî krediler faizi üzerinde de kendini hissettirecek ve memleket ticareti bu suretle daha rasyonel çalışmak imkânını bulacaktır.

b) **İhracat muamele vergisini ilgilendiren istisnaya gelince**, bu, hakikatte yeni bir istisna değildir. Bilindiği gibi, bugün yürürlükte bulunan muamele vergisi kanunumuza göre (madde 26) mamulâtını tamamen veya kısmen memleket dışına çıkaran müesseseler için vergi tahakkuk ettirilmemesini veya tahakkuk ettirilen verginin, muayyen şartlar dahilinde, tecil ve terkin olunmasını âmirir<sup>17)</sup>. Bu hüküm,

<sup>17)</sup> Bu şekil, burada bir istisnadan ziyade bir muafiyet bahis mevzuu olduğu zannını uyandırmaktadır. Bu görüş, mamulâtını tamamen memleket dışına çıkaran sınaî müesseseler bakımından doğrudur. Mamulâtını kısmen ihraç eden müesseseler hakkında ise, burada «kısmî» bir muafiyet değil, ihraç edilen mamul maddeler bakımından konulmuş bir istisna vaziyeti vardır. Mu-



ihracatımızın gümrük çıkış vergisine tâbi tutulması dolayısıyla 4290 sayılı kanunla, Millî Korunma Kanununun tatbikine mahal olmadığına hükümetçe ilânına kadar tecil olunmuştu. Harp içinde alınan bu tedbirlerin harp bitince kısa bir müddet içinde kaldırılabilirdi umuluyordu. Halbuki vaziyet daha başka türlü tecelli etti. Harbin sona ermesi ve normale benzer münasebetlerin kurulmaya başlaması, hiç değilse kurulmak istenmesi, fevkalâde haller dolayısıyla alınmış tedbirlerin bir kısmını yürürlükten kaldırmak zaruretini ortaya koyarken, harp sonu devresinin henüz bir sulh ve sükûn devresi addedilmekten uzak bulunması, diğer bir kısım fevkalâde tedbirlerin hemen aynen devamını zarurî kılmıştır.

Bu arada, Millî Korunma Kanununun yürürlükten kaldırılmasının henüz mümkün görülmediği bir zamanda, ihraç mallarımızın dış piyasalarda sürümünü temin etmek maksadile tedbir almak icap etmiştir. Bu cümleden olarak gümrük çıkış vergisi kaldırılmış; mamul ihraç mallarımıza teveccüh eden muamele vergisi mükellefiyetine de — eski istisna hükmünün iadesile — son verilmiştir. Yâni, bahis mevzuu olan istisna — yukarıda söylediğimiz gibi — yeni bir istisna olmayıp, muamele vergisi kanununun 4290 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış olan 26. maddesinin, yerine iadesinden başka bir şey değildir.

5 — **Muafiyetlere gelince**, yeni tadilat kanunu, 4 gruba ayırmış olduğumuz muafiyetlerin 2. ve 3. grupuna ait iki hüküm ihtiva etmektedir:

a) Bunlardan birincisi, **hususiyeti dolayısıyla bazı sanayi müesseseleri hakkında kabul edilen muafiyetler** zümresine girip, deneme ve öğretim gayesile imalât yapan, Ziraat Bakanlığına bağlı **kauçuk istasyonlarına** taallük eden muafiyettir. Son zamanlarda yapılan tecrübeler, memlekette yetişen nebatlardan kauçuk istihsal edilebileceğini göstermiştir. Ziraat Bakanlığı emrindeki istasyonlarda geniş bir araştırma mevzuu olan bu tecrübeler neticesinde, kauçuk istihsal faaliyeti, sınaî imalât çerçevesine girdiğinden vergiye tabi kılınması icap ediyordu. Bundan kaçınmak için, vergi tasarısına bu istasyonların

---

taden ihracat faaliyetinde bulunmayan herhangi bir sınaî müessese, mamullerinden bir kısmını ihraç ettiği halde bunlar yukarıki istisnadan faydalanabileceklerdir. Yâni, netice itibarile asıl istilâf edilen gaye, ihracatçı müesseselerin korunması değil, ister devamlı isterse arızî şekilde ihraç işine girişmiş kimseler tarafından olsun, memleket dışına çıkarılan yerli mamul maddelerin — muamele vergisinden istisna edilmek suretile — milletler arası rekabette gayri müsaîit durumda bırakılmamalarıdır. Bu şekildeki istisna, birçok memleketlerin muamele vergisi kanunlarında mevcuttur.



muamele vergisinden muafiyetine dair hüküm konuldu. Fakat tasarının Bütçe Komisyonunda müzakeresi sırasında bu hüküm kâfi görülmedi. Sun'î kauçuk imalinin, yakın bir zamanda "deneme ve öğretim" devresini aşarak, belki serbest olarak da "sınâî imal" safhasına geçeceği düşünülerek ayrıca "istisnalar" arasına "sun'î kauçuk" da katıldı.

b) İkincisi başlı başına bir muafiyet olmayıp, **küçük sanatler muafiyetini** biraz genişleten bir hükümden ibarettir. Bununla beraber, bu hükmün ehemmiyetli neticeler vermesi beklenebilir. Bilindiği üzere, doğrudan doğruya veya vasıtalı olarak yalnız bir müşteri hesabına imalât yapmayan ve çalıştırdığı işçi sayısı, müessese sahibi de (bizzat çalışsın çalışmasın) dahil olmak üzere 5'i tecavüz etmeyen ve muharrik kuvvet kullananlarda muharrik kuvvet de 2 beygiri geçmeyen küçük sanat müesseseleri muamele vergisinden muafıdır. Ancak, âmilinin veya sahibinin markasını hâvi şişe, kutu ve diğer ambalâj maddeleri içinde satışa çıkarılan mamuller hakkında bu muafiyetin hükmü olmayıp bu mamuller mutlak surette muamele vergisine tâbi tutulmuştu<sup>18)</sup>.

Tatbikatta bu hükmün türlü mahzurları görülmüştür. Diğer taraftan, bazı maddelerin sahip ve âmillerinin mamulleri üzerine isim ve adreslerini gösterir bir etiket koymaya mecbur bulunmaları (meselâ gıda maddeleri nizamnamesinin yüklediği mecburiyet gibi) bunların küçük sanat muafiyetinden istifade edememeleri ve çok ağır bir vergi yükü altında kalmaları gibi bir netice doğurmuştur. Nihayet, mücerret bir marka kullanılmasının, bir vergi mükellefiyeti ihdas etmesi, marka kullanmaya karşı olan rağbet ve temayülü azaltmış; bu cihet ise bir taraftan yerli bazı mamullerin — memleket piyasasında tanınmamak yüzünden — ecnebi eşit ve benzerlerine rekabet edememesini, diğer taraftan da bu gibi yerli mamullerin kalitesinin çok düşmesini intaç etmiştir.

Yeni tadilâtlarla yapılan değişiklik, saydığımız mahzurları ortadan kaldıracak mahiyettedir. Bununla beraber memleketimizde küçük sa-

<sup>18)</sup> Böylece satışa arzedilen bir mamulün, müşteriler üzerinde hususî bir tesir yaptığı, aynı mamulün markasız satılan benzerlerine karşı bir üstünlük temin ettiği görülerek bazı muamele vergisi kanunlarında «marka veya isim altında satış» hususî bir muameleye tâbi tutulmaktadır. Meselâ Fransada, 31 aralık 1936 tarihli muamele vergisi kanunu ile, bu halde, satıcının sattığı şeye — gayri maddî de olsa — bir şey ilâve ettiği ve böylece satılan maddenin kıymetinde bir fazlalık husule geldiği mülâhazasıyla, bu şekilde satış «imal» addedilerek, «imalât vergisi» mevzuuna alınmıştır.



nat muafiyetinin bugün dahi memnun edici bir hal tarzına varmış olmadığını; bu mevzuda daha başka değiştirmelere lüzum olduğunu kaydedelim.

### V — Vergi nisbetlerinin derecelendirilmesi:

1 — Muamele vergileri gibi mükellefiyet sahası çok geniş olan vergilerde yapılacak, **nisbet itibarile** küçük bir **arttırma**, bütçeye ehemiyetli varidat temin eder ve Maliye Bakanını başka gelir kaynakları aramaktan kurtarır. Bu hal, muamele vergilerinin belki de en **tehlikeli** tarafıdır. Çünkü düşük nisbette bir muamele vergisi memleket ekonomisini fazla aksatmaz; fakat nisbeti arttıkça kötü tesirleri nisbet artmasından fazla bir şiddetle kendini gösterir. Buna rağmen, munzam varidata ihtiyaç duyuldukça başvurulmuş çarelerin başında muamele vergisine zam yapmak gelir.

