

AZ GELİŞMİŞ MEMLEKETLER VE VERGİ ADALETİ

Prof. Gıyasettin AKDENİZ

Şişli Özel İk. ve Tic. İlimler Yüksek Okulu Müdürü

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi adâleti konusu gerçekten üzerinde önemle durulmaya değer bir konudur. Bu yazımda, bahis konusu ülkelerde, bilhassa politikacıların dillerinden eksik olmıyan bu konuyu, Türkiye'den örnekler vererek, teknik yönden incelemeğe çalışacağım. Yani, bahis konusu ülkelerde, vergi adâletinin gerçekleşmesi kabîl olup olmadığı sorusunun cevabını, vergi teorisinin ve vergi tekniğinin ışığı altında, ve bu ülkelerdeki kalkınma problemi ile olan ilişkilerini de dikkate alarak, incelemek istiyorum. Problem, politik olmaktan ziyade tekniktir. Bu konuyu teknik açıdan bir sonuca bağlamak için, evvelâ vergi adâletinin gerçekleşmesi bakımından gerekli şartları incelemek icap eder. İkinci olarak, bu şartların az gelişmiş ülkelerde mevcut olup olmadığı araştırılmak lâzım gelir. Nihayet, yine bu ülkelerde, kalkınma ile vergi adâleti arasındaki ilişkinin ortaya konulması ve bu ilişki karşısında vergi adâletinin gerçek yerinin belirtilmesi gerekir. Ben de, araştırmamı bu kadro içinde bir tasnife tabi tutarak, birinci bölümde vergi adâletinin gerçekleşmesi için gerekli siyasal, sosyal, ekonomik ve teknik şartları inceledikten sonra, bu şartlardan her birinin az gelişmiş ülkelerde mevcut olup olmadığını, Türkiye'den misaller vererek belirtmeye çalışacağım. İkinci bölümde ise, vergi adâleti ile iktisadî kalkınma arasındaki ilişkileri incelemeğe, ve vergi adâleti bu açıdan ele alındığı takdirde ne gibi problemlerle karşılaşılacağını belirtmeye, ve nihayet, bir sonuç paragrafı ile, bu tahlillerin bir sentezini yapmağa çalışacağım. Bu açıklamalarım gösterecektir ki, az gelişmiş ülkelerde vergi adâletinin sağlanması işi pek o kadar basit ve derhal halledebilecek bir problem değildir.

I

VERGİ ADALETİ VE AZ GELİŞMİŞ ÜLKELER

Vergi adâletinin gerçekleşmesi için gerekli şartları incelemeye başlamadan evvel, vergi adâleti teriminden anlaşılması lâzım gelen manâyı be-

lirtmek gerekir. Sosyal adâletin bir parçası olan vergi adâleti, yoruma çok elverişli bir mefhumdur. Vergi nazariyecilerinin bu mefhuma atfettikleri mânâlar üzerinde durmak istemiyorum. Çünkü, bu mefhum, tartışmalara yol açan bir anlam taşımaktadır. Araştırmamızın kadrosu ise bu tartışmaların yapılmasına müsait değildir. Bundan dolayı, ben, bu araştırmada, bu terimin, genellikle müsait karşılanan bir yorumunu incelemelerime esas olarak alacağım. Bu yoruma göre, vergi adâleti, vatandaşların, vergilere, iktidarları nisbetinde iştirak ettirilmesidir. Vergi adâleti bu anlamda alınır, bunun tahakkuku, verginin iktidarı en iyi ölçen bir matrah üzerine oturtulmasına bağlı olacaktır. O halde, acaba iktidarı en iyi ölçen vergi matrahı nedir?

A — Gelir Vergileri

19 uncu asırda başlayıp 20. asrın ilk yarısında gelişen vergi teorilerine göre, iktidarın en iyi ölçüsü gelirdir. Ama, bu görüş, 20. yüzyılın ilk yarısının sonlarına doğru, esaslı tenkitlere uğramıştır. Bilhassa, Kaldor tarafından işlenen “umumî gider” mefhumu, vergi teorisine yeni bir anlam getirmiş, gelirin âdil bir vergi matrahı olarak sarsılmaz gibi görünen mevkii hakkında şüphe ve tereddütler uyandırmıştır. Umumi gider teorisine göre, toplumdaki en çok tatmin sağlayan, yani, toplam masrafları en yüksek olan şahıs en fazla vergi ödemelidir. Çünkü, toplumdaki en yüksek tatmini o elde etmiştir. Böyle olunca, vergi, iktidarı olandan değil, bu iktidarı kullanan, yani masraf yapandan alınmak gerekir. Vergi, umumî gelire değil, umumî masrafa dayandığı takdirde vergi adâleti tahakkuk eder. Diğer bir deyimle, vergi adâleti, iktidar değil, iktidarı kullanma ölçüsü içinde realize edilebilir. Vaki, burada yine bir iktidar bahis konusudur. Zira, elde edilemeyen bir iktidar kullanılamaz. Ama, ölçü farklıdır. Çünkü, gelir bir iktidar kapasitesi, masraf ise bu kapasitenin kullanılan kısmıdır. Bu görüşün leh ve aleyhinde hiç şüphesiz çok şey söylenebilir. Ve söylenmiştir de. Fakat, asıl önemli olan, umumî masraf vergisinin henüz teorik sahada kalmasıdır. Vergide uygulama, vergi hâdiselerinin değerlendirilmesi bakımından birinci plânda gelir. Çünkü, vergi, haddi zatinde, yaşanan sosyal bir hâdisedir. Binaenaleyh, umumî gider vergisinin tatbikata konması halinde, vergi adâleti bakımından, umumî gelir ve umumî gider vergilerinden hangisinin daha âdil olduğu meselesi gerçekten önem kazanacaktır. Ama, bu gün için, umumî gider vergisi sadece teoride kaldığından, vergi adâleti bakımından, halen uygulanmakta olan umumî gelir vergisinden üstün olduğu iddiası pratik bir değer taşımaz. Bu bakımdan incelememizde bu konu üzerinde durulmayacaktır.

Umumî gelir vergileri, asrımızda, vatandaşların vergi ödeme kudretini en iyi ölçtüğü kabul edilen vergi sistemleridir. En az geçim indirimi yolu ile vergiyi asgarî bir yaşama seviyesi üzerindeki gelirlere uygulamak, müterakkî nisbetler rejimiyle vergiyi nihaî fayda teorisine uygun bir kıymet mefhumuna dayandırarak, yüksek gelirli vatandaşların daha çok, az gelirli vatandaşların daha az vergi ödemesini sağlamak, nihayet, ayırma rejimleriyle, himayesi gereken sınıf ve zümreleri vergi dışı bırakmak veya hafif bir şekilde vergilemek, güçlü sınıfları munzam vergilerle daha ağır vergilendirmek gibi mekanizmalarla vergi adâletine mümkün merteye yaklaşan bu vergiler, bilhassa teorik bakımdan mükemmel bir görünüşe sahiptirler. Gelişmiş ülkelerde tatbikat bakımından da oldukça başarı sağlamışlardır. Ancak, az gelişmiş ülkelerde durum böyle değildir. Bunun çeşitli sebepleri vardır. Şimdi bu sebeblere bir göz atalım:

1 — Siyasi şartlar

Az gelişmiş memleketlerde siyasi şartların vergi adâleti üzerine etkisi önemlidir. Bu memleketlerde, bütün sosyal müesseselerde olduğu gibi, siyasi kuruluşların da zayıf olduğu muhakkaktır. Bu bakımdan siyasi rejimler gereği gibi işleyemez. Bu da vergi adâletine etki yapar. Meselâ, bu ülkelerde, adam başına gelirin düşük olması, iyi bir gelir inkisamının ademi mevcudiyeti ve kültür seviyesinin düşüklüğü dolayısıyla, bazı zümre ve sınıflar çoğunluk üzerinde bir nüfuz sahası kurmuşlardır. Siyasi partiler, çoğunlukla, bu zümre ve sınıflara dayanırlar. Böyle olunca, siyasi partiler, oy düşüncesile, vergi rejimlerini, istinat ettikleri sınıf ve zümrelerin çıkarlarına mani olacak bir yöne tevcih etmekten çekinirler. Bu da, vergi sistemlerinin, siyasi partilerin dayandıkları sınıf ve zümrelerden çok, diğer halk kitleleri üzerine oturtulmasını mucip olur. Ve vergi adâleti bu suretle zedelenmiş bulunur. Meselâ, Türkiye'de bina ve arazî vergilerinde reform yapılamamasında, servet beyanı, masraf beyanı gibi kontrol müesseselerinin gereği gibi uygulanamamasında, ziraî gelirlerin uzun müddet vergi dışı bırakılmasında siyasi mülâhaza ve tutumların etkisi olduğu muhakkaktır.

2 — Sosyal şartlar

Sosyal şartların müsait olmaması da vergi adâletini zedeler. Bunları aşağıda sırasıyla incelemeye çalışacağım:

a) *Kültür seviyesi :*

Gelir vergisinin iyi uygulanabilmesi, mükellefin gelirini tesbit ve beyan edebilecek bir kültür seviyesine ulaşmasına bağlıdır. Gelir vergisi, çoğun-

lukla, mükellefin defter tutmasını ve oldukça komplike olan vergi beyanamesi düzenlemesini icap ettirir. Halbuki, kültür seviyesi düşük olan vatandaş bunu yapamaz, veya elde ettiği gelir, bir ücret mukabilinde muhasebeci tutmasına yetmez. Böylece, az gelişmiş ülkelerde, gelir vergisi uygulansa bile, oldukça önemli bazı zümreleri vergi dışı bırakmak veya maktu bir vergi rejimine bağlamak gerekir. Meselâ, Türkiye’de Gelir Vergisi ilk defa uygulandığı zaman (1950), ziraî kