

43.250.500	Vasıflı vergiler
3.210.000	Dinara vergisi, harçlar, kayıtveter, hara cezaları
28.170.000	Vasıflı vergiler
18.044.100	İhtisatlar
703.000	Müessesat
4.480.000	Emlak ve eşya devlet hasılatı
5.204.295	Mülferik gelir
216.714	İstihdat
14.481.000	İstihlak rüsumu
129.214.610 TL	Gelirler Toplamı

Prof. Dr. İsmail TÜRK

— I —

Giriş: Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı Bu vergi grubu içinde bina ve arazi vergileri temettü vergisi, hayvanlar vergisi, bir memleketin ekonomik ve sosyal yapısı ile vergi sistemi arasında organik bir bağ vardır. Vergi ödeme gücünü oluşturan gelir, servet, harcama gücü, üretim potansiyeli, gibi unsurlar gelişmiş ekonomilerin belirgin özellikleridir. Bu nedenle gelişmiş ekonomilerde gayri safi vergi yükü yüksektir. Halbuki, az gelişmiş ekonomilerde ekonomi, gelir ekonomisine girmediği, sermaye terakümü husule gelmediği için, üretim potansiyeli düşük, harcama gücü azdır. Bunun doğal bir sonucu olarak az gelişmiş ekonomilerde gayrisafi vergi yükü gelişmiş ekonomilerdeki vergi yükünün çok gerisindedir. Cumhuriyet'in ilk yıllarına ait ekonominin yapısına ilişkin ekonomik veriler incelendiği vakit Türkiye'nin ne derece geri kalmış bir memleket olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Nitekim, 1927 yılında Türkiye'de gayrisafi milli hasılanın % 67'sini tarımsal gelirlerden, % 23'ü, hizmetler gelirlerinden oluşmaktadır. Aynı yılda, Türkiye nüfusu 13,6 milyondur. Bu nüfusun % 82'si köylerde yaşamaktadır. Nüfusun okur-yazar oranı % 11'dir. Adam başına gelir 65 dolar civarındadır. Cari üretici fiyatları ile adam başına gayrisafi milli hasıla 108 TL dir.

1924 yılında genel bütçe gelirleri 129.214.610 liradır. Bunun dağılımı o zamanki bütçe sınıflamasına göre aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

1924 yılında gayrisafi milli hasıla 1 milyar 204 milyon liradır. 1924 bütçesinde yer alan vergi gelirleri toplamı ise, 89.771.500 liradır. Bu durumda genel bütçe vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranı anlamındaki gayri safi vergi yükü % 7.5 civarındadır. Bu ise çok düşük bir vergi yüküdür.

Vasitasız vergiler	43.950.500
Damga vergisi, harçlar, kaydiyeler, para cezaları	3.210.000
Vasıtalı vergiler	28.170.000
İnhisarlar	16.044.100
Müessesat	703.000
Emlak ve eşyayı devlet hasılatı	4.480.000
Müteferrik gelir	5.204.295
İstirdat	219.714
İstihlâk rüsumu	14.461.000
Gelirler Toplamı	129.214.610 TL.

Toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı % 49 dur. Bu vergi grubu içinde bina ve arazi vergileri temettü vergisi, hayvanlar vergisi (ağnam), aşar, madenlerden alınan vergiler yer almaktadır. Aşar ve ağnam yaklaşık olarak dolaysız vergiler hasılatının % 80'nini sağlamaktadır. Her iki vergi de yapısı itibariyle gayrişahsi vergilerdendir. Bu nedenle, dolaysız vergi olmaları vergi adaletini gerçekleştiren vergiler oldukları anlamına gelmemektedir. Fakat her iki verginin de hasılatı bol, uygulaması eski, mükellef üzerine oturmuş vergiler oldukları ve yarı dini nitelik taşıyan vergiler oldukları muhakkaktır.

Dolaylı vergiler grubu içinde tombeki bayilerinden alınan vergiler, gümrük vergileri, gemi harçları, sağlık harçları, deniz ve kara avcılığı vergileri yer almaktadır. Bu vergiler grubunda gümrük vergilerinin payı % 90 dan, daha fazladır. Dolayısıyla gümrük vergisinin vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Bu da az gelişmiş memleketlerin vergi sistemlerinin başka bir özelliğidir.

1924 bütçesinde istihlak resimleri (özel harcama vergileri) kahve, çay, kakao, şeker, akaryakıt, sigara kağıdı, oyun kağıdı, kibrit ve kav tüketimi üzerinden alınan vergiler, tüm vergi gelirlerinin % 17 sini teşkil etmektedir. Az gelişmiş ekonomilerde sanayi sektörü gelişmemiş olduğu, sınai faaliyetler arasında imalat yaygın bir faaliyet haline gelmemiş bulunduğu, için Özel Harcama Vergileri Muamele Vergilerinin yerini almışlardır. Bu durum da az gelişmiş memleketlerin vergi sistemlerinin bir özelliğidir.

1924 yılı gelir bütçelerini incelerken dikkatimizi çeken başka bir nokta tek el gelirlerinin yüksekliğidir. Tek el gelirlerinin vergi gelirle-

rinin yaklaşık olarak % 18 ine yakın bir payla devlete gelir sağladığını ve genel bütçe gelirlerinin % 12 sinin üzerinde bir paya sahip olduğunu görüyoruz. Az gelişmiş ekonomilerde Harcama Vergilerinin (Muamele Vergileri) gelişmemiş olması bir yandan zorunlu ihtiyaç maddeleri üzerinden alınan Özel Harcama Vergilerini geliştirirken, diğer yandan mali monopollerin gelişmesine tütün, alkollü içkiler tuz ve patlayıcı maddelerin satışı üzerinden alınan vergilerin önem kazanmasına yol açar. Ayrıca, Tekel İdaresi ödediği vergiler dışında Tekel safi hasılatı gerçekleştirir ve bu hasılat da Tekel Gelirleri arasında yer alır. Bazı memleketlerde Özel Tüketim Vergilerinin tahsili için devlet mali monopoller halinde örgütlenir. Nitekim, 1924 Bütçesinde Tekel Gelirleri ile Özel Harcama Vergileri hasılatı tüm bütçe gelirlerinin % 23'ünü, tüm vergi gelirlerinin ise % 33'ünü oluşturmaktadır.

1924 yılı gelir bütçesi üzerindeki incelemelerimizi sürdürürken şu hususu belirtmekte yarar vardır. Bütçe gelirlerinin, dayandıkları vergiler itibariyle, Aşar ve Ağnam, bina ve Arazi Vergileri, Tekel Gelirleri, Gümrük Vergisi... gibi tarıma dayalı vergiler oldukları görülmektedir. Halbuki, 1923 yılının 29 Ekiminde Türkiye'de Cumhuriyet ilân edilmiş, teokratik bir devlet düzeninden laik bir devlet düzenine geçilmiştir. Bu siyasal alanda tebalıktan vatandaşlığa yükselmek demektir. Kurtuluş Savaşı Anadolu insanının düşmana karşı verdiği bir savaştır. Cumhuriyet'in ilânı ile birlikte onun vatandaş düzeyine yükselmesi Türk köylüsünü aşırı mükellefiyetlerden kurtaracak ve onun sırtındaki adaletsiz vergi yükünü hafifletecektir. Bu nedenle, Cumhuriyet vergi alanında büyük reformlara gebe dir. Bu reformları incelemeden önce Cumhuriyetin ilk on yılında Cumhuriyet Hükümetlerinin iktisat politikasına hakim olan tarihi olayları İzmir İktisat Kongresinin kabul edilmiş olduğu iktisadi pakt'a ve esaslara değinelim.

— II —

İktisadi Pakt ve İktisadi Esaslar

Atatürk ve arkadaşları iktisadi konuların önemini müdriktiler. Onun için, daha Kurtuluş Savaşını sona erdiren barış andlaşması imzalanmadan 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir İktisat Kongresi toplandı.

Bu kongreye çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi delegelerinden oluşan 1135 kişi katıldı; kongreyi kadınlar ve erkekler takibediyordu. Atatürk İktisat Kongresini açış nutkunda iktisadi konuların önemini belirtti ve Türkiye'nin önemli iktisadi sorunları üzerinde durdu.

İzmir İktisat Kongresi bir Misak-ı İktisadî ile sonuçlandı ve bu iktisadî pakt kamu oyuna açıklandı. Halka açıklanan bu pakt'ta :

- Lekesiz bir istiklâl,
- Milli hâkimiyetin hiçbir şeye feda edilemeyeceği,
- Bütün gayretlerin iktisaden memleketi yükseltmek gayesine matuf olduğu,
- Vakit, servet ve ithalatta israftan kaçınmanın gerekliliği,
- Milli servetlerin tanınması zorunluğu,
- Hırsızlık, yalancılık, riya ve tembelliğin en büyük düşman olarak tanınması,
- Türklerin irfan ve marifet âşığı oldukları,
- Nüfusumuzun artması ile beraber, sağlığımızın korunması gerektiği.
- Türk'ün düşman olmayan milletlere daima dost, ecnebi sermayesine aleyhtar olmadığı,
- Türklerin işlerde inhisar istemedikleri,
- Türklerin hangi sınıf ve meslekte olurlarsa olsunlar birbiriyle candan seviştikleri.

... gibi hususlar yer alıyordu.

İzmir İktisat Kongresine katılan çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi gruplarının faaliyetlerine ilişkin hazırladıkları esaslar kabul edildi. Bu esasların konumuz yönünden en önemlileri aşağıda belirtilen noktalar etrafında toplanıyordu. Şöyle ki :

- Aşarın lağvı,
- Temettü vergisinin, gelir vergisine tebdili,
- Reji idare ve usulünün ilgası.
- Hami gümrük tarifelerinin kabulü ve bu konuda dış müdahalelerin reddi,
- Bir ticaret ana bankasının kurulması,
- Kambiyo merkezleri, bilhassa nakit ve tahvilat borsalarının millileştirilmesi, büyük ticaret merkezlerinde esham ve tahvilat borsaları açılması.
- Kendi limanlarımızda kabotaj hakkımızın kullanılması,
- Teşvik-i Sanayi kanununun günün ihtiyaçlarını karşılar hale getirilmesi ve beş sene sonra 25 yıl süre ile uzatılması,

- Her sene sergiler açılması,
- Sanayi Bankasının tesisi,
- İş gününün sekiz saatten ibaret olması,
- Haftada bir gün işçilere istirahat müddeti verilmesi,
- İş başında sakatlanan işçilerin sermayedarlar ve müesseseler tarafından hayatlarının emniyet altına alınması,
- Sendika hakkının tanınması.

Yukarıda İzmir İktisat Kongresi'nce kabul edilen İktisat prensiplerinin bir nüshası Başbakanlığa bir nüshası da Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmuştur. Bu prensiplerin Cumhuriyet Hükümetlerinin İktisat Politikalarına damgasını vurdukları muhakkaktır. Nitekim, İzmir İktisat Kongresi'nce kabul edilen esaslar ile Cumhuriyet Halk Partisi Programı, İş Bankasının kurulması, Aşarın lağvı, Kazanç Vergisinin, Teşvik-i Sanayi Kanununun, Umumi İstihlak Vergisinin, Gümrük Kanununun kabulü, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın kuruluşu, Menkul Kıymetler Borsası Kanunu, Demiryolu Politikası, kabotaj hakkı. İzmir'de her yıl Enternasyonal Fuarın açılması, arasında bir bağ bulmamak veya kurmamak mümkün değildir.

— III —

Aşar'ın Kaldırılması ve Sonrası

Lozan Barış Andlaşması imzalanır imzalanmaz Kurtuluş Savaşını idare edenler bir yandan 9 Eylül 1923'te Halk Partisini kurarak siyasî yönden örgütlenirken diğer yandan da bu örgütü halka dayandırmak ihtiyacını ve hatta zorunluğunu duydular. Onun için, 29 Ekim 1923'te Cumhuriyet ilân edildi.

Her siyasal iktidar dayandığı sosyal tabakalara bazı imkanlar sağlamak ve bu sosyal tabakaları bazı mükellefiyetlerden kurtarmak eğilimindedir. Siyaset sosyolojisinin bu değişmez kuralı, Cumhuriyetin ilanı ile Türkiye'de de doğrulandı. Cumhuriyetin ilanı memleketin idaresine halkın katılması demektir. Halbuki, halkın büyük bir kısmını köylü sınıfı teşkil ediyor, ekonomik faaliyetlerin çok büyük bir kısmı tarım sektörü faaliyetlerinden meydana geliyordu. Buna rağmen bu sektörde çalışan halkın gelir ve refah düzeyi son derece düşüktü. Bu nedenle, Cumhuriyetin ilanıyla tarım sektöründen alınan vergilerin azaltılması sosyal ve siyasal bir zorunluk olarak ortaya çıkıyordu. Nitekim, Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarında bu sektörün genel

bütçeye katkısı, sağladığı gelir yaklaşık olarak % 50 civarında idi. Bunun % 50 sini Aşar, % 6-7 sini mükellefiyeti askeriye bedeli nakdisi, % 15-16 sını Ağnam, % 28-30 unu da Arazi vergisi sağlıyordu.

Aşar, gayrisafi tarımsal üretim üzerinden alınan mütenasip, aynı bir vergi idi. Bütün bu hususlara ilâve olarak, vergi mültezimler aracılığıyla tahsil edilirdi. Bu yüzden adaletsiz, tarımsal üretimin artmasına engel bir vergi idi. Ayrıca, verginin iltizam usulü ile tahsili, devlet gelirlerinin artmasını önüyor, mültezimleri devlet içinde devlet haline getirerek yurt içinde huzursuzluğun artmasına sebep oluyordu.

Aşar, 17 Şubat 1925 tarihinde 552 sayılı kanunla ilga edildi. Bu vergi, kaldırıldığı 1925 mali yılında, genel bütçe gelirlerinin % 25 ini sağlıyordu. Verginin kaldırılmasında verginin geriliği ve tahsil usulünün ikelliği kadar, Türk köylüsünün refahının artırılması da önemli rol oynamıştır.

Aşar'ın kaldırılması, Türk vergi sisteminde önemli bir boşluk yarattı. Devlet bütçesi gelirlerinin % 25 ini sağlayan bir verginin kaldırılması, bu verginin hasılatını karşılamak üzere Türk maliyecilerini özellikle vergicilerini yeni vergi mevzuları bulmağa zorladı. Yeni bulunan vergilerin başında Osmanlı İmparatorluğundan devralınan Temettü Vergisi mevzuunun genişletilerek Kazanç Vergisine tebdili geliyordu. Böylece, ticari ve sınaî kazançlar üzerinden alınan Temettü Vergisi kaldırılıyordu. İmparatorluktan devralınan bu vergi zaman içinde gelişmemişti. Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarında bu vergi toplam bütçe gelirlerinin % 1,5-2 si civarında gelir sağlıyordu. Temettü Vergisi yapısı itibariyle ticarî ve sınaî kazançları vergilendiriyor, vergi tarhiyatı karine usulüne ve götürü usule dayanıyordu. Vergi gelir esnekliğinden yoksun, matrahı donmuş bir vergi idi. Bu nedenle, Kazanç Vergisi kabul edilirken gözönünde bulundurulan hususlardan birisi hasılatı bol bir vergiye kavuşmak, artan devlet giderlerini buradan karşılamak ve Türk Vergi Sistemini batı memleketlerinde uygulanan gelir vergisi sistemine yaklaştırmaktı.

1926 yılında kabul edilen kazanç vergisi şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerinin kazançlarını, genel katma ve özerk bütçeli daire ve kurumların ve ticarî gaye güdüp kamu yararına çalışan derneklerin kazançlarını, gerçek kişilerin ticarî ve sınaî kazançlarını, serbest meslek kazançlarını, ücret gelirlerini ve arızı kazançları mevzuu içine almıştı; Kazanç Vergisinde vergi tarhiyatı gerçek usulle, beyan usulüyle - ve karine usulüyle yapıyordu. İlk vergi uygulamasında beyan usulünün kapsamı geniş tutulmuştu. Uygulama başarılı olmadı ve

beyanname usulü 1927 de sadece şirketler için zorunlu hale getirildi; diğer mükellefler karine usulüne ve götürü usule göre vergilendiriliyorlardı.

Uygulamada, Kazanç Vergisinin çeşitli yönlerden aksadığı görüldü. Bir kere Kazanç Vergisi Kanununun bazı hükümleri müphemdi. Kimin mükellef olduğu bazan açıkça bilinemiyordu, üstelik vergi denetlemesine ait hükümler yetersizdi. Götürü usulde ve karine usulüne göre vergilendirilenler bazan beyan usulüne göre vergi ödeyenlerden daha fazla vergi ödüyorlardı. Bu aksaklıkları gidermek üzere 1934 yılında 1950 yılına kadar yürürlükte kalacak olan yeni bir kazanç vergisi kabul edildi. Vergi yapısı itibariyle sedüler tipte bir gelir vergisinden esinlenilerek hazırlanmıştı. Bu kanunla vergi itiraz işleri devamlı bu işle uğraşan komisyonlara bırakılıyor, re'sen tarh işlemi vergi tahakkuk memurlarından alınıyor, komisyonlara veriliyor, kaynaktan kesme usulüyle vergi tahsilâtı geliştiriliyor, vergi incelemeleri için hesap mütehassısları görevlendiriliyordu.

Kazanç Vergisinde beyan üzerinden vergi tarhiyatı mükelleflerin zarar beyan etmeleri halinde bunların vergi dışında kalmalarını sağlıyor, gerçek usulde vergilendirilenler karine ve götürü usulde vergilendirilenlerden daha az vergi ödüyorlardı. Bu sebeple, bir vergi güvenlik tedbiri olarak, 1935 yılında beyannameli mükellefler için asgarî mükellefiyet ihdas edildi. Amaç gerçek usulde vergilendirilenler ile karine usulüne göre vergilendirilenler arasında denge ve uyum sağlamaktı. Uygulama bu konuda başarılı olmamıştır. Zira, asgarî verginin gerçek vergilendirilmede yeri yoktur.

— IV —

Munzam Vergiler ve Diğer Dolaysız Vergilerdeki Gelişmeler

Aşar'ın ilgasıyla vergi sisteminde meydana gelen boşluk Kazanç Vergisi ile doldurulmak istenirken 1929 yılında büyük buhran başgösterdi. Bu buhran 1930 yılında Türkiye'yi şiddetli bir şekilde sarstı, tarım gelirleri düştü, ticarî ve sınaî kazançlar azalma gösterdi, vergi gelirleri de iktisadî konjoktüre bağlı olarak azalma gösterdi. Malî düşünce sistemine malî tutuculuk "Financial Conservatism" hâkim olduğu, malî dengeye, ekonomik dengeden daha fazla ağırlık ve önem verildiği için, bütçe dengesi uğruna, birbiri ardından İktisadî Buhran, Muvazene Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi kabul edildi. Bu vergiler başlangıçta hizmetlilerden alınıyordu, sonraları diğer ka-

zang sahiplerinden de alındılar ve munzam vergi karakteri kazandılar. Bu karışık ve çapraşık vergiler, Gelir Vergisi Uygulanmasına kadar yürürlükte kaldılar. İkinci Cihan Savaşı esnasında yürürlüğe giren olağanüstü zam vergileri ile Kazanç Vergileri, değil vergi mükellefleri, vergi memurları ve uygulayıcıları bakımından bile içinden çıkılmaz bir hal aldı. Beyannameli vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin oranları elde ettikleri kazançların % 80 ine yaklaşmasına rağmen, Kazanç vergileri kendilerinden beklenen gelir esnekliğini gösteremedi, mükelleflerin vergiye karşı mukavemetlerini artırdı ve vergi adaletini gerçekleştiremedi. Bu sebeplerden ötürü, İkinci Cihan Savaşı sonunda, vergi sistemimizi yeniden düzenleme sorunları ele alınırken Kazanç Vergisini ıslah imkanı kalmamış, gelir vergisi sistemi ne geçme zorunluğu doğmuştur.

Osmanlı İmparatorluğundan Cumhuriyete intikal eden hasılatı bol, idaresi nisbeten kolay, ilkel vergilerden biri de ağnamdır. Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarında bu verginin bütçe gelirleri içindeki payı % 8 idi. Bu vergi 1924 yılında Sayım Vergisine dönüştürüldü. Bu verginin 1929 yılında 220 milyonluk bütçe gelirleri içindeki payı 15,5 milyon lira idi. Sayım Vergisi dolaysız vergiler arasında Müsakafat ve Arazi Vergilerinden sonra sağladığı hasılat yönünden ikinci sırada bulunuyor. Kazanç Vergisi ise, ancak üçüncü sırada yer alabiliyordu. Cumhuriyetin ilk yıllarındaki dolaysız Türk Vergisi sistemi, Arazi ve Bina Vergilerinden, Sayım Vergisinden ve kazanç vergisinden oluşmuştur. Hayvanlar Vergisinin tarım sektörünü vergilendirmede etkin bir araç olduğu Türkiye uygulamasında görülmüştür. Vergi dini bir nitelik taşıdığı ve orta-çağlara kadar geriye giden bir vergi olduğu için, kaçakçılığı az idi ve mükellefe uygun geliyordu. Buna rağmen, bu vergi vergilemede moderncilik cereyanlarına karşı koyamamış 1962 yılında kaldırılmıştır. Kaldırıldığı zaman tarım sektöründen alınan tarım kazançları vergisi hasılatının tamamı, kaldırılan Hayvanlar Vergisinin sağladığı vergi hasılatının bir hayli gerisinde idi.

Cumhuriyet Yönetiminin Osmanlı İmparatorluğundan devraldığı temel vergilerden biri de Arazi Vergisidir. Arazi Vergisinin genel bütçe gelirleri içindeki payı Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarında % 10 civarında idi. Aşar'ın kaldırılmasıyla devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı telâfi etmek üzere, Arazi Vergisi eskiden öşüre tabi olan arazilerde kıymet üzerinden % 48'e çıkarıldı. Öşüre tabi olmayan arazide ise % 10'da kaldı. 1931 yılında Arazi Vergisi Kanunu modernleştirildi. Amaç arazinin değerini geliri üzerinden hesaplayıp, Arazi Vergisini irat üzerinden ödenen bir vergi haline getirmektir. Ara-

zinin değeri 1936 da yapılan tahrirle tespit edildi. Arazi Vergisi, 1935 tarihinde İl Özel İdaresi Vergisi haline getirildi. Araz Vergisi Kanunu, ekonomik düşüncelere yer vererek, tarımın, bahçecilik ve meyveciliğin ve Ormancılığın, geliştirilmesini sağlamak istedi. Arazi Vergisi Kanununda verginin nisbeti iradlı arazide tahrir değerinin % 10'u iratsız arazide % 5'i idi.

Osmanlı İmparatorluğu zamanında Müsakkafat Vergisi adı altında binalardan vergi alınırdı. Vergi kıymet üzerinden değil gayri sâfi irat üzerinden hesaplanırdı. Müsakkafat Vergisi Cumhuriyet'in ilk yıllarında, Arazi Vergisi ile birlikte toplam dolaysız vergiler hasılatının üçte birini sağlıyordu. 1931 yılında kabul edilen Bina Vergisi Kanunu sâfi irat esasını getirdi. Verginin nisbeti gayri sâfi irattan bakım ve onarım giderleri olarak düşülen % 20 den sonra bulunan sâfi iradın % 12'si idi. Bu vergi de binalardan alınan İktisadi Buhran Vergisi ile birlikte 1935 yılında İl Özel İdareleri vergileri haline getirildi.

Aşar'ın kaldırılması üzerine, Kazanç Vergisi kabul edilir, ticaret ve sanayi sektörünün vergi yükü artırılır. Kazanç Vergisi temel bir vergi çeşidi olarak geliştirilirken, esas sorunun iktisadi bakımdan memleketin sanayileşmesi olduğu gözden uzak tutulmadı. Bu amaçla, ekonomik kaynakların ekonominin sanayileşmesi yönünde kullanılabilmesi için, 1927 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarıldı ve uygulandı. Bu kanuna göre, çeşitli sanayi müesseseleri Arazi Vergisinden, Müsakkafat Vergisinden, Kazanç Vergisinden, bu vergilerin hususi idare ve belediyelere ait munzam kesirlerinden, maktü zam vergisinden, ruhsatiye ve damga resminden muafı. Gene bu kanuna göre, sınaî müesseselere ait olup memleket dahilinde bulunmayan veya kafi miktarda istihsal ve imal edilemeyen maddeler Gümrük ve Duhuliyeye Resmindeki muaflık hükümlerinden yararlanıyordu.

Teşvik-i Sanayi Kanunu 1942 yılına kadar yürürlükte kaldı. Bu kanunun başarılı olduğu söylenemez. Bunun çeşitli nedenleri vardır. Bir kere Türkiye'de 1927 yılında teşvik tedbirlerine karşı duyarlı bir iş adamı ve sanayici kadrosu yoktu. İkinci olarak 1929 buhranı teşvik tedbirlerini tesirsiz hale getirmişti. Ayrıca, memleketimizde endüstriyel hizmetler ve alt yapı yatırımları gelişmemişti. Sonuncu olarak da, 1939 da başlayan İkinci Cihan Savaşı savunma sorunlarını iktisadi kalkınma sorunlarının önüne geçirmişti. Nitekim, İkinci Cihan Savaşı yılları içinde Teşvik-i Sanayi Kanunu kaldırıldı. Esasen savaş dolayısıyla tıkanan ithalat, memleketin donatımına imkân vermiyordu. Üstelik devletin sağlam gelir kaynaklarına ihtiyacı vardı. Zira, enflasyon kendini bütün şiddetiyle hissettiriyordu.

Olağanüstü Vergiler

Klasik maliyecilerin “olağanüstü dönemlerin olağanüstü maliyesi vardır” şeklinde bir malî prensipleri vardır. İkinci Cihan Savaşı, Türkiye’de bir olağanüstü durum meydana getirmişti. Türkiye bu savaşa girmemişti ama, her an silâhlı bir tecavüzü def’etmek durumunda idi. Kısacası, Türkiye silâhlı tarafsızlığını harp boyunca sürdürmek zorunda kalmıştı. Bu durum, devleti olağanüstü gelirler bulmağa zorluyordu. Devlet ilkin iç borçlanmaya önem verdi. Fakat bundan sağlanan gelirler giderlerini karşılamaya kâfi gelmiyordu. Millî Savunma Giderleri 1939’a göre 1943’te % 400 artmıştı. Üstelik, memlekette savaş dolayısıyla olağanüstü kazançlar ortaya çıkmış, geçirilen şiddetli enflasyon, haksız zenginleşmelere sebep olmuştu. Sözün kısası, memleketin olağanüstü kazançlar vergisiyle olağanüstü bir servet vergisine ihtiyacı vardı. Birinci verginin olağanüstü durum devam ettikçe devamlı olarak alınması, ikinci vergiye ise, bir defa başvurulması gerekirdi. Vergi, ekonomideki likidite fazlasını massetmesi halinde, ekonomide istikrar yönünde olumlu etkiler meydana getirebilirdi. Fakat vergi bu yapıda çıkarılmadı ve vergiden sağlanan hasılat da gene bütçe harcamalarında kullanıldı. 1942 yılında çıkarılan Varlık Vergisi, mevzu olarak servet ve kazanç sahiplerinin servetlerini ve olağanüstü kazançlarını alıyordu. Verginin miktarı takdir suretiyle tespit ediliyordu. Her vilâyet ve kazada yeteri kadar tarh komisyonları kurulmuştu. Komisyonlar mükellefiyetlerin tespitini onbêş günde bitirdiler. Komisyon kararları askı ve ilân suretiyle tebliğ edildi. Bu komisyon kararlarına karşı adlî ve idarî kaza mercilerine itiraz hakkı tanınmadı.

Varlık Vergisi olağanüstü tepkiyle karşılanan vergilerden biri oldu. Vergiye itiraz hakkının olmaması, şiddetli tenkitlere uğradı, vergi mükellefleri arasında adalet sağlanamadı ve vergi kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirilmeden 1943 yılında terkin kanunlarıyla ortadan kalktı; geriye şaşkınlık, perişanlık ve huzursuzluk bırakarak.

İkinci Cihan Savaşı yılları içinde devletin kabul ettiği vergilerden biri de Toprak Mahsulleri Vergisidir. Bu verginin mevzuu hububat ürünleri ile (Akdarı, arpa, buğday, çavdar, çeltik, kaplıca, kumdarı, mahlüt, mısır, yulaf, bakliyat ürünleri (kuru fasulya, kuru bakla, kuru bezelye, kuru börülce, kuru mercimek ve nohut) ve diğer ürünlerdir. Diğer ürünler : (Afyon, Antep fıstığı, ayçiçeği, fındık, kendir, keten, kuru incir, kuru üzüm, narenciye, pamuk, pancar, patates, susam, tütün, zeytin)den ibarettir. Verginin mükellefi, vergiye tabi mahsullerin idrak edildiği zamanki sahibidir. Verginin matrahı mahsulün

miktar ve değeridir. Verginin nisbeti % 10 dur. Vergi belirli ürünler için aynen, diğer ürünler için nakten tahsil edilmiştir. Bu vergi de adaletsiz ve sıkıcı bir vergi idi, müstahsiller arasında, yeni aşar diye adlandırıldı. Verginin tahsil masrafları yüksekti, savaş sona erer ermez vergi ilga edildi.

Varlık vergisi ile Toprak Mahsulleri Vergisi büyük kütleler arasında hoşnutsuzluk yarattı. Memleket 1946 da çok partili rejime geçince yeni teşekkül edecek ana muhalefetin seçmenleri adeta savaş yıllarında hazırlanmıştı. Savaş yıllarının finansmanını sırtında taşıyan, geçirilen şiddetli enflasyon dolayısıyla gelirleri erozyona uğrayan ücret geliri sahiplerinin büyük bir kısmını da arkasına alarak.

— VI —

Dolaysız Vergilerdeki Vergi Reformları

İkinci Cihan Savaşı sona erince, Türkiye bir yandan kurulu endüstrisini yeniden teçhizatlandırmak, diğer yandan savaş yıllarında biriktirdiği dövizlerini yurt kalkınmasında kullanmak zorunda idi. Onun için, devletin gelir esnekliği yüksek bir vergi sistemine kavuşturulması gerekiyordu. Fakat devletin özellikle dolaysız vergi sistemi Kazanç Vergisine dayanıyordu. Bu vergi ile iktisadî kalkınmada yeni ve önemli görevler yüklenmiş devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi mümkün değildi. Esasen, Kazanç Vergisi olağanüstü zamlar, üzerine eklenen munzam vergilerle, vergi uygulayıcıları tarafından bile tanınmaz, bilinmez ve içinden çıkılmaz bir vergi haline gelmişti. Bu nedenle, 1949 yılında dolaysız vergiler yeniden düzenlenirken Kazanç Vergisinin aksayan yönlerinin düzeltilmesi yoluna değil, gelir vergisi sisteminin kabulüne gidildi. Kabul edilen gelir vergisi sistemi eskiden Kazanç Vergisine tabi olan üç vergiden biri içinde vergilendirildiler. Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi.

5421 sayılı kanunla 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, global tipte bir gelir vergisi idi. Ticarî ve sınaî kazançları, ücretleri, serbest meslek kazançlarını, gayrimenkul sermaye iratlarını, menkul sermaye iratlarını, sair kazanç ve iratları mevzuu içine almıştı. Ziraî kazançlar, sektörün siyasal ve ekonomik yönden taşıdığı özellikler göz önünde tutularak vergiden istisna edilmişti.

Vergi tarhiyatı gerçek usulle veya götürü usulle yapılıyordu. Esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuş, çiftçiler verginin dışında bırakılmış ücret gelirleri muhtasar beyanname ile gerçek usulde vergilen-

dirilmişlerdi. Bu şekilde, Gelir Vergisinin bünyemize intibakı sağlanmıştı; verginin ekonomik, sosyal ve malî amaçları birlikte gerçekleştirileceği bekleniyordu.

Kurumlar Vergisi 5422 sayılı kanunla 1949 yılında yürürlüğe girdi. Sermaye şirketlerinin, kooperatif şirketlerin iktisadî kamu müesseselerinin, dernek, tesis ve vakıflara ait işletmelerin kazanç ve iratları bu vergi ile vergilendiriliyordu.

5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanununa göre esnaf sayılan gerçek kişilerin kazançlarını dış alâmetler veya işaretler usulüyle vergilendiriyor bunları gelir vergisi mükelleflerinin mükellefiyetlerinden kurtarıyordu.

Gelir Vergisi sistemiyle, vergi sistemimiz vergilemede geniş ölçüde Şahsiyet Prensibine yer veriyor, en az geçim indirimi, müterakkilik, Ayırma Nazariyesi müesseseleri vergi sistemimiz içinde yer alıyor, vergi mükellefleri ile vergi daireleri ve Hazine arasındaki ilişkiler vergi usul kanunu ile düzenleniyordu.

1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergimiz genel değildi, tarım kazançlarını vergilendirmiyordu, çok fazla istisna ve muafıllara yer vermişti, götürü usulde vergi tarhiyatının uygulama alanı geniş tutulmuştu. Bütün bu eksik yönlerine rağmen, Gelir Vergimizin Kazanç Vergisine nazaran daha ileri ve modern bir vergi olduğu ve gerçekten bir vergi reformu niteliği taşıdığı tartışma kabul etmez bir gerçektir.

1950 yılında Demokrat Parti iktidara gelince fedakârlıksız bir kalınma anlayışı da iktidara geldi. Yol vergisi ilga edildi, Esnaf Vergisi 1955 te kaldırılarak yüksek gelirli esnaf, Gelir Vergisi çerçevesinde vergilendirildi. Kurumlar Vergisinin nisbeti artırılmadı, Gelir Vergisinin tarifesi de 1958 yılına kadar değiştirilmedi. Kalkınmanın külfeti böylece açıktan finansmana, dış yardıma, dar ve sabit gelirliler üzerinden alınan ve kaynakta kesme usulüne göre vergi ödeyen vergi mükelleflerine dayandırılıyordu.

27 Mayıs'tan sonra gelir vergisi sistemimiz adeta yeniden düzenlenmiş, tarımsal kazançlar vergilendirilmiş, en az geçim indirimi artırılmış, götürü gider indirimi vergi sistemimize girmiş, vergi tarifesi yeniden tespit edilmiş, servet beyanı esası kabul edilmiş, Kurumlar Vergisinin nisbet sermaye şirketleri ile kooperatif şirketlerde % 10 dan % 20 ye yükseltilmiştir. Böylece, Gelir Vergisi sistemimizde malî ve sosyal amaçlar birlikte gerçekleştirilmek istenmiştir.

Devrim hükümetleri, dolaysız vergileri yeniden düzenlerken, matrahları donmuş Arazi ve Bina Vergilerini de ele aldılar ve bu vergi-

lerin matrahlarına uygulanacak misiller hakkında kanun çıkardılar. 1961 de çıkarılan 206 sayılı kanunla arazinin tahrir değerleri 10 kat artırıldı. Binalarda da 1/6/1942'den önce takdir edilmiş bulunan gayrisafi iratlar meskenlerde beş, diğer binalarda altı misli, 1/6/1942 - 28/2/1947 tarihleri arasında tespit edilmiş gayrisafi iratlar, meskenlerde dört diğerlerinde beş misli 1/3/1947 - 11/5/1953 tarihleri arasında tespit edilmiş gayrisafi iratlar meskenlerde iki, diğerlerinde üç misli artırılıyordu.

Vergilerde misil uygulamasının en önemli sakıncası sistemdeki adaletsizlikleri misil uygulaması kadar artırmasıdır. Bu nedenle, geniş vergi mükelleflerine dayanan bu vergilere tepki fazla oldu ve daha Milli Birlik Hükümeti zamanında çıkarılan 309 sayılı kanunla arsalarda tahrir değerleri dokuz misli, arazide üç misli kabul edildi; binalarda saptanmış olan gayrisafi iratlar ise, yukarıda belirtilen tarihler için meskenlerde iki, diğer binalarda dört misli, meskenlerde bir diğer binalarda iki misil, son grupta yer alan binalarda ise meskenlerde yarım ve diğer binalarda bir misil olarak yeniden tespit edildi ve Arazi Vergisi ile Bina Vergisi tamamen İl Özel İdarelerine bırakıldı.

— VII —

Planlı Dönem

Planlı döneme geçişle birlikte demokratik idareye dönüş aynı zamana rastladı ve devrim hükümetlerinin dolaysız vergiler lehine sağladığı gelişme korunamadı. Zira, Gelir Vergisi Kanunu değiştirilerek verginin tarifesi yeniden düzenlendi. 193 sayılı kanunla 500 bin lirayı geçen kazanç ve iratlar % 60 oranında vergilendirilirken 202 sayılı kanunla bir milyon lirayı aşan kazanç ve iratlar % 60 civarında vergilendirildi. Gelir Vergisinin bünyesinde teşvik tedbirleri arasında yatırım indirimi girdi. Hızlandırılmış amortisman vergi mevzuatımızda yer aldı, zararların kârlara mahsubu üç yıldan beş yıla çıkarıldı, tarım kazançlarının vergilendirilmesinde işletme büyüklüğü ölçüsü genişletildi. Satış tutarı ölçüsü artırıldı. 1967 yılında kabul edilen 933 sayılı kanunla teşvik tedbirleri genişletildi ve bu kanunun en önemli maddeleri 1967 yılında Anayasa Mahkemesince iptal edildi.

Planlı dönemde vasitasız vergiler arasında Kurumlar Vergisinin nisbeti % 20 den % 25'e yükseldi. Kabul edilen Emlâk Vergisi ile beyan usulüne geçildi. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi, vergi sistemi-

miz içine girdi. Tasarruf bonoları Mali Denge Vergisine dönüştürüldü.

Dolaysız vergiler alanında 1970 devalüasyonuna kadar, planın "istikrar içinde kalkınma" ilkesinin bir gereği olarak sürdürülen vergi gayretleri, o tarihten bu yana belki de Türkiye istikrarlı hükümetler kuramadığı için, kesintiye uğradı ve Türkiye planının iç finansmanı yönünden bir yandan açıktan finansman, diğer yandan iç borçlanmaya ağırlık ve önem verdi. Bugün, Türkiye'de hüküm sürmekte olan yüksek enflasyon hızının kaynağında dozu elden kaçırılmış bu iki finansman şeklinin önemli rolü vardır. Enflasyon dolaysız vergilerimizin temelini teşkil eden Şahsi Gelir Vergisi üzerinde vergilendirme tekniği ve vergilemede adalet yönünden önemli sorunlar yaratmıştır. Nitekim, bugün yürürlükte olan gelir vergisinin dilimleri ve tarifesi 1963 yılında düzenlenmiştir. Bu dilimlerin ve tarifelerin geride bırakılan ve oldukça uzun süren enflasyonun etkilerini telâfi edecek biçimde yeniden düzenlenmesi ancak 12 Eylül 1980'den sonra ele alınabilmiştir. Aynı husus genel indirim ve ücret gelirlerinde uygulanan özel indirim için de 1980 yılında ele alınabilmiştir.

Ekonomik ve sosyal amaçlarla konmuş olan istisna ve muafıkların bu açıdan yeniden tespiti ancak 1980 yılında yapılabildiği. Bu biçimde yeniden yapılan düzenlemeler, ilkin gelir vergisi hasılatında azalmalara sebep olmuştur. Bu azalmalar 1980 yılında vergi sistemi-mizde yapılan yeniden düzenlemelerle giderilmiş ve vergi gelirleri hasılatını artıracak çok sayıda vergi kanunları kabul edilmiştir.

Türkiye'de Gelir Vergisinin yeniden düzenlenmesi sadece enflasyonun sebep olduğu vergi adaletsizliğini gidermek için değil aynı zamanda vergiyi ücret ve maaşlardan alınan bir vergi karakterinden kurtarmak için zorunlu olmuştur. Zira, gelir vergisi hasılatının son yıllarda yaklaşık olarak % 70 ini ücret ve maaş erbabı ödemekte idi.

— VIII —

Dolaylı Vergilerdeki Gelişmeler

Buraya kadar Cumhuriyet döneminde Türk Vergi Sistemi'ndeki oluşum ve gelişimi incelerken daha ziyade dolaysız vergiler üzerinde durduk. Halbuki, Aşar'ın ilgasıyla devlet gelirlerinde meydana gelen boşluğu sadece Kazanç Vergisini kabul etmekle doldurmak mümkün değildi. Birinci Cihan Savaşı esnasında devletler artan devlet giderlerini karşılayabilmek için, Muamele Vergilerini kabul etmişlerdi. Onun

için, Aşar'ın kaldırılmasıyla birlikte kabul edilmesi düşünülen ilk vergilerden biri Muamele Vergileri oldu ve 1926 yılında Umumi İstihlâk Vergisi adıyla, şelâle tipindeki Muamele Vergisi Türk Vergi Sistemi içine girdi. Bu vergi ile her türlü iktisadî ve ticarî faaliyetler her safhada vergilendiriliyordu. Verginin nisbeti % 2,5 idi. Umumi istihlâklar dışında, hususi eğlenceler ve istihlâklar de 1926 yılında çıkarılan bir kanunla vergilendirildi.

Şelâle vergileri tipindeki Muamele Vergileri toplu Muamele Vergilerine nazaran uygulaması güç vergilerdir. İyi bir muhasebe ve kayıt sistemi, etkin bir vergi idaresi ister. 1926 Türkiye'sinde bu şartlar yoktu. Onun için, Umumi İstihlâk Vergisi uygulamanın ışığı altında tadil edildi; fakat başarı sağlanamadı. Bunun üzerine Umumi İstihlâk Vergisi 1927 yılında kaldırılarak İkinci Muamele Vergisi Kanunu kabul edildi.

Bu kanun vrgiye tabi satış işlemlerini bir hayli azalttı. Vergi tipi itibariyle, bir Katma Değer Vergisi idi. Türkiye, böylece 1927 yılında Batı Avrupa memleketlerinde en erken 1950 lerin ikinci yarısında uygulamaya girecek bir vergiyi, 1927 yılında kabul etmiş ve uygulamış oluyordu. Vergi küçük imalâtçılar ve ihracata da uygulanıyordu. Vergi küçük imalatçılarda başarılı olmadı; ihracat üzerinden vergi alınması ise, ihracatın gelişmesini önledi. Bu yüzden 1931 yılında yürürlüğe giren Üçüncü Maumele Vergisi ihracat muamelelerini vergi dışı bıraktı ve vergi belli bir büyüklüğü aşmış işletmelere uygulandı, beş beygir gücünden fazla fakat kullanan işletmeler vergiye tabi tutulmuştu; büyük işletmeler ile küçük işletmeler arasında vergi adaletini sağlamak üzere büyük işletmelerin satışlarının da onbin liraya kadar olanı vergiden istisna edilmişti. Ayrıca, gelişmesi arzulanan faaliyet kolları da vergiden muaf tutuluyordu. Bu değişiklikler sonunda verginin hasılatı bir önceki yıla göre hissedilir ölçüde düştü. Üçüncü Muamele Vergisi Kanunu, her faaliyet kolunda her yıl satış değerinin bir yüzdesi olarak ilk madde indirimi kabul etti. Halbuki, bu konuda kabul edilmesi gereken ilke, tespit edilen ilk maddeler değerinin tamamının satış değerinden indirilmesiydi; bütçe mülhazalarıyla her yıl uygulanan ilk madde indirimi oranları değişiyordu. Böylece Muamele Vergisi Katma Değer Vergisi Prensiplerinden bir hayli uzaklaşmış oluyordu.

Muamele Vergisinin hasılatını artırmak ve vergiyi daha müttekâmil hale getirmek üzere 1934 yılında Dördüncü Muamele Vergisi kabul edildi. Bu kanunla küçük işletme muaflığı daraltıldı; beş beygirlik motor gücü kıstasına ek olarak çalıştırılan işçi sayısının on kişiyi aşmaması kıstası ilâve edildi; yeni kanunla, ilk madde indiriminin ta-

mamı satış değerinden indiriliyor ve vergi daha çok bir Katma Değer Vergisi niteliği kazanıyordu.

Hükümet 1940 yılında Muamele Vergisini yeniden düzenledi. Yeni kanunda istisna ve muafliklar yeniden düzenlendi. İlk madde indirimini kaldırıldı ve satılan maddenin satış değeri verginin matrahı olarak kabul edildi; toptan ticaret de Muamele Vergisinin kapsamı içine alındı. Yeni vergi, istisna edilen faaliyet kollarını artırıyor, küçük işletme muafliğini da daraltıyordu. Küçük işletme muafliğından yararlanmak için iki ve daha az beygir gücünün kullanılması, beş veya daha az işçinin işletmede çalıştırılması gerekiyordu. Kanunun bu yapısı işletmelerin büyümesine engel oldu. Nitekim, işletmeler parçalanmış şekilde kuruluyor ve büyük işletmeler parçalanıyordu. Muamele Vergisi bu yapıyla sanayileşmeğe engel oluyordu. Verginin nispeti savaş yıllarında % 10 dan önce % 12.5'e daha sonra % 15'e yükseltildi. Verginin sanayileşmeyi önlemesi, işletmeleri parçalaması, vergi kaçakçılığının yaygın olması... gibi sebepler, Muamele Vergilerinin geçirilen tecrübelerinin ışığı altında yeniden ele alınmasını gerektiriyordu. 30 yıllık uygulama sonunda Muamele Vergileri vergileme tekniği yönünden bir gelişme gösteremedi ise de, sağladığı hasılat yönünden devlet için vazgeçilmez bir vergi haline gelmişti. Verginin son uygulama yılı olan 1956 yılında Muamele Vergisi Gelir Vergisinden sonra devlete en büyük gelir sağlayan vergi idi.

Muamele Vergileri Batı Avrupa memleketlerinde yayılı Muamele Vergileri yönünde geliyordu; Fransa Muamele vergilerinin en gelişmiş şekli olan Katma Değer vergisini 1954 yılında kabul etmişti ve bu vergi ilerde Ortak Pazarın ortak Muamele Vergisi olacaktı. Türkiye dolaysız vergilerde 1950 yılında Gelir Vergisine geçmiş ve bu konuda önemli bir reformu başarmış iken, dolaylı vergiler de hamle yapmaktan kaçındı, mükellefi az, mevzuu dar, idaresi kolay, hasılatı bol gider vergileri yayılı Muamele Vergileri yönündeki gelişmelere tercih edildi ve halen yürürlükte olan Gider Vergileri vergi sistemimiz içine girdi.

Gider Vergileri İstihsal ve Hizmet Vergilerinden oluşmaktadır. İstihsal Vergileri içinde imalât ve ithalât vergileri ile istihlâk vergisi (kibrit, bira, tabii köpüren şarap ve viski, elektrik ve havagazi istihlâk vergisi) vardır. Hizmet Vergileri grubu içinde, Bankalar ve Sigorta Şirketleri Muamele Vergisi PTT Hizmetleri Vergisi, yer almaktadır.

6802 sayılı kanunla bu vergiler vergi sistemimiz içine sokulurken özellikle İmalat Muamele Vergisinin küçük san'at muaflığı dolayısıyla

la işletmeleri bölerek sanayileşmemiz üzerinde meydana getirdiği olumsuz etki göz önünde tutulmuş, idaresi kolay hasılatı bol, mükellefi az, Gider Vergileri kabul edilmiştir. Gider Vergilerinin büyük bir kısmını oluşturan istihsal vergilerinin önemli bir kısmı ilk istihsal maddeleri üzerinden alınmaktadır. Verginin bu yapısı Muamele Vergilerine göre bir gerilemeyi ifade eder. İlk istihsal maddelerinin, verginin kabul edildiği tarihte, büyük ölçüde üretimini yapan kamu sektörüdür. Bu nedenle, verginin idaresinde ve hasılatında bir güvenlik vardır. Verginin mükellefi azdır. Nitekim, 1973 yılında dahilde alınan İstihsal Vergisi mükelleflerinin sayısı 3990 banka ve bankerlerin ödedikleri Muamele Vergileri Mükelleflerinin sayısı 4504, Sigorta Şirketleri Muamele Vergileri Mükelleflerinin sayısı 901, Nakliyat Vergisi mükelleflerinin sayısı 354 tür.

Gider Vergileri yirmi yılı aşkın uygulamalar sonunda iktisadi açıdan çeşitli yönlerden eleştirilmektedir. Bu eleştirilerin en önemlilerini hatırlamakta yarar vardır.

Bu vergiler içinde yer alan istihsal vergileri mütecanis değildir. İlk maddelerin yanında mamul maddeler de vergilendirilmektedir.

- Verginin tüketim üzerindeki etkisini ölçmek, vergi özü itibarıyla ilk maddelere dayandığı için mümkün değildir.
- Verginin ilk maddeler üzerinden alınması işletmelerin döner sermaye ihtiyacını artırmaktadır.
- Vergi ilk maddeler üzerinden alındığı için harcamalarda, sosyal nedenlerle vergi farklılaşmalarına gitmek güçleşmekte, hatta imkânsız hale gelmektedir.
- İstihsal Vergisinin yapısı ihracatta gerçek vergi iadesini güçleştirmekte, mamullerimizin dış piyasalarda rekabet gücü kazanmasını zorlaştırmaktadır.
- Gider vergilerinin mevzuuna giren faaliyetler sınırlı olduğu için bu vergileri maliye ve iktisat politikalarının etkin bir aracı olarak kullanmak son derece güç olmaktadır.
- Vergi mükerrerliğini önlemek üzere bu vergilerde uygulanan götürü usuldeki ilk madde indiriminden vazgeçmek bu indrimi gerçek usulde otomatik işler hale getirmek lâzımdır.
- Dahilde alınan istihsal vergisi sektörlerarasında olumsuz ayrıcalıklar yaratmakta, zaman zaman yerli mamuller aleyhine ithalâtı teşvik etmektedir.