**Memleketimizde** de bu kötü usule başvurulmuştur. Başta (1927) imalât ve ithalâtta %6, banka ve sigortacılık muamelelerinde %2,5 gibi tahammül edilebilir nisbetler üzerinden alınan muamele vergisi, bir müddet sonra (1932) imalât ve ithalâtta %10 a yükseltildi. İkinci Dünya Harbinin muamele vergisi nisbetlerindeki akisleri, 1929 Dünya iktisadî buhranının tesirlerinden de şiddetli oldu. 1940 tarihli yeni muamele vergisinin nisbetleri, imalât ve ithalâtta % 10; banka, banker ve sigorta şirketlerinde de %2,5 olarak tesbit edilmişti. Aradan geçen birkaç sene zarfında imalât ve ithalât muamele vergilerinin nisbeti %10 dan evvelâ %12,5 a, sonra da %15 e; banka, banker ve sigorta şirketlerinin muamele vergisi ise %2,5 tan sırasıyla %5, %7,5 ve nihayet %10 a yükseltilmiştir. Yâni 1946 tadilâtına kadar arada geçen harp seneleri zarfında imalât ve ithalât muamele vergileri nisbeti %50, banka... muamele vergisi nisbeti ise %300 bir artış kaydetmiş demektir.

2 — **Yeni değiştirme** ile bu **nisbetler**, geçici olarak da olsa, daha **yükseltilmiş** bulunmaktadır. Bununla beraber, evvelce istihlâk resmine tâbi olan maddelerde bu nisbet yükselmesi, **kısmen bir hafifleme** şeklinde tesir etmiştir. Yeni tadilâtla kaldırılan istihlâk resimleri (1946 tadilâtı sırasındaki fiat seviyesine göre) kıymete nazaran %4 ten %15 e kadar değişen nisbetlerde olduğu halde, bunların muamele vergisi nisbetine yapılan zam %3 ten ibarettir<sup>19)</sup>. Gıda maddelerine ise hiç zam yapılmayarak %15 nisbeti devam ettirilmiştir. Fakat bu

<sup>19)</sup> Bu zammın sebebi, istihlâk resimlerinin kaldırılması husule gelecek 21 milyon ve muamele vergisindeki yeni hüküm ve istisnalar dolayısıyla hasıl olacak farkla birlikte 25 milyon lira raddesinde tahmin olunan varidat azalmasını, kısmen olsun, karşılamaktan ibarettir.



nisbetler, yâni %18 ve %15 nisbetleri geçicidir; Millî Korunma Kanununun tatbiki müddetile kayıtlıdır. Bu kanunun tatbikine lüzum kalmadığının hükümetçe ilânından sonra gelen yıl başından itibaren daha düşük nisbetler tatbik edilecektir. Her iki nevi nisbet, yâni gerek geçici olarak tatbik edilecekler, gerekse daha sonrakiler, yeni tadilatla dereceli bir şekilde tesbit edilmiştir.

1947 başından itibaren — Millî Korunma Kanunu o tarihe kadar yürürlükten kaldırılmadığı takdirde e— tatbik olunacak **geçici nisbetler** şunlardır: 1 — İmalât muamele vergisinde: a) hububat unlarından %12,5 (en düşük nisbet budur. Ancak burada bir nisbet indirmesi olduğu zannedilmemelidir; bugün de hububat unlarından, gerek imalâtta gerekse ithalâtta, istisnâ olarak vergi bu nisbet üzerinden alınmaktadır.); b) çimento, tomruktan biçilmiş tahta ve kalas, pencere camı, çivi, çubuk halindeveya profilli demirlerden %12,5 burada hakikî bir nisbet indirmesi vardır. Bütçe Komisyonunun teklif ile kabul ettirdiği bu indiriminin mucip sebebi, “asırların ihmalî yüzünden bakımsız kalmış ve baştan başa imara muhtaç olan memleketimizde imar faaliyetini hızlandırmak gayesile inşa malzemesinin mümkün olduğu kadar ucuza mal edilmesini temin” etmektir.); c) yenecek ve içilecek maddelerden %15 (bunların çoğu geniş halk kütlelerinin zarurî ihtiyaç maddeleri olmak itibarile.); d) diğer mamullerden %18. 2 — Banka, banker ve sigorta şirketleri muamele vergisinde %10. 3 — İthalât muamele vergisinde yine dereceli olarak %12,5, %15 ve %18 nisbetleri tatbik olunacaktır.

Hükümetçe Millî Korunma Kanununun tatbikine lüzum kalmadığının ilânından sonra gelen yıl başından itibaren ise, yiyecek ve içecek maddelerinde (hububat unları dahil) ve yukarıda bahsedilen inşa malzemesinde %10, diğer mamullerde %12,5 nisbeti tatbik olunacaktır. Yâni harp sonrası devresi için, yeni kanunla kabul olunan **normal nisbetler** bunlardır. İtiraf etmek lâzımdır ki, bu nisbetler de çok ağırdır. Bütçe Komisyonunun raporunda kaydedilmiş olduğu gibi, “bu çeşit istihlâk vergilerinin geliri az olan halkın zarurî ihtiyaçlarını karşılayan maddeler dışında kalan ve icabında istihlâkinin azatılması veya vazgeçilebilmesi mümkün olan maddeler üzerine konulmasına ve nisbetinin de %5 i geçmemesine itina” etmek lâzımdır. Her nekad bu mevzuda %5 veya %6 gibi kat’î bir nisbet tayin edilemezse de, bugünkü vergi nisbetlerinin ilk fırsatta indirilmesi lâzımgeldiği su götürmez bir hakikattir. Nitekim hükümetçe de bu cihetin düşünülmekte olduğu, aynı komisyonda cereyan eden münakaşalarda belirtilmiş bulunmaktadır.



## VI — Müteferrik deęiřtirmeler:

Bu müteferrik tadiller daha ziyade kanundaki bazı müddetlerin uzatılması, 45. madde ile konulmuş ve tatbikatta aykırı neticeler veren müeyyedenin düzeltilmesi, tatbikatta ihtilâflı bazı meselelerin aydınlatılması gibi hususlarla ilgilidir. Bunlar üzerinde uzun boylu durmayıp kısaca bazılarına işaretle geçeceğiz:

1 — Meselâ vergiye tâbi bir işe yeniden başlayan veya işini bırakan veyahut ta devreden mükellefler, bu durumlarını, kazanç vergisi bakımından 1 ay içinde varidat dairesine bildirmek mecburiyetinde oldukları halde, bu müddet, muamele vergisi bakımından 15 gün olarak tesbit edilmişti. Yeni tadilâtla muamele vergisi bakımından da müddet 1 aya çıkarılmış bulunmaktadır.

2 — 45. maddedeki müeyyede, kanun koyucunun tamamile isteği dışında bulunan aykırı neticeler doğuruyordu. Bilindiği gibi bu madde: kaçakçılık kasıdı olmaksızın, sadece kanunda gösterilen şekil ve müddete riayetsizlik halinde, bu suretle riayetsizlikte bulunan müessesenin 1 yıllık muamele vergisine %20 nisbetinde ceza zammı yapılmasını âmirde. Böylece, bir sınaî müessese, faraza 200 liralık bir satışını kanununun 32. maddesile tayin edilen 5 günlük müddet içinde defterine kaydetmeyip, birkaç gün sonra — fakat Maliyenin kontrolünden evvel — defterine geçirerek vergisini vermiş olsa, sadece 5 günlük müddeti velev bir gün geçirmiş olmasından dolayı bütün 1 yıllık muamele vergisine %20 zam yapılmak icap ediyordu. Bu müessesenin yıllık muamele vergisi 10.000 lira olsa, bu yüzden vereceği ceza 2.000 lira tutuyordu. Halbuki, aynı müessese, günü geçen faturasını defterine hiç kaydetmemiş olsaydı, ödeyeceği ceza — 43. madde hükmünce — sadece “mezkûr fatura ile yapılmış olan satıştan alınacak muamele vertisinin 2 katı” idi; yâni, 200 liralık satışta %15 hesabıyla iki katı: 60 liradan ibaret olacaktı. Şu hale göre, herhangi bir muamelesini kanunî müddet içerisinde defterine geçirmemiş olan mükellefin, faturayı hiç kaydetmeyerek vergi kaçakçılığına teşebbüs etmekte büyük faydası vardır. Bu vaziyet, esasen mükellef ahlâkının zayıf bulunduğu memleketimizde çok fena neticeler doğuruyordu. Bu vaziyete bir son vermek maksadile bazı milletvekilleri tarafından ileri sürülen tâdil teklifi, hükûmet ve komisyonlarca da muvafık görülerek, kabul edildi ve muamelelerin defterlere, kanunen muayyen 5 günlük müddetten sonra kaydedilmiş veyahut müfredatlı veya kazıntısız olarak geçirilmemiş olması hallerinde, ceza ancak bu fiillerin işlendiği ayların muamele vergisine % 5 zam yapılmak şeklinde hafifletilmiştir.

3 — Bunlardan başka: imalât muamele vergisinin matrahı tayin



edilirken, ücret üzerinden vergiye tâbi tutulacak muameleler zümresine, bunlara benzeyen ve işlenen maddeye cüz'î bir kıymet farkı ekleyen ve münhasıran başkaları hesabına yapılan imal işlerinden münasip görülenler Bakanlar Kurulu kararı ile bu zümreye sokulabilecektir. Küçük sanat muafiyetinden faydalanabilmek için alınması gerekli olan "muafiyet karnesi" kaldırılmıştır. İthalât muamele vergisinde, matrah unsurları üzerinde çıkan ihtilâflar için eksperler kuruluna itirazda bulunabilecekleri kabul edilmişti; halbuki tatbikatta, ithal eşyasının mamul olup olmadığı, vergiden müstesna sayılıp sayılamıyacağı gibi bakımlardan da ihtilâflar çıkmaktadır. Bunların da ekspertiz yolu ile halledileceğine dair kanunda hüküm yoktu. Bu çeşit ihtilâflar halinde bazen eksperler kuruluna, bazen de vergi itiraz komisyonlarına başvuruluyordu. Yeni tâdilâtlarla bu cihet halledilmiş, ithalât muamele vergisindeki bu çeşit ihtilâflarında — gümrük resmi ihtilâflarında olduğu gibi — ekspertiz yolu ile halledileceğine dair hüküm konulmuştur.

### Netice.

Yeni tadilâtlarla, muamele vergisi kanunumuzun en zayıf taraflarından biri olan **karışıklık**, — bilhassa imalât muamele vergisinde, sınaî müesseselerden gayri mükelleflerin verginin şümul sahasından çıkarılmasıyla — **büyük ölçüde giderilmiş** bulunmaktadır. 2731 sayılı kanunla konulmuş bulunan istihlak resimlerinin kaldırılması ise, vasıtalı vergiler sistemimizde hiss olunur derecede tesir edecek bir ıslahattır. Diğer taraftan muamele vergisinin nisbeti derecelendirilmekle, bu verginin hiç olmazsa yiyecek maddeleriyle bazı yapı malzemesi üzerindeki tesirini biraz olsun azaltmak hedefi güdülmüştür. Büyük ve muntazam muhasebeli sınaî müesseseler aleyhine tesir eden götürü vergi usulü ve küçük sanatler muafiyetinin aksak taraflarından olan marka kullanamamak ve muafiyet karnesi almak mecburiyeti kaldırılmıştır.

Bununla beraber, **muamele vergisi kanunumuzun bugün de tamamen tatmin edici olduğu söylenemez**. Objektif ve sübjektif mükellefiyet bahsinde oldukça esaslı bir vüzuhtan temin edilmiş ise de, eski vergi kaçakçılığı kapılarının biraz daha farklı ve dereceli bir şekilde tekrar açılmaması meselesi şimdi yeniden ortaya çıkmış bulunmaktadır. Muamele vergisi kanununun yeni değiştirilen 24. maddesinin bu hususu temin edetilmesi biraz şüphelidir.

Diğer taraftan, muamele vergisindeki **istisna ve muafiyet hükümlerinin** sistematik şekilde yeni baştan düzenlenmesi ve sınıflanması



doğru olur. Bu arada, **küçük sanatlere ait muafiyetin**, yeni değiştirmeye rağmen, tatmin edici bir hale gelmediği muhakkaktır. Bu muafiyet, tatbikatta birçok aksaklıklara meydan vermekte, birçok müesseseleri tamamen sun'î bir surette parçalanmış olarak çalışmaya mecbur etmekte, diğer bazı müesseselerin sırf bu yüzden inkişafına ve daha rasyonel metodlarla çalışmasına engel olmaktadır. Muamele vergisinin Türkiyede ilk tesisi tarihinden itibaren birçok defalar değişikliklere uğramış olan bu muafiyetin hâlâ tatmin edici bir hale gelmemiş olması üzülünecek bir hâdisedir.

Fakat, muamele vergisinin bugün için **asıl büyük mahzuru**, yüksek nisbetlerindedir. Millî Korunma Kanununun tatbikine lüzum kalmadığının hükümetçe ilânını takip edecek yıl başına kadar tatbik mevkiinde kalacak olan muvakkat nisbetler fevkalâde yüksek olduktan başka, sonraki normal devre için derpiş olunan %10 ve %12,5 nisbetleri de çok ağırdır. Bu nisbetlerin indirilmesi memleket ekonomisinin geleceği bakımından zaruridir.