

İKTİSAT VE MALİYE

GİDER VERGİLERİ KANUNUNUN VASITALI VERGİLERİMİZE GETİRDİĞİ BÜNYE DEĞİŞİKLİĞİ

İsmail Hakkı ÜLKMEN

GİRİŞ :

1957 malî yılı başından itibaren yürürlüğe girecek olan 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı gider vergileri kanunu ile vasıtalı vergilerimizde esaslı bir bünye değişikliği yapılmıştır. Maliye muhitinde bir reform telâkki edilen bu değişikliğin en önemli kısmı imalât ve ithalât muamele vergilerini ilgilendirmektedir. Biz değişikliği bir reform olarak kabul edemediğimizden yazımıza da reform başlığını koymadık, bünye değişikliği olarak ifade etmeği hâdiselerin gerçeğine daha uygun bulduk.

Gider vergileri kanunu ile yapılacak bünye değişikliğini iki kısımda mütalâa etmek mümkündür:

1. İmalât ve ithalât muamele vergilerini kaldırarak yerine muayyen ilk istihsal maddeleri üzerine mevzu bir istihsal vergisi koymak ve ham petrol ve müştaklarından alınan istihlâk vergisi ile elektrik ve havagazı istihlâk vergisini de istihsal vergisi içine ithal etmek,
2. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri muamele, nakliyat, P. T. T. müraseleleri ile telefon abone bedellerinden alınan savunma vergilerini hizmet vergileri unvanı altında ufak bazı rötuşlarla gider vergileri kanununun çerçevesi içinde toplamak.

Bu iki kısmın gaye ve prensipleri ykediğerinden çok farklıdır. Birinci kısma giren vergilerden imalât ve ithalât muamele vergileri çok derin bir bünye değişikliğine uğratılmış olduğu halde gerek istihsal vergisi çerçevesi içine sokulan gerekse hizmet vergileri grubu altında toplanan diğer istihlâk vergileri sadece bir kdefikasyona tâbi tutulmuştur.

Gider vergilerinin yerine geçtiği vergiler şunlardır:

A) İstihsal vergisinin bünyesi içinde toplanmış olanlar:

1. İmalât muamele vergisi,
2. İthalât Muamele vergisi,
3. Ham petrol ve ondan çıkarılan maddelerden alınan dahili istihlâk vergisi,
4. Glikozdan alınan dahili istihlâk vergisi,
5. Kahve istihlâk vergisi,
6. Kibrit istihlâk vergisi,
7. Bira, tabii köpüren şarap (şampanya) ve viski istihlâk vergisi,
8. Adi şaraplardan alınan istihlâk vergisi,
9. Elektrik ve havagazı istihlâk vergisi,

B) Himet vergileri unvanı altında toplananlar:

1. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri muamele vergisi,
2. Nakliyat vergisi,
3. P. T. T. müraseleleri ile telefon abone ve konuşma ücretlerinden alınan savunma vergisi,

Bu suretle gider vergileri kanunu yürürlüğe girdikten sonra vasıtalı vergilerimiz arasında müstakil olarak kalacak olan istihlâk vergileri, şeker istihlâk vergisi (1) ile tekel maddelerinden alınan Savunma vergisinden ibaret bulunacaktır. Gider vergileri kanunu ile en önemli bünye değişikliğine uğrayan vasıtalı vergimiz muamele vergisi ve bunun da imalât ve ithalâttan alınan kısmı olduğu cihetle bu yazımızda yalnız bu kısımların yerine geçen istihlâk vergisi üzerinde duracağız ve diğerlerine işaret etmekle yetineceğiz, hattâ istihsal vergisinin çerçevesi içine sokulmuş olan ham petrol ve müstaklarından alınan dahili istihlâk vergisi ile elektrik ve havagazı istihlâk vergisinin bünyesinde de esaslı hiç bir değişiklik yapılmış olmadığından bunlar üzerinde de durmıyacağız.

İSTİHSAL VERGİSİ :

Gider vergilerinin en önemli kısmı imalât ve ithalât muamele vergilerinin yerine geçen ve memleket içinde istihsal edilen yarı mamûi

(1) Bu vergi de 22/6/1953 tarihli ve 6747 sayılı Şeker Kanununun bünyesi içine alınarak kodifiye edilmiştir.

maddeler ile dışardan memlekete sokulan yarı ve tam mamûl maddelerden alınacak olan istihsal vergisidir. Bu verginin tekniği şöylece özetlenebilir:

1. *Mevzu:*

Bu vergi bugün tatbik edilmekte olan muamele vergisi ile son istihsal safhasında mamul maddelerden alınmakta olan vergiyi ilk istihsal safhasına yani tam mamul maddelerin iptidai maddesini teşkil eden ve ilk işlenmeğe tabi tutulmuş yarı mamul maddeler üzerine nakletmek prensibine dayanmaktadır. Verginin mevzuu, yapısı icabı olarak kanunda şumullü bir ifade ile tarif edilmemiş, vergi mevzuuna giren maddeler dört cetvette toplanarak mezkûr cetvellere atıf yapılmak suretiyle mevzuun hudut ve şumulü tâyin olunmuştur.

Bu cetvellerden :

- I . sayılı cetvel vergiye tabi ilk istihsal maddelerini,
- II . sayılı cetvel vergiye tabi tam mamul maddeleri,
- III. sayılı cetvel bazı yiyecek ve içecek maddelerini,
- IV. sayılı cetvel yalnız yabancı memleketlerden ithal sırasında vergilendirilecek tam mamul maddeleri,

ihtiva etmektedir. Verginin nisbeti değişik olup her maddeden alınacak verginin nisbeti veya miktarı cetvellerde ayrı ayrı gösterilmiştir. Bu nisbetler kıymet üzerinden % 12,5 dan % 75'e kadar yükselmektedir.

I sayılı cetvel aşağıda gösterilen 12 ilk istihsal maddesini ihtiva etmektedir.

| <u>Vergiye tabi maddeler</u> | <u>Verginin nisbeti</u> % |
|--|---|
| 1. Çimento ve ateşe mukavim eşya | 12,5 |
| 2. Madenler ve akaryakıtlar (Kükürt, barit ve nev'ileri Maliye ve İktisat Vekâletlerince tesbit olunacak madenler hariç) | 12,5—30 Akaryakıtlar: 1 Kg.dan 5—27 Kr. Bu miktarlar dahildeki istihsallerde 5—21,5 Kr. tur. |
| 3. Tabii ve sentetik kauçuk | 30 |
| 4. Tabii ve sentetik plâstik maddeler | 30 |
| 5. Kürkler (ham veya aprelenmiş ve kürk imaline mahsus hayvan postları) | 75 |
| 6. Kemik, boynuz vesaire (ham veya temizlenmiş) | 75 |

| | |
|---|--|
| 7. Tabiî ve sentetik kıymetli taşlar (Ham, yontulmuş, işlenmiş) | 75 |
| 8. Kâğıt ve mukavva | 15—20 |
| 9. Camlar (her türlü cam ve cam eşya) | |
| 10. Tekstil maddeleri (ipek, yün, pamuk, keten, kendir, jüt iplikleri ve ipler) (Dahilde istihsal olunan ipek iplikleri muaf-tır. Bunlar yalnız ithalde vergiye tabidir.) | 15,20,30,36 |
| 11. Elektrik ve havagazı (Gerek sanayi, nakliyat, muhaberat, yük-leme ve boşaltma işlerinde, gerekse ev ve büro ihtiyaçlarında kullanılanlar dahil) | Kilovat-saat ve metre - küp üzerinden 1 — 3 Kr. götürü satışlarda sarfi- yat bedeli üzerinden % 15 |
| 12. Tababet ve itriyaticılıkta kullanılan hayvanî ham, müstahsallar, maden ve kimya sanayii ve buna bağlı sanayide kullanılan müstahsallar | 18 |

Bu maddelerin gerek Türkiye içinde istihsal edilenlerinden gerekse yabancı memleketlerden Türkiye'ye ithal olunanlarından istihsal vergisi alınacaktır. İçerde istihsal olunan maddenin teslimi ve yurda so-kulan maddenin de ithali vergiyi doğurmaktadır. Vergisi ödenmiş mad-deleri işleyerek imal edilen maddeler ayrıca vergiye tabi değildir.

II sayılı tam mamul maddeler cetvelinin ihtiva ettiği maddelerle nisbetleri şunlardır:

| <u>Vergiye tabi maddeler</u> | <u>Verginin nisbeti</u> % |
|--|------------------------------|
| 1. Barut ve patlayıcı maddeler ile silâh ve te-ferruatı ve av malzemesi | 25 |
| 2. Her nev'i kibrit | beher bin çöpü 60 Kr. |
| 3. Taşıtlar (bisiklet, motosiklet, kamyonet, bi-nek otomobili, motorlu kara taşıtlarının motorlu ve motorsuz şasileri) | 10, 20, 25 |
| 4. Saatler | 20, 30, 40 |
| 5. Ses cihazları ve levâzımı (radyo, pikap, gramafon, plâk ve iğneler, ses kaydeden âletler) | 18, 20, 25, 30 |
| 6. Fotoğraf ve sineam makine ve malzemesi | 18 |

7. Çini, porselen, fayans, gre gibi seramik mamulleri
8. Ziyet ve süs eşyası (I sayılı cetvelin 5, 6, ve 7 inci pozisyonlarında yazılı maddelerden mamul veya onlarla mürettep)

20, 40

50

Bu cetvele giren maddeler I sayılı cetveldekinin aksine olarak son imal safhasında vergiye tabi tutulmuştur. Burada kaldırılan imalât ve ithalât muamele vergilerinin dayandığı prensip hâkimdir. Bu maddeler de gerek Türkiye'de imalinde gerekse yabancı memleketlerden ithalinde vergiye tabidir. Vergi doğuran olan dahilde teslim, hariçte ithal olayıdır. Bu cetvelde yazılı mamul maddeleri imal edenler bunların I sayılı cetvel gereğince vergiye tabi ilk istihsal maddelerini (elektrik, havagazı ve akaryakıtlar hariç) bizzat imal etmiyerek piyasadan vergili şekilde tedarik ettikleri takdirde bunlardan imal edecekleri II sayılı cetvele dahil maddelerin vergilendirilmesinde mükerrerliğe mani olmak üzere bugünkü imalât muamele vergisinde mevcut iptidâî madde indirim usulü, bazı küçük farklarla istihsal vergisinde de devam ettirilmiş ve bu nevi mamullerin vergiye matrah olacak satış ve emsal satış bedellerinden vergili ilk maddenin vergili satış bedeline tekabül eden bir meblâğın indirilmesi kabul edilmiştir.

III sayılı cetvele dahil yenilecek ve içilecek maddeler şunlardır:

| Vergiye tabi maddeler | Verginin nisbeti % |
|--|-----------------------|
| 1. Kahve (çiğ, kavrulmuş, öğütülmüş her türlü kahve) ithalinde | 1 Kg. dan 500 Kr. |
| 2. Kakao ve kakao yağı | 30 |
| 3. Tekel dışı içkiler : | |
| Her çeşit bira | litresinden 40 Kr. |
| tabii köpüren şarap | » 1500 » |
| Sair şaraplar | » 20 » |
| Viski | » 3000 » |
| 4. Glikoz | 1 Kg. dan 30 kuruş |

Bu cetvele giren maddelerden kahve yalnız ithalinde, diğerleri nem ithal hem de içeride istihsalinde vergiye tabi olmakla beraber kakao esasen Türkiye'de yetişmediğinden, viskinin dahilde imali 4250 sayılı kanun gereğince Devlet Tekeli altında bulunduğundan bunlardan fiilen adi şaraplarla glikoz hem imal ve hem ithalinde diğerleri yalnız ithalde istihsal vergisine tabidirler.

Yalnız yabancı memleketlerden Türkiye'ye ithallerinden istihlâk vergisine tabi olan maddeleri muhtevi IV sayılı cetvele dahil bulunan maddeler de şunlardır:

| <u>Vergiye tabi maddeler</u> | <u>Verginin</u> | <u>1 sayılı cetvelde te- kabül ettiği ilk is- tihsal mad. nin ver- gi nisbeti %</u> |
|---|-----------------|---|
| 1. Çimentodan veya ateşe mukavim maddelerden mamul her türlü eşya | 10 | 12,5 |
| 2. Madenî eşya : | | |
| a) Sanayi, maden ve ulaştırma iş- lerine ve ziraate mahsus maki- ne, âlet ve malzeme (nev'ileri Maliye, İktisat, Ziraat, Ulaştırma, Gümrük Vekâletleri ile Ticaret Odaları ve borsaları birliğince müştereken tâyin olunacak) | 10 | 20 |
| b) Demirden mamul olup yukarıki fıkra ile I sayılı cetvelde yazılı olanların dışında kalan eşya | 18 | 20 |
| c) Çocuk bisikletleri | 15 | 20 |
| d) Sair madenî eşya | 25 | 20-30 |
| 3. Kauçuktan mamul eşya | 25 | 30 |
| 4. Plâstik maddelerden mamul eşya | 25 | 30 |
| 5. Kâğıt ve mukavvadan mamul eşya (Kitap, gazete, mecmua ve risaleler ile nev'ileri Maliye ve Maarif Vekâ- letlerince tesbit olunacak talim ve terbiyeye müteallik eşya hariç) | 15 | 20 |
| 6. Camla mürettep eşya (2) | 18 | 20 |
| 7. Tekstil maddeleri mamulâtı: | | |
| a) İp, kınnap, halat, urgan gibi ken- dirden mamul maddelerden imal edilmiş olanlar | 12,5 | 15 |
| b) İpek, yün, pamuk, keten, kendir, jüt v.s. ipliklerle mamul olanlar | 18 | 30-36 |

(2) Cam eşya 1 sayılı cetvele dahil olup hem içerde imâlinde hem de ithalinde vergilendirilecektir.

| | | |
|---|----|------------------|
| 8. Kürk mamulâtı: I sayılı cetvelde yazılı kürklerden mamul eşya (Hazır yapılmış kürkier ve diğer kürk eşya) | 60 | 75 |
| 9. Hayvanî maddelerden (kemik, boyunuz v.s.) mamul süs eşyası | 60 | 75 |
| 10. Kıymetli taş ve madenlerle inciden süs eşyası | 60 | 75 |
| 11. Kahveden mamul maddeler | 25 | 1 Kg.dan 500 Kr. |
| 12. Kakı odan mamul maddeler | 25 | 30 |
| 13. Her türlü tıbbî ve ispençiyârî ve veterinerlikte kullanılan ilâçlar, diş macunları, haşarat öldüren maddeler, her türlü sınaî ve kimyevî mamullar ve müstahsallar, boyalar, itriyat ve tuvalet maddeleri v.s. | 15 | 18 |

2. Mükellef :

I, II ve III sayılı cetvellerde yazılı maddeleri Türkiye içinde imal ve istihsal edenler, mezkûr maddeler ile IV sayılı cetvelde yazılı mamul maddeleri yabancı memleketlerden Türkiye'ye ithal edernlerdir.

3. Vergiyi Doğuran Olay :

Türkiye içinde imal ve istihsal edilen vergiye tabi maddelerin âmil ve müstahsilleri tarafından teslim edilmesi, ithalâtta vergiye tabi maddelerin yurda sokulmasıdır.

Teslim, vergiye tabi maddelerin mülkiyetini intikal ettirecek şekilde (satış, trampa, hibe gibi bir akitle) üçüncü şahıslara verilmesi veya gösterdikleri bir mahalle gönderilmesidir.

Aşağıdaki haller de mülkiyet intikali veya tevdi ve irsal fiilî bulunmamakla beraber teslim sayılmıştır:

a) Vergiye tabi bir maddenin vergiye tabi diğer bir madde istihsalinde ilk ve yardımcı malzeme olarak kullanma dışında her hangi bir suretle müstahsil ve imalâtcıları tarafından istimal ve istihlâk edilmesi (Müstahsil ve imalâtcının bizzat kendisine teslimde bulunması hali),

b) Vergiye tabi bir maddenin vergiye tabi olmıyan diğer bir madde imal ve istihsal etmek üzere müstahsil ve imalâtcıları tarafından ilk madde, yardımcı malzeme veya ambalaj malzemesi olarak kullanılması (Müstahsil ve imalâtcının mütemerkiz imalatta kendi ilk istihsal maddelerini kullanması hali),

c) Satılmak üzere komisyonculara, konsinyasyon suretiyle iş yapanlara, fiyâl, satış şube ve mağazalarına gönderilmesi,

d) Kendi hesaplarına imalât yaptırmak üzere müstahsil ve imalâtcılara üçüncü şahıslar tarafından verilmiş olan ham maddelerden istihsal edilen vergiye tabi maddelerin bu şahıslara tevdi veya gösterecekleri yerlere irsal olunması.

Buna mukabil aynı işletme dahilinde istihsal edilip vergiye tabi bulunan diğer maddelerin istihsalinde ilk ve yardımcı madde olarak sarf ve istihlâk edilen maddelerin bu suretle sarfedilmesi teslim sayılmamış, bu maddelerin tam mamul haline inkilâp ettikten sonra vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. (Elektrik ve havagazı bu hükümden hariç ve bu suretle sarfı vergiye tabidir)

4. *Matrah* :

Türkiye'de imal ve istihsal edilen vergiye tabi maddelerin vergi matrahı satış bedelidir. Vergi nisbetleri spesifik ölçülerle tâyin edilmiş olan akaryakıtlar, elektrik ve havagazı, glikoz, tekel dışı içkiler için matrah bu spesifik ölçülerdir. Boyama, apre, kasarılama gibi bitim işlerinde matrah bu işler karşılığında alınan ücrettir.

İthalâtta matrah malın gümrük vergisine esas olan kıymetine gümrüklerde mezkûr maldan alınan her türlü vergi ve resimler ile mal gümrükten geçirilinceye kadar ödenen sair giderlerin (para primi ve fiat farkı dahil) eklenmesiyle elde edilecek maliyet bedelidir.

Müstahsiller, imalâtcılar ve ithalâtcılar tarafından ödenecek istihsal vergisi matraha katılmıyacak, ancak dahilî istihsal ve imallerde faturalarda ayrıca gösterilecektir.

Gerçek bir teslim mahiyetinde bulunmadığı halde teslim sayılmış olan hallerde gerçek satış bedeli mevcut bulunmadığından yukarıda 3. bendde (a), (b), (c) ve (d) fıkraları ile gösterdiğimiz teslimlerin vergilerine vergi usul kanunu hükmüne göre tesbit edilecek emsal bedeli matrah olacaktır.

5. *Tarh ve tahakkuk* :

Bugünkü imalât ve ithalât muamele vergilerinin tarh ve tahakkuk kanun aynıdır; yani dahilde müstahsil ve imalâtcılar tarafından bir ay içinde teslim edilen vergiye tabi maddeler ile 3. bendin (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında gösterdiğimiz şekillerde istimal, istihlâk, sevk ve irsal edilmiş olan maddelerin cins, nev'i, miktar ve matrahlarını, peşin veya veresiye satılmış olduklarını ve vergilerini gösterme üzere

ertesini ayın 15 inci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine vergi dairelerince; ithalâta, vergiye tabi maddeleri yurda sokanlar tarafından verilecek gümrük giriş beyannemelerinde gösterilecek ve tevsik edilecek matrah unsurları üzerine gümrük dairelerince tahakkuk ettirilecektir.

6. *Ödeme :*

I. Dahilde :

a) Peşin satılmış olan maddelerin vergisi beyanname ile bildirme süresi içinde,

b) Veresiye satılmış maddelerin vergisi bedelin tahsil edildiği ayı takibeden ayın 15 inci günü akşamına kadar (ancak bu müddet malın teslim edildiği ayı takibeden ayın 15 inci gününden itibaren üç ayı geçemez),

c) Mütemerkiz ve kombine imalâta vergiye tabi olmayan maddelerin imalinde sarf ve istimal edilmiş olan vergiye tabi maddelerin vergisi, beyannamenin verildiği ayı takibeden üçüncü ayın 15 inci günü akşamına kadar,

Ödenir.

II. İthalâta :

Mal gümrükten çıkarılmadan önce peşin olarak ödenir.

7. *Dahili istihsal vergisinde kaçakçılığı önleyici tedbirler :*

İmalât muamele vergisinin kaldırılmasını gerekli kılan sebepler arasında bu verginin geniş ölçüde kaçakçılığa sebebiyet verdiği ve alınan tedbirlere rağmen kaçakçılığın tamamıyla önlenemediği ileri sürülmektedir (3).

Gerek bu cihetten gerekse yeni verginin yapısı icabı mütemerkiz sanayide istihsal edilen ve olduğu gibi satılmıyarak vergiye gayri tabi maddelerin imalinde ilk ve yardımcı madde olarak kullanılan vergiye tabi maddelerin bu suretle sarf ve istimal edilmesi de vergilendirilmiş olmasından ve imalât muamele vergisinde istisna teşkil eden bu hal istihsal vergisinde geniş bir tatbik yeri bulacağından bu yüzden bir vergi kaçakçılığına meydan verilmemek üzere kanunda bazı önleyici tedbirler alınmıştır. Bu tedbirlerden biri vergiye matrah teşkil eden satış bedelinin, diğeri de istihsal edilen vergiye tabi maddelerin mikta-

(3) Devre: X, içtima yılı: 2 tutanağına bağlı 264 sayılı basma yazı. Hükümet gerekçesi sahife, 13.

rının noksan gösterilmesi suretiyle yapılması muhtemel kıymet ve miktar kaçaklarını önlemek maksadını gütmektedir. Bu tedbirler şunlardır:

a) Muayyen hallerde emsal bedelinin matrah alınması:

Müstahsil ve imalâtcılar tarafından belli bir müşteriye yapılan satışlarda satış bedelleri müessesenin ortalama satış fiatları veya maliyet bedelleri esasına göre vergi usul kanunu hükümleri dairesinde tesbit olunacak emsal bedellerinden düşük bulunur ve bu düşüklük mükellef tarafından haklı bir sebeple izah edilemezse satış bedeli yerine emsal bedeli matrah olarak alınacaktır.

b) Randımanın kontrolü :

İstihsal vergisi incelemelerinde istihsal miktarlarının doğruluğu ilk madde ve gerekirse elektrik sarfiyatına göre bulunacak randıman nisbeti ile tahkik olunabilecektir.

Bu randıman incelemelerine esas olmak üzere lüzum görülen sanayi kolları için Maliye, İktisat ve Ticaret, İşletmeler Vekâletleri ve Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince normal randıman nisbetleri tesbit ve ilân olunacaktır. Bu nisbetler sarfedilen ilk maddelerin nev'ileri, tesisler, istihsal makinelerinin özellikleri ve işletmelerin teknik organizasyonu gibi hususlar göz önünde tutularak tip müesseselerde yapılacak incelemelerle tesbit edilecektir.

Müstahsil ve imalâtcıların istihsal hesapları üzerinde yapılacak incelemelerde mükellefin kayıtlarına göre tesbit edilecek randıman nisbetleri, normal randıman nisbetlerinden esaslı farklar gösterdiği ve bunlar mükellef tarafından ilk maddenin kalitesi, işçilik, teknik özellikler ve arızalar gibi haklı ve maddî sebeplerle izah edilemediği takdirde normal randımana göre bulunacak istihsal miktarı ile mükelleflerin gösterdikleri istihsal miktarı arasındaki noksanlık emsal değeri üzerinden vergilendirilecektir.

HİZMET VERGİLERİ :

Gider vergileri kanununun ikinci kısmında yer alan bu vergiler yukarıda da işaret edildiği veçhile:

1. Banka ve sigorta muameleleri vergisi,
2. Nakliyat vergisi,
3. P. T. T. hizmetleri vergisi.

olmak üzere üç ayrı vergiden terekküp etmektedir. Kanunda her vergi ayrı bir bölüm teşkil etmekte olup mevzuu, istisnaları, mükellefi, matrah ve nisbeti ayrı ayrı gösterilmiştir.

Yeni kanunla bu vergilerin mevzu, istisna, mükellef ve matrahları üzerinde esaslı bir değişiklik yapılmamıştır. Yapılan ufak değişiklikler şunlardır:

1 — Banka ve sigorta muamele vergisi unvanı verilmiş olan eski bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri muamele vergisinde bankalar ve sigorta şirketlerince müşteriden alınan vergi matraha ithal edildiği halde yeni vergide bunun matraha dahil olmayacağı açıklanmıştır.

2 — Verginin nisbeti % 50 arttırılmıştır (4).

3 — Nakliyat vergisinin mevzuuna trolleybüs, otobüs ve uçakla yapılan nakliyat da ithal edilmiştir.

4 — Bu verginin şehir içi taşımalarda nisbeti mevki itibariyle ve olâğanüstü zamlarla birlikte birinci mevkilerde bilet bedelinin % 7,5'ü, ikinci ve üçüncü mevkilerde % 5'i iken yeni kanunla nisbet % 6 olarak birleştirilmiştir (5).

İMALÂT ve İTHALÂT MUAMELE VERGİLERİNİN KALDIRILMASI ve İSTİHSAL VERGİSİNİN İHDASI SEBEPLERİ :

Muamele vergisi memleketimizde Osmanlı İmparatorluğundan müdevver 600 yıllık âşar vergisinin 1924 de kaldırılması suretiyle yapılan vasıtasız vergiler reformunun umumî bütçede açtığı rahneyi kapatmak maksadiyle ilk defa 1926 yılında umumî istihlâk vergisi adı altında yayılı şekli ile ihdas edilmiş ve 1927 yılında nihaî imal ve istihsal safhasında alınan toplu şekline çevrilmiştir. İhdas edildiği tarihtenberi türlü değişikliklere uğramış ve dört defa yeni baştan tanzim edilmiş olmakla beraber muamele vergisi daima esas bünyesini muhafaza etmiştir.

Muamele vergisinin kaldırılması ve yerine istihsal vergisinin ihdas edilmesi sebebi, kanunun hükümet gerekçesinden anlaşıldığına göre tatbikatta yapılan müteaddit ıslâh teşebbüslerine rağmen küçük san'at muafliğinin sanayimiz üzerindeki mahzurlarını izale etmek imkânının elde edilememiş olmasından ve vergide bir bünye değişikliğine gitmeden bu mahzurların ortadan kaldırılamıyacağına kanaat hasıl edilmiş bulunmasından ve bir de muamele vergisinin, yerine yeni bir gelir kaynağı konulmadan kaldırılmasına imkân görülememesinden ibarettir.

(4) Bu nisbet arttırması gider vergileri kanununun 68 inci maddesinin II işaretli fıkrası gereğince 1/8/1956 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur.

(5) Yapılan değişiklik birinci mevki lehine ikinci ve üçüncü mevkiler aleyhinedir.

Hükümet gerekçesinde bu hususlar şu şekilde izah ediliyor:

«Bugünkü muamele vergisi teori ve kuruluş bakımından rasyonel ve ileri bir manzara arz etmekle beraber imalât muamele vergisinde küçük san'at muaflığının yol açtığı sistem ve bünye bozukluğu bu vergiyi sanayimiz için zararlı bir hale getirmektedir. Memleketimizde artizan durumda bulunan geniş bir zümre mevcuttur. Zenaatın köylüsüne tekabül eden bu zümreyi gelir ve muamele vergileri gibi beyana dayanan mükellefiyetlere tabi tutmak fiilen ve maddeten imkânsızdır. Memleketimizin bir özelliğini teşkil eden küçük sanat erbabını hangi şekli ile tatbik edilirse edilsin muamele vergisi mükellefiyetinin dışında tutmak bir zarurettir, bu takdirde ise, verginin yıkılmaması için muaflığın gerçekten artizan durumunda olan küçük sanat erbabına hasredilmesi ve tabii hudutlarının dışına taşmasına meydan verilmemesi lâzım gelir, bu da her şeyden önce küçük sanat erbabının kastedilen mânada vuzuh ve kat'iyetle tarif edilmesine bağlıdır. Türk muamele vergisi yapılması gerçekten güç olan bu tarifi yapamamış ve yapamamaktadır. El işçiliği, şahsi mesai, usta, kalfa, çırak münasebetleri gibi sübjektif esaslara dayanan artizanlığın münhasıran şahsi unsurlara istinat ettirilmesindeki tehlike muaflığın daha maddî ve objektif ölçülere dayandırılmasını zaruri kılmaktadır. Ancak ölçüler ne kadar daraltılırsa daraltılsın bir kısım işletmelerin vergi dışı bırakılması bu işletmeler lehine müsait ve avantajlı bir durum yaratmakta ve bu da fiiliyatta şu neticeleri doğurmaktadır:

1. Vergi muaflığından faydalanmak maksadı ile birçok işler, aslında gayri iktisadî olan mahdut bir kapasiteye göre küçük işletme üniteleri halinde tesis edilmektedir.

2. Zamanla tabii bir surette büyümesi, gelişmesi icabeden küçük işletmeler muaflık hududunu aşmak korkusuyla istihsal kapasitelerini arttırmaktan kaçınmakta, böylece iptidaî durumlarının dışına çıkmamaktadırlar.

3. Yine muamele vergisi ödememek için işletmeler parçalanmakta, bir teşebbüse ait muhtelif sınaî faaliyetler dağınık ve insicamsız bir surette ayrı ayrı yerlerde yapılmaktadır.

4. Nihayet bütün bu hallerde hakikî durumu maskeleyerek için muzavaalı yollardan gidilmekte ve işletmeler devamlı bir kontrole tabi tutulamadıkları cihetle zaman zaman muaflık hadleri de aşılarak vergi ziyana sebebiyet vermektedir.

Bu vaziyet karşısında bir memlekette millî sanayiın tabii şartlar dairesinde kurulup gelişmesinin çok müşkül olacağını kabul ve itiraf etmek lâzım gelir. Bizde bir kısım sınaî faaliyetlerin dumura uğramış olmasını, diğerlerinin ancak konjonktürün yardımı ile ve müşkülâtla

kendilerine yol açabilmesini muamele vergisinin sınaî hayat üzerindeki bu menfi tesirinde aramak hatalı olmasa gerektir. Muamele vergisinin bu günkü sistem ve tatbikatı ile millî sanayimizin gelişmesine engel olduğu söz götürmez bir hakikattir.» (6)

«Diğer taraftan küçük sanat muaflığı imalât muamele vergisinde bir kaçakçılık âmili olmaktadır. Bu muaflıktan faydalanan veya bunun arkasına gizlenen bir kısım müesseselerin hiç vergi ödememek suretiyle piyasada yaptıkları rekabet aynı mevzu üzerinde yüksek nisbette bir vergi ödeyen birçok teşebbüsleri de vergiyi kısmen veya tamamen gizlemeye sevketmektedir. Diğer bazı istisnalar da vergi kaçırılmasına imkân verdiği gibi (meselâ halı imalini korumağa matuf kalın iplik istisnasının yol açtığı kaçakçılık) toplu muamele vergisi prensibinin kaçınılmaz bir icabı olan yüksek vergi nisbeti de kaçakçılığı teşvik etmektedir.

Bu güne kadar yapılan denemeler küçük sanat muaflığı davasını, vergide bir sistem ve bünye değişikliğine gitmeden çözmenin imkânı bulunmadığını göstermiştir.» (6)

«Muamele vergisi umumî bütçeyi besleyen önemli gelir kaynaklarından biridir. 1956 yılı bütçe tahminlerine göre muamele vergileri 698.000.000 lira ile devlet vergi gelirleri yekûnunun % 22,3 ünü temin eylemiştir.» (7)

«Bu hacimdeki bir vergi bir kalemde bütçeden çıkarılamaz. Vergi kaldırılrsa bile açığın diğer sahalardan kapatılması zaruri olacaktır. Bu kadar büyük bir meblâğın diğer vergiler ve bilhassa gelir vergisindeki artışlarla telâfisi mümkün değildir. İstihlâk vergileri nisbetlerinin yükseltilmesiyle de bu hasılâtı elde etmeğe imkân yoktur. Zira istihlâk vergileri nisbetleri - Tütün ve ve alkollü içkiler hariç - şimdilik lâyük hadlerini bulmuş olduğundan arttırılamaz. Batı dünyasında millî gelirden âmme maliyesi sektörüne ayrılan pay % 30 ve parafiskalite ile birlikte % 40'a baliğ olmasına mukabil memleketimizde bu nisbet halen % 19 raddesindedir. (8) Muamele vergisi kaldırılacak olursa bu nisbet biraz daha azalacaktır.»

(*) Adı g. gerekçe sahife 12-13.

(6) A. G. gerekçe Sahife 12-13.

(7) Bu rakam kanunun gerekçesinden aynen alınmış olup muamele vergileri ile birlikte nakliyat, P. T. T. müraseleleri ile telefon abone ve konuşma ücretleri savunma vergisinin ve radyo vergisinin toplamını göstermektedir. Asıl muamele vergilerinin miktarı 635.000.000 liradır.

(8) % 19 nisbeti içinde Türk parafiskalitesi ve mahallî idare vergileri dahil olmadığına göre bu nisbet millî gelirden âmme sektörüne nakledilen meblağların hakikî miktarından düşüktür.

Gerekçede bu açıklamalardan sonra (muamele vergisinin devlet tarafından ödenen bir vergi olduğu) ve (muamele vergisinin yalnız ithalât mallarından alınarak dahilde bu verginin kaldırılması mümkün bulunduğu) iddiaları da incelenerek reddedilmekte ve küçük sanat muafliğinin millî sanayiın teessüs ve inkişafını engellediği bir vakıa olduğuna tekrar işaret edilerek «şu halde muamele vergisinin bu tatbikat ve şeklini kaldırmak üzere ciddî bir stürüktür reformuna kat'i bir zaruret olduğunu kabul etmek lâzımdır» hükmüne varılmakta ve bunun tatbik şekli ve neticeleri şöylece açıklanmaktadır.

«Bu ana fikirden hareket edilince yapılacak reformun mahiyeti ve istikâmeti belirmiş olur:

Muamele vergisinin mahzurlarından âri başka bünyede bir temel gider vergisine (istihsal vergisine) istinaden yeni gider vergileri sistemini vücuda getirmek ve muamele vergisinden bugün sağlanan varidatı ehemmiyetli miktarda feda etmeden ve bu varidatı gelir vergisine veyahut istihlâk vergilerine yapılacak zamlarla kapatmağa kalkışmadan bu yeni konstürüksüyonla telafi etmek». «Bu yoldan gidildiği takdirde bugünkü anlamda bir muamele vergisi ortadan silinip kalkmakta ve hadise vergi sistemimiz içinde gelir vergileri grubu karşısında gider vergilerinin bünyesini ve şumülünü tayin etmek meselesine inkilâp etmektedir». (9)

YAPILAN DEĞİŞİKLİĞİN DEĞERİ :

Gider vergileri kanununun vergi sistemimize getirmiş olduğu yeniliğin değeri nedir? Bu hususta şimdiden kesin bir mütalâa serdetmeğe imkân yoktur. Bu, eşğinde bulunduğumuz 1957 malî yılında yapılacak tatbikat ile belli olacaktır. Bununla beraber ilmî ve teknik bakımlardan yeni istihsal vergisini gözden geçirmek ve kaldırılan muamele vergisiyle mukayese etmek suretiyle bazı fikirler dermeyan etmeğe çalışacağız.

Gider vergileri kanununun belli başlı kuvvetli tarafları şu noktalarda toplanmaktadır:

1. Bu kanun ile hususi istihlâk vergileri sahasında vuzuh sağlanmıştır. Şeker, ham petrol ve müştaklarından alınan dahilî istihlâk vergisine müteallik 1718 sayılı kanun başta olmak üzere bu vergilere müteallik kanunlar ilk tedvin edildikleri 1930 yılındanberi birçok tadillere maruz kalmışlar ve içinden çıkılması zor bir çalılık haline gelmişlerdi. Yeni gider vergileri kanunu bunları tek bir kanun çerçevesi içinde

(9) a. g. gerekçe Sahife 14-17.

toplamak suretiyle ortaya açık bir metin çıkarmış ve tatbikat bakımından kolaylık sağlamıştır.

Bu birleştirmeden faydalanılarak metinlerde bazı düzeltme ve basitleştirmeler (bunlar bazan mükelleflerin aleyhine olmakla beraber) yapılmış ve bilhassa nakliyat vergisinde verginin umumiliğini ihlâl eden mevzu darlığı (otobüs, trolleybüs, uçak nakliyatının mevzuu dışında kalmış olması) bertaraf edilmiş, geçici mahiyette bulunan eşya nakliyatının mükellefiyeti daimileştirilmiş, vergi nisbetleri tensik edilmiştir.

2. Gider vergileri kanunu ile ihdas edilen istihsal vergisi, halen geniş istisna ve muafıklara mazhar olmakla beraber kısmen muamele vergisine tabi bulunan gıda maddelerini - çeltik, prinç ve bakliyat unları- tamamiyle vergi mevzuu dışına çıkarmış ve bu suretle muamele vergisinin çok küçük bir mevzua münhasır olsa bile tersine müterakkilik yaratan bir hükmünü ortadan kaldırmıştır. Bu değişiklik vergi adaleti bakımından tasvibe değer bir yeniliktir.

3. İmalât ve ithalât muamele vergilerinin yerine kaim olacak olan istihsal vergisi, dahilde muamele vergisine tabi olan birçok sanayii mükellefiyet dışına çıkardığından kanunun tatbikine başlaması ile millî sanayi üzerinden vergi formalitelerinin ifasından doğan ağırlık kalkacak, vergiye tabi müesseseler asgarinin asgarisi bir hadde inecektir. Bu durumun kontrol ve idare bakımlarından sağladığı faide ve kolaylık önemlidir. Bu sayede sanayi âlemi yıllardan beri şikâyet etmekte olduğu vergi formalitelerinden ve kontrollerinden kurtulmuş olacak, doğru veya yanlış, muamele vergisinin sanayi üzerinde ağır bir baskı yaptığı iddiaları ortadan kalkacak, bu sahada gelişmeğe mani sayılan bir engel bertaraf olmuş bulunacaktır.

Diğer taraftan idare de 4-5 bine yakın bir mükellef kitlesi yerine bunun belki de onda veya yirmide biri derecesinde az bir mükellef kitlesini vergilendirmek mevkiinde bulunacağından vergi kontrolleri daha müessir ve sıkı bir şekilde icra edilebilecek ve bu sahadaki vergi kaçaklığı normal hudutlara irca olunabilecektir. (10)

(10) Yeni kanun yürürlüğe girdikten sonra halen imalât muamele vergisi ile mükellef bulunan:

| | |
|---------------------------------|------|
| Toprak sanayiine mensup | 197 |
| Maden sanayiine mensup | 512 |
| Kauçuk sanayiine mensup | 200 |
| Kâğıt sanayiine mensup | 116 |
| Mensucat sanayiine mensup | 1500 |

4. İmalât muamele vergisinde verginin iktisaden tarafsızlığını ihlâl eden, diğer bir tabirle rekabet serbestisini bozan küçük sanat muaflığı davası ortadan kalkacaktır.

Hükümetçe millî sanayiın gelişmesini engelleyen bir âmil olduğu «söz götürmez bir hakikat» sayılan bu maniin ortadan kaldırılması da küçük sanayiın, büyük ve mütemerkiz sanayie karşı, muaflık sebebiyle iktisap ettiği gayri meşru rekabet imkânını bertaraf etmek suretiyle büyük sanayiın gelişmesine zemin sağlamış olacaktır.

Bu faydaların pratik bakımdan önemini küçümsemek mümkün değildir. Büyük bir kısmı millî sanayiın, müstahliklere intikal ettirse bile, muamele vergisi çapında bir vergi mükellefiyetinden kurtulmuş olması gerçekten millî sanayiın lehine kaydedilebilecek çok önemli bir faidedir. Ancak gerek vergi adaleti, gerekse vergi tekniği bakımından mütalâa edildiği zaman istihsal vergisini mütekâmil ve âdil bir vergi olarak karşılamaya da imkân yoktur. İstihsal vergisinin zayıf tarafları bize göre şu noktalarda özetlenebilir :

1. İstihsal vergisi, umumilik prensibine aykırı bir vergidir. Gerçekten bu vergi imalât muamele vergisi gibi bütün imalâtı şumulüne almamakta, muayyen ilk istihsal maddelerini vergilendirmektedir. İmalât muamele vergisi gibi umumî bir istihlâk vergisi ortadan kalkarak onun yerine iplik, çimento, maden, kauçuk gibi 12-13 kadar münferit madde üzerine konulmuş bir istihlâk vergileri grubu kâim olmaktadır.

Muamele vergisi kuvvetini umumilik karakterinden alır. İktisadî devrenin hangi safhasında ve hangi şekilde vâz edilmiş olursa olsun ferdin bütün giderlerini veya hiç değilse bunların büyük bir kısmını vergilendirir; bu itibarla umumî bir istihlâk vergisi karakterini haizdir. Muamele vergisi bu karakteri ile ferdî stihlâke mevzu teşkil eden bütün mal ve eşyayı (ve hizmetleri) şumulüne alabildiği nisbette adetâ umumî bir gelir vergisi rolünü ifa eder. Gelir vergisi ferdî gelirleri iktisap sırasında vergilendirmek suretiyle ferdin malî iktidarına ulaşmaya çalıştığı gibi muamele vergisi de bu gelirleri kullanıldıkları sırada vergilendirerek ferdin iktidarını bu yoldan kavramaya çalışır. Bu suretle vergi bütün istihlâklere veya giderlere teşmil edilince vasıtalı vergilerin

Tahta sanayiine mensup 1500

ki cem'an 4025 sınaî müessese vergi mükellefiyetinin dışına çıkacaktır. (a. g. gerekçe sahife 29-31) aynı şekilde mükellefiyet dışına çıkacak olup da gerekçede miktarları gösterilmeyen ipek, deri, ve gıda sanayiine mensup müesseselerle birlikte bu rakamın 6 bini aşması muhtemeldir.

tersine müterakkilik mahzuru da kaybolmaktadır; bahasus birinci derece mübrem ihtiyaç maddeleri vergiden istisan edilmek, diğer maddeler karşıladıkları ihtiyacın derecesine göre farklı vergi nisbetlerine tabi tutulmak suretiyle vergilendirilen maddeler arasında verginin nisbeti bakımından bir ayırma yapıldığı takdirde tersine müterakkilik mahzuru büyük ölçüde bertaraf edilebilir.

İstihsal vergisi, vergiyi muayyen ilk maddeler üzerine vaz etmekle umumilik prensibinden uzaklaşmış, vergiyi iktisadî devrenin son istihsal safhasından ilk istihsal safhasına nakletmekle iktifa etmeyerek muayyen ilk maddeler üzerine istinat ettirmekle vergiye umumiliğini kaybettirmiştir. Bundan dolayı tahta, deri ve ipek sanayiinin ilk maddeleri tamamıyla vergi mevzuunun dışında kalmıştır.

Kanunun gerekçesinde de ifade edildiği veçhile (11) istihsal vergisini bir nevi muamele vergisi addetmek mümkün değildir. Bu vergi ileri memleketlerin hiç birinde benzerine rastlanmayan nev'i şahsına münhasır bir vergidir. Gider vergileri kanunu mütekâmil bir vergiyi kaldırarak onun yerine iptidaî bir vergi ikâme etmektedir.

2. İstihsal vergisi, prensibi itibariyle sınaî faaliyetleri engelleyici mahiyette bir vergidir.

a) Bir taraftan millî sanayiın gelişmesini engelleyici mahiyet arzeden küçük san'at muaflığını kaldırırken diğer taraftan vergiyi bütün ağırlığı ile çok dar bir sanayi sahasına dayandırmakla verginin baskısını ilk madde istihsal eden sanayie intikal ettirmektedir. Muamele vergisinin temin ettiği hasilâtı kaybetmemek endişesi, kanun vazı'ını ister istemez aynı varidatı daha dar bir sahadan temin etmek yoluna sevk etmiş ve bu da vergi nisbetlerini ağır telâkki edilen şimdiki nisbetin 2-3 misline yükseltmeği gerekli kılmıştır.

b) Bundan başka bugün sınaî müesseseler muamele vergisini, son imal safhası tamamlandıktan sonra, yani malın satılmasını müteakip ödemekte ve ilk maddesini bizzat imal etmeyen sanayi de yalnız ilk madde üzerinden ve % 18-20 nisbetinde ödedikleri halde istihsal vergisi ilk madde üzerinden ve bugünkü nisbetin iki misli yüksek bir nisbetle ödeneceği cihetle tam mamulün vergisi imalden çok önce ve peşin olarak ödenmiş ve devamlı surette müstahsil olmayan bir gidere bağlanmış, diğer bir ifade ile sanayi müesseselerinin döner sermayelerinden vergiye tekabül eden bir kısmı dondurulmuş olacaktır. Bilhassa vergi nisbeti % 30-36 ya kadar yükselen iplikler dolayısıyla mensucat sanayii ve % 30 a kadar yükselen maden, kauçuk, plâstik eşya sanayii

(11) a. g. gerekçe sahife 24.

vergiye tabi ilk istihsal maddelerini bizzat istihsal etmeyip başka müesseselerden satın aldıkları veya ithal ettikleri takdirde bunun fena tesirlerini hissetmekte geçikmiyeceklerdir.

Vergiye tabi ilk istihsal maddelerini bizzat istihsal eden sınaî müesseseler için her ne kadar bu maddelere ait verginin ödenmesi bunların başka maddeler imalâtında sarfedilmesinden itibaren üç aylık bir müddetle geciktirilmek suretiyle bu mahzurun hafifletilmesine çalışılmış ise de, (Gi. V. K., Mad: 4, dördüncü fıkra) fiiliyatta ilk maddeden imal edilen tam mamul maddelerin bu müddet içinde satılması mümkün olup olmayacağı şimdiden kestirilemez. Yukarıda belirtilen mahzur bu müddetin yetersizliği nisbetinde ilk istihsal maddelerini bizzat imal eden sınaî müesseseler için dahi varittir.

c) Diğer taraftan istihsal vergisi istihlâke en uzak bir safhada alındığından konjonktürün müsait bulunmadığı devrelerde ilk madde imalâtçıları tarafından müşteri durumunda olan saayicilere tamamiyle in'ikas ettirilemiyecek veya hiç değilse kanunun asıl istihdaf ettiği nihaî müstehlike kadar ulaşamıyacaktır. Bu takdirde vergi bir istihsal vergisi olmaktan çıkarak sanayiciler için munzam bir gelir vergisi mahiyetini alacaktır.

Millî sanayi için imalât muamele vergisinin baskısından hiç de hafif olmayan bu mahzurların fena sonuçları sanayi faaliyetlerini zorlaştırıp yavaşlatmakta geçikmiyecek ve kısa zamanda istihsal vergisinden şikâyetleri yükselecektir.

3. İstihsal vergisi sistemsiz bir vergidir. Gerçekten bu vergi muamele vergisinin aksine olarak bazı maddeleri kıymet bazı maddeleri de miktar üzerinden vergilendirmektedir. Kezalik bazı maddeleri ilk istihsalde bazılarını son istihsalde vergilendirmekte, bazı maddeleri dahilde vergiden muaf tutmuş iken ithal sırasında vergilendirmektedir. (İpek iplikleri ve ipekli kumaşlar)

Bu durum görünüşte tek bir vergi manzarası arzeden istihsal vergisinin müteaddit münferit vergilerden müteşekkil bir vergiler manzumesi karakterini daha bariz olarak göstermektedir. Her ne kadar gerekcede halen hususi istihlâk vergilerine tabi maddelerden çoğunun —ham petrol ve müstakları, elektrik, havagazı, kibrit, kahve, tekel dışı içkiler— istihsal vergisi mevzuuna alınmış olması bu sistemin bir icabı gibi gösterilmekte ve iktisadî, sosyal ve malî cepheleri ile muamele vergisi derecesinde önem arzeden istihlâk vergileri davasının da bu suretle radikal bir şekilde çözülmüş olacağı beyan edilmekte ise de, (12) bu beyan

(12) a. g. gerekçe. Sahife 24.

vakıalara uygun düşmemekte ve istihsal vergisinin sistemsizliği açıkça görülmektedir.

Hususi istihlâk vergisine mevzu teşkil eden maddelerin bu şekilde istihsal vergisinin mevzuuna ithal edilmeleri onların vergi mevzuu içinde bir yama gibi kalmalarını intaç etmiş ve bu maddeler verginin prensibi ile bağdaşamamışlardır. Bunun en açık misali tam mamul halinde vergilendirilen II sayılı cetvele dahil maddelerden alınacak istihsal vergisinde mükerrerliği önlemek maksadile imalâtta kullanılan vergili iptidai madde için ödenmiş olan vergilerin, mamul maddenin istihsal vergisine matrah olacak kıymetinden indirilmesi için kabul edilen ilk madde indirimi esasının tatbkinde görülmektedir. Gerçekten akaryakıtlar ile elektrik ve havagazı istihsal vergisine tabi bulunduğu halde bu maddeler dolayısıyla ilk madde için ödenmiş olan vergiler indirimde nazarı itibare alınmamaktadır. Bu maddeler de istihsal vergisine tabi bulunduğu göre mükerrerliğin tam bir şekilde önlenmesi için ilk istihsal maddesinin imalinde sarfedilen akaryakıt, elektrik ve havagazı için ödenmiş vergilerin de indirilmesi prensip icabı idi. Ancak piyasadan vergili olarak tedarik edilen maddelerden bir kısmı yabancı memleketlerden ithal edilmiş olup bunların ithallerinde akaryakıt, elektrik ve havagazı istihsal vergisine muadil bir vergi alınmamakta olduğundan ve dahilî imalâtın bir kısmı da bu vergiyi ödemiş olduğundan (istihsalde kömür, buhar, su v.s. gibi kudretler ile çalışan sanayi) akaryakıt, elektrik ve havagazı istihsal vergisinin ilk madde indiriminde nazarı itibare alınmasına teknik bakımdan imkân olmadığı aşikâr ise de, biz bu misâli, hususi istihlâk vergisine tabi tutulmuş olan maddelerin istihsal vergisi bünyesine intibakındaki teknik imkânsızlığı tebarüz ettirmek ve bunun gerekçede beyan edildiği veçhile bir sistem değil, aksine bir sistemsizlik teşkil ettiğini açıklamak için verdik.

4. İstihsal vergisi adaletsiz bir vergidir. Vergi adaleti umumilik ve eşitlik prensiplerine bağlıdır. İstihsal vergisi yukarıda belirttiğimiz veçhile umumilik prensibinden ayrıldığı gibi değeri az malları değeri çok olanlara nazaran daha ağır surette vergilendirecek bir karakterde olduğundan eşitlik prensibine de aykırı bulunmaktadır. Bu fikri şu suretle açıklayabiliriz: Bilindiği gibi aynı ilk madde ile değerleri çok farklı çeşitli mallar imal edilebilir. Bunlar son mal safhasında vergilendirildikleri zaman her mal kendi kıymetine göre aynı nisbette vergilendirilmiş olduğundan bütün mallar ve binnetice mükellefler eşit şekilde vergilendirilmiş olur. Vergi ilk istihsalde alınınca bu ilk istihsal maddesi ile imal edilen malların değerleri ile makûsen mütenasip olacaktır. Değeri yüksek olan mallarda verginin nisbeti azalacak, aksine değeri düşük mallarda artacaktır. Her ne kadar mensucat sanayiinde kaba ipliklerle

ince ipliklerin vergi nisbeti arasında fark gözetilmişse de, bunun adaletsizliği tamamiyle bertaraf edeceği şüphelidir.

I sayılı cetvele dahil ilk maddelere ait vergi nisbetleri ile IV sayılı cetvele dahil mamul maddelere tatbik edilecek vergi nisbetleri arasında tam bir teadül sağlanmamıştır (13). Bu hal vergiyi ithalât maddeleri aleyhine farklılaştırmakta ve bu yoldan da bir adaletsizlik yaratmaktadır.

Ve nihayet istihsal vergisi ipek ve ipekli kumaşlar, mobilya, deri mamûlatı gibi lüks ve daha ziyade zengin ve orta halli sınıfların istihlâk edeceği maddeleri, bu istihsal kollarının memleketimizdeki hususi durumları icabı ilk maddenin vergilendirilmesi prensibine intibak ettirilememeleri dolayısıyla, vergi mevzuunun dışına çıkarmak zaruretini doğurduğundan (14) bu cepheden de başka bir adaletsizliğe yol açmıştır.

5. İstihsal vergisi memleketin ziraî ve sinaî cihazlanmasını da zorlaştıracaktır. Muamele vergisi kanunu ziraat, sanayî ve maden işlerinde, her türlü su taşıt vasıtalarında kullanılan makine ve aletlerle bunların yedek parçaları, ulaştırma, yükleme, boşaltma, muharrik kuvvet istihsal ve nakil tesislerine gerekli malzeme, muharrik ve müteharrik vasıtalar ile yedek parçaları için imalât ve ithalât muamele vergilerinden istisnalar kabul etmekte memleketin ziraî ve sinaî cihazlanmasını kolaylaştırmış olduğu halde istihsal vergisi bu muaflikları, muamele vergisinin kaldırılmasından doğacak gelir kaybını azaltmak maksadile kaldırmıştır. (15)

Her ne kadar IV sayılı cetvelin 2. ci madenî eşya maddesinin (a) fıkrası gereğince bu makine ve malzeme diğer emsaline nazaran daha hafif nisbette vergilendirilmiş (% 10) ise de, bu nisbet dahi daha uzun yıllar hariçten sinaî, ziraî ve nakliyata müteallik makine ve aletler ithal etmek zorunda olan memleketimizin cihazlanması için bir engel teşkil edecek derecededir, ve binnetice istihsal maliyetleri bu yüzden yükselecektir. Bu nevi eşyaya yeni vergi bünyesi içinde muaflik verilmesi, dahilde bu nevi makine ve aletleri imal edenlere - ilk madde vergilendi-

(13) Bak. Sabahattin Teoman, gider vergileri kanununun mahiyeti ve esasları (İktisat ve Maliye, Cilt III, Sayı 5, Sahife 197).

(14) a. g. gerekçe, sahife 30-31.

(15) Bu yola gidilmesinin biraz da muamele vergisinin kaldırılmasından doğan gelir kaybını telâfi etmek maksadına dayandığı anlaşılıyorsa da (Bak: Sabahattin Teoman, a. g. makale Sahife 197) bu kaybın daha başka yollardan telâfi edilmesi temenniye şayan olurdu.

rildiği cihetle - vergi iadeleri yapmağı gerektirir ise de, memleketimizin bu sahadaki istihsali nazarı dikkate alınınca bunun geniş bir tatbik sahası bulmayacağına ve dolayısıyla büyük bir zorluk doğurmayacağına hükmedilebilir. Bu yol tercih edilmeyerek tam mamul halindeki ithalatın vergilendirilmesini intaç eden mükellefiyet yoluna gidilmesi iktisadî kalkınmanın aleyhine olmuştur.

6. Tam mamul halde yabancı memleketlerden ithal edilecek mallardan vergiye tâbi olanları gösteren IV sayılı cetveldeki maddeler için kabul edilen vergi nisbetleri bu maddeleri dahildeki benzerlerine nazaran daha yüksek vergiye tâbi tutmuş gibi görünmektedir; bilhassa ipek iplikleri ile ipekli kumaşların yalnız ithalde vergiye tâbi tutulması ve akaryakıtların keza ithalde dahili istihsale nazaran daha yüksek nisbette vergilendirilmesi 6202 sayılı kanunla tasdik edilen Gümrük Tarifeleri ve Genel Ticaret Antlaşmasının III. maddesinin 2 inci fıkrasına aykırı düşmektedir. Bu halin anlaşmaya katılmış memleketlerin bazı taleplerine yol açması muhtemeldir.

7. İstihsal vergisi kombine imalâta emsal bedeli gibi farazî ve takdirî matrahlar üzerinden tarh edilecektir. İmalât muamele vergisinde bir istisna teşkil eden emsal bedeli usulü istihsal vergisinde hususi hükümler tedvinini gerektirecek bir genişlik ve önemi haizdir. (Gİ. V. K. Mad: 15,49) Bundan başka imalât muamele vergisinde emsal bedeli çoğunluğu itibarıyla gerçek satış bedellerine dayandırılabilirdiği halde istihsal vergisinde bu imkân da azdır, ve durum kaçakçılığa çok müsaittir. Kaçakçılığa mani olmak maksadiyle kanunda ihdas edilmiş olan "randıman kontrolü" usulü de tatbiki hayli zor ve başarı sağlama imkânı az bir usuldur.

8. İmalât muamele vergisi nisbetinin yüksekliği kaçakçılığa teşvik edici bir âmil olarak kabul edildiği halde istihsal vergisinin nisbetleri bunu kat kat aşacak derecede yüksek bulunduğundan teşvik âmili istihsal vergisinde daha büyüktür. Bundan başka imalât muamele vergisi iptidaî madde tam mamul hale gelinceye kadar geçtiği müteaddit imal safhalarında mala eklenen kıymet üzerinde müteaddit defalarda parça parça tahsil edildiği cihetle bir safhada vergiden kaçan mamulün diğer bir safhada yakalanması imkânı mevcut idi. İstihsal vergisi bir defada alınacağından kaçırılan maddenin tekrar yakalanması da imkânsız bulunmakta, bu zaviyeden de muamele vergisine nazaran teknik bakımdan bir zayıflık arz etmektedir.

9. Gider vergileri kanunu bugü dağınık bir manzara arz eden istihlâk vergilerini sistemleştirmiş değildir. Sadece bir kanun metni içinde toplamıştır. Yapılan iş bir sistemleştirmeden ziyade bir kompi-

lâsyondan ileri geçmemiştir, ve esasen mevzuları ve bünyeleri arasında birlik ve uyarlık bulunmayan çeşitli vergilerin bir sistem halinde toplanmasına imkân da yoktur.

Diğer taraftan mevzu, vergi doğuran olay, istisna ve muaflık, tarh, tahakkuk ve tahsil bakımlarından ayrı bir tekniğe dayanması zaruri bulunan dahilî imalât ve ithalâtın tabi olduğu hükümlerin bir arada toplanması tatbikatta zorluklar yarattığından 3843 sayılı muamele vergisi kanununda bu iki vergi ayrı kısımlar halinde tedvin edilmiş ve bu suretle bir vuzuh sağlamış iken gider vergileri kanunu tekrar eski usule dönerek bu vergileri tek bir kısımda birleştirmiş ve buna büsbütün ayrı bir tekniğe dayanan akaryakıtlar, elektrik ve havagazı istihlâk vergilerini de eklemiş olmakla kanun tekniği bakımından tenkide şayandır. Nitekim bu hal I sayılı cetvelin 11 inci maddesinin (a) fıkrasında bir imâl tarifi yapılmasına da yol açmıştır.

İstihsal vergisinin bu zayıf noktaları nazarı itibare alındığı takdirde bu verginin tesisi ile vasıtalı vergiler sahasında ileri bir adım atılmış olmadığını, aksine geriliğe doğru gidilmiş bulunduğunu kabul etmek zaruri olur. Her ne kadar küçük sanat muaflığının kaldırılması ile memleketin sınaî gelişmesi üzerinde menfi tesirleri olan bir mahzur bertaraf edilmiş oluyorsa da yeni verginin hakikî küçük sanat müesseseleri üzerinde nasıl bir tesir icra edeceği ve bunun millî ekonomi için hayırlı olup olmayacağı noktası üzerinde hiç durulmamıştır. Bu sanayi bilvasıta vergiye tabi tutulması belki de küçük sanayinin dağılmasını ve çökmesini mucip olabilir. Bunun geniş sosyal akisler yaratması mümkündür.

Küçük sanat muaflığının millî sanayinin gelişmesi için bir engel yarattığı kabul edilebilirse de, bu tesirin umumiyetle sanıldığı kadar büyük olduğunu gösterecek istatistik donelerine dayanan bir tetkik de yapılmış değildir. Bize öyle geliyor ki, bu tesir sanayi âleminin geniş bir propagandası ile lüzumundan fazla şişirilmiş ve mübalağalandırılmıştır. Memleketimizde sanayinin gelişmesini muamele vergisinden daha başka sahalarda (ezcümle sermaye piyasasının teşekkül etmemiş olması, sanayi kredisinin yetersizliği ve teşkilâtlandırılmasındaki gecikme, yeter miktarda kalifiye eleman noksanlığı v.s.) aramak daha doğru olacağını sanıyoruz.

Öteyandan küçük sanat muaflığından doğan mahzurları asgari haddede indirecek tedbirler alınması mümkün bulunmaktadır. Nitekim muamele vergisinin islâhı tedbirlerini araştırmak üzere 1949 yılında İstanbul'da tatbikâtcılar, ilim adamları, ticaret ve sanayi odaları temsilcilerinden müteşekkil olarak kurulan komisyonun hazırladığı raporda teklif edilmiş olan esaslar bu imkânı sağlayacak mahiyettedir.