Gider Vergilerinin sakıncalarından kaçınmak ve dolaylı vergileri gerçekten köklü bir reforma tabi tutmak üzere Türkiye'nin Vergi ve Vergi personeli idaresi, vergi mükelleflerinin muhasebe ve kayıt sistemleri ile ilgili gerekli tedbirleri aldıktan sonra bir an önce Katma Değer Vergisini kabul etmesinde büyük yararlar vardır. Bu yararların en önemlilerini aşağıdaki noktalar etrafında toplamak mümkündür.

- Katma Değer Vergisi özü itibariyle Muamele Vergilerinin en gelişmiş şeklidir. Verginin yapısı vergilemede Genellik prensibine sadık kalma imkanı verir.
- Vergi yapısı itibariyle gayrisafi gelir vergisine müncer olur; bu vergi sayesinde harcamalar üzerinden alınan vergiler Gelir Vergilerine yakın bir mükemmelliğe ulaşır.
- Vergi uygulanmasında her mükellef imalât süresinde yaratılan Katma Değer üzerinden vergi öder. Bu nedenle, vergi uygulamasında mükelleflerin birbirini kontrol etmesi gibi, bir vergi güvenlik tedbiri vardır.
- Harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi güvenliğine kavuşturulması. Gelir ve Kurumlar Vergisi hasılatının artmasını gerçekleştirir, dolaylı bir şekilde vergi ziyayı ile mücadele edilmiş olur.
- Katma Değer Vergisi geniş ölçüde imalât sektöründen alınır ve genel bir nitelik taşır. Bu nedenle, imalat sektöründeki gelişmelerden olumlu yönde etkilenir ve kalkınmanın finansmanı sağlıklı kaynaklardan sağlanır.
- Türkiye - Ortak Pazar ilişkileri bakımından da bu vergi önemlidir. Bugün bütün Ortak Pazar memleketlerinde Katma Değer Vergisi uygulanmaktadır. Ortak Pazar memleketlerinde mal mübadelelerinin serbestçe cereyan edebilmesi bakımından vergi ahenkleştirilmesinde ilkin ele alınması gereken konu Muamele Vergileridir.
- Katma Değer Vergisi, uygulamada tek nispetli olması nedeniyle ekonomik faaliyetler üzerinde tarafsız ise de, aslında imalat sektöründe yaratılan Katma Değer büyüdükçe vergi nisbetinin artmaması teknolojik gelişmeleri teşvik eder.
- Katma Değer Vergisinin kabulü halinde Harcama Vergileri çeşitli harcamalar, mallar ve hizmetler üzerinden alınan vergi-

lerin birleştirilmesine imkan verir ve vergi sistemimizin dolaylı vergiler kısmı bir bütünlüğe kavuşur.

— IX —

Mali Monopoller ve Gümrük Vergileri

Cumhuriyetin ilk yıllarında Aşar'dan boşalan yeri doldurmak üzere devletin malî monopollere çok büyük önem verdiğini görüyoruz. Esasen, harcama vergileri çerçevesinde Muamele Vergilerini uygulamak imkânına sahip olamayan az gelişmiş ekonomiler özel tüketime konu olan bazı malları Özel Harcama Vergileri "Hususi İstihlâk Vergileri" ile vergilendirirler; hatta bu amaçla mali monopoller meydana getirirler. Bu nedenle, Özel Harcama Vergileriyle malî monopollerin az gelişmiş ekonomilerde Muamele Vergilerinin yerini alması veya sınırlı olarak uygulanan Muamele Vergilerini tamamlaması hadisesiyle karşılaşılır. Cumhuriyetin ilk yıllarında malî monopoller bu şekilde ortaya çıkmışlardır. Nitekim, Türkiye 1929 yılında Gümrük bağımsızlığına tekrar kavuşunca 1930 ların ilk yıllarında Gümrük ve Tekel konularını önemle ele almış ve bu amaçla Gümrük ve Tekel Bakanlığını kurmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında tütün ve mamulleri, tuz, şeker, petrol ve benzin, oyun kâğıdı kibrit, fişek ve patlayıcı maddeler, ispirto, alkollü içikler, posta telgraf ve telefon mali monopollere tabi idiler. 1929 yılı bütçesinin toplam gelirleri 220 milyon TL. olarak tahmin edilmişti; mali monopoller bunun 61 milyon lirasını sağlıyordu. Muamele ve İstihlâk Vergilerinin aynı yıl bütçesine sağladığı gelir 38 milyon TL. Kazanç Vergisinin sağladığı gelir ise 13 milyon TL. idi. 1933 yılında uyuşturucu maddenin imal ve ithali, 1942 yılında kahve ve çayın ithali, üreticiden satın alınması ve işlenmesi Tekel İdaresine verildi.

İkinci Cihan Savaşının sona ermesini izliyen yıllarda üretimi, ithali, ihraç ve alım satımı, mali monopollere bırakılmış olan malların zamanla mali monopollerden çıktığını görüyoruz. 1946 yılında kahve 1949 yılında çakmak, 1952 de kibrit, 1955 te bira, viski, köpüklü şarap, barut ve patlayıcı maddeler ve av malzemesi devlet tekeline çıkarıldılar. Halen tütün mamulleri, alkol ve alkollü içkiler ve çay üzerinde devlet monopolü vardır.

Cumhuriyet döneminde Devlet Tekel İdaresinden uzun yıllar Savunma Vergisi ve Tekel safi hasılatı şeklinde gelir elde etmiştir. Planlı dönemde Tekel İdaresi Savunma Vergisi ve Tekel safi hasılatı şek-

linde çift karakterli gelir sisteminden uzaklaşmış ve bu tekel maddeleri üzerinden İstihsal Vergisi ödemeğe başlamıştır. 1978 yılında genel bütçe gelirleri 240.7 milyar TL. vergi gelirleri 222.4 milyar lira olarak tahmin edilmiş, mali monopollerden sağlanacak gelir ise 13 milyar olarak öngörülmüştür. Mali monopollerdeki Cumhuriyetin başlangıç yıllarına göre bu gerileme, hiç şüphesiz dolaysız ve dolaylı vergilerdeki gelişmenin bir sonucudur. Bu sonucu ise ekonomik ve sosyal yapının değişmesi meydana getirmiştir.

Kurtuluş Savaşı, Lozan Andlaşması ile sona ererken bu andlaşmaya ek olarak bir de Ticaret Muahedesi imzalamıştı. Bu muahede ile Türkiye spesifik gümrük tarife sistemini kabul ediyordu. Bu ticaret muahedesi 1929 yılına kadar yürürlükte kaldı. 1929 Gümrük bağımsızlığı elde edilince 1499 sayılı Gümrük tarifesi ve İthalât Umumi Tarifesi kanunu yürürlüğe girdi. Bu kanun da spesifik yapıda bir gümrük tarife kanunu idi. Mali ve koruyucu amaçları birlikte gerçekleştirebiliyordu. Nitekim, 1936 yılında Gümrük Vergisinden genel bütçe gelirlerinin % 23'ü oranında gelir elde edilirken, 1952 yılında Gümrük Vergilerinin genel bütçe gelirlerine oranı % 12 ye düştü. Gümrük Vergisi zamanla enflasyon yüzünden aşınmış koruyucu ve mali gayelerini gerçekleştiremez hale gelmişti. Nihayet, 1954 yılında memleketimizin bilhassa sınaî ve tarımsal alandaki gelişmesine spesifik tarifeden ziyade, kıymet esasına dayanan bir gümrük tarifesinin daha etkili olacağı anlaşılmış ve aynı yıl Brüksel Nomanklatürü kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 1964 yılında 5383 sayılı Gümrük Kanununu tadil eden kanun, Gümrük Vergilerinin koruyucu ve mali fonksiyonlarını sadece yeniden düzenlememiş aynı zamanda bu tarifeleri teşvik planlaması aracı olarak da kullanmıştır. Türkiye'nin Ortak Pazarla ilişkilerinde intikal döneminin başlaması üzerine Gümrük Tarifelerinde yerli sanayii korumak amacıyla gerekli ayarlamalar yapılmıştır. Planlı dönemde gider vergilerinin zaman zaman ilk madde listesi genişletilmiş verginin nisbeti yükseltilmiş, ithalâttan alınan Damga Vergisinin nisbeti 1970 yılına kadar devamlı artırılmış ve Gümrük Vergisi kısmi devalüasyonun ve katlı kur uygulamasının bir aracı olarak uygulanmış, Akaryakıt, İstihsal Vergisine, mali tekel kaynaklı devlet gelirlerine önem verilmiştir. Planlı dönemin ilk yıllarında yıllık programların finansman açığını kapamak için başvuru vergi gelirleri zamanla bu amaca ilâve olarak Gümrük Tarifeleri ve Cetvellerini değiştiren kanunla, ihracatta vergi iadesine imkân veren kanunla, 933 sayılı kanunla, Emlâk Vergisi ve Finansman kanunuyla, ekonomide kaynak dağılımını plan amaçları yönünde değiştirmek, vergi sistemini oluşturan vergileri kendi kendilerini kontrol eder hale getirmek, lüks tüketimi önlemek, haksız kazançları vergilendirmek... gibi, çağdaş maliye po-

litikası amaçlarını gerçekleştirmek için de kullanılmış ve bu yolda kayda değer başarılar sağlanmıştır.

— X —

Durgunluk Dönemi

1970 devalüasyonuna kadar olumlu yönde sürdürülen vergi gayretleri sonraları durmuş ve vergi politikasından ne iktisadi istikrar içinde kalkınmanın gerçekleştirilmesi, ne de ekonominin sevk ve idaresi için yararlanılmıştır. Kalkınmanın iç finansmanında artan miktarlarda iç borçlanmaya başvurulmuş, 1970 yılından sonra kendini şiddetle hissettiren iç ve dış enflasyon bir yandan Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükünü artırırken, diğer yandan tüm vergi sisteminin gelir elastikiyetini yükseltmiştir. Cumhuriyet tarihinin herhangi bir döneminde vergi gayretlerinin bu denli durduğu ve Gelir Vergisinin kabul edildiği tarihten bu yana bu derece adaletsiz bir biçimde uygulandığı başka bir dönem yoktur. Kamu sektörünün güvenilir kaynaklardan finansmanı bu gayretlerin durmasından ötürü aksamakta, enflasyonun hızı bu yüzden artmakta, alınan istikrar politikası tedbirleri, vergi politikasına ilişkin yönü eksik olduğu için, kendilerinden beklenen sonuçları meydana getirmemektedir. Bu durum 1981 mali yılına kadar devam etmiştir.

Sonuç

1. Cumhuriyet idaresine Osmanlı İmparatorluğu ekonomik ve sosyal yapısının ürünü vergiler devretmiştir. Aşar bu vergilerin temelini oluşturmaktadır. Aşar adaletsiz, ilkel, masraflı bir vergi olduğu için kaldırılmıştır.

2. Aşar devlet bütçesi gelirlerinin % 25 ini, bütçenin vergi gelirlerinin de % 50 sini sağlayan bir vergi idi. Aşarın kaldırılmasıyla gelir bütçesinde meydana gelen boşluğu doldurabilmek için bir yandan Kazanç Vergisi kabul edilmiş, diğer yandan Muamele Vergisiyle Mali Tekeller gelir sistemimiz içinde önemli yer almıştır.

3. Kazanç Vergisi, vergi dairelerini geliştirerek, vergi personeli ni yetiştirerek vergi mükelleflerini beyannameye alıştırmak ve Vergi Hukukunu da oluşturarak Türkiye'nin Gelir Vergisi sistemine geçişini hızlandırmıştır.

4. Türk Gelir Vergisi Sistemi, enflasyonist sürecin ortaya çıkardığı sorunlar dışında, yapılan bütün eleştirilere rağmen Kazanç Ver-

gisinden daha başarılıdır. Türkiye az gelişmiş memleketler arasında da Gelir Vergilerini başarıyla uygulayan memleketler arasında sayılmaktadır.

5. Türkiye'de Vergi sistemi bir yandan vergi yükü ağır olan kesimlerin vergi yükünün hafifletilmesi yönünde değişirken diğer yandan vergi sisteminin modernleştirilmesine ve adilleştirilmesine önem verilmiştir. Bu oluşum içinde Muamele Vergilerinde tabii gelişim Katma Değer Vergileri yönünde olması gerekirken, daha modern bir vergi tipi olmayan Gider Vergilerine geçilmiştir.

6. İkinci Cihan Savaşından sonra mali monopollerin bütçe gelirleri içinde nisbi önemi azalmıştır. 1970 yılında tekel malları üzerinden istihsal vergisi alınmış, Tekel İdaresi İstihsal Vergisi mükellefi haline getirilmiştir. Buna rağmen Tekel İdaresinin safi hasılat yaratması gerekir. Aksi halde bu idarenin kuruluşu nedeni kalmaz. Bu günkü gelişme bu yöndedir.

7. Planlı dönemde vergi sistemi üzerindeki çalışmalar mali amaçlar kadar diğer amaçlar da gözönünde tutularak sürdürülmüştür. Yıllık programların finansman açıklarının karşılanması ekonomik kaynakların yönlendirilmesi, vergi sisteminin kendi kendini kontrol eder hale getirilmesi, yatırımların teşviki, servetteki diğer artışlarının vergilendirilmesi... gibi.

8. Vergi Politikası çerçevesinde Cumhuriyet Türkiyesinin önemli bir amacı tarım sektörünü vergi dışında tutmak olmuştur. Aşar'ın, yol vergisinin, Hayvanlar Vergisinin ilgası bunu gösterir. Bu durum ekonomide ve hatta tarım sektörü içinde sermaye birikimini olumsuz yönde etkilemiştir. Ekonomide sermaye birikimi üzerinde yapılacak bir çalışmanın böyle bir sonuç ortaya çıkarması kuvvetle muhtemeldir.

9. Vergi sistemimiz üzerindeki çalışmalar, son sekiz yıl hariç, Cumhuriyet döneminde süreklilik kazanmış ve bu alanda önemli mesafe kazanılmıştır. Nitekim 1923 yılında 111.2 milyon TL. olan genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı 95.3 milyon TL. olup bunun genel bütçe gelirlerine oranı % 76 dır. Genel bütçe vergi gelirlerini gayrisafi milli hasılaya oranlarsak bu anlamdaki vergi yükü % 10 dur.

1923 rakamlarına göre genel bütçe vergi gelirlerinin % 48'i dolaysız % 52 si dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Bu oran 1923 Türkiyesi dolaysız vergiler yönünden yüksek bulunabilir. Fakat unutmamak lâzım gelir ki, 1923 yılında Türkiye'de Aşar, Hayvanlar Vergisi, Bina ve Arazi Vergileri yürürlükteydi. 1977 yılında 188.5 milyar TL. olan genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı 172.5 milyar TL. olup bu-

nun genel bütçe gelirlerine oranı % 91.5 dir. Genel bütçe gelirlerini gayrisafi milli hasılaya oranlarsak bu anlamdaki gayrisafi vergi yükü % 21 olmaktadır. 1923 yılında vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya göre esneklikleri % 0.8 iken bu oran 1975 yılında % 1.8 dir.

Türkiye'de vergi gayretlerinin iki dönemde yoğunluk kazandığı dikkati çekiyor. Bunlardan birincisi Cumhuriyetin ilanından 1950 yılına kadar olan dönemdir. Bu dönemde Türkiye Vergi sistemini modernleştirmiş genel bütçe içindeki vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya olan oranı % 10 dan % 12.8'e yükselmiştir. İkinci dönem 1963 - 1970 dönemidir. Planlı dönemin ilk yıllarında vergi gayretlerine önem verilmiş ve genel bütçe vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranı % 15.5'e yükselmiştir. Bu incelemeyi sona erdirirken bir noktayı daha belirtmekte yarar vardır. Türkiye dolaysız vergilerdeki en önemli vergi reformunu çok partili rejimde gerçekleştirmiş planlı dönemin önemli vergi gayretleri de çok partili dönemde yapılmış ve Türkiye ekonomik ve sosyal yapısına göre geri sayılmayacak bir vergileme düzeyine ve sistemine kavuşmuştur.

Vergi sadece bir kamu geliri değil, aynı zamanda ekonomiyi en iyi sevk ve idare edici bir araç olduğuna göre, bu araçtan en iyi biçimde gelecekte de yararlanılacaktır. Bu yararlanma ilkin bozulmuş olan vergi adaletini düzeltme ve vergi yoluyla yeniden güvenilir finansman kaynakları yaratma, ekonomide kamu tasarruflarını artırma, ve ekonomik kaynakları rasyonel bir iktisat politikasının amaçları doğrultusunda harekete geçirme şeklinde olacaktır. 1980'li yılların başındaki gelişmeler bu yönde olup ilerde de bu yönde devam edecektir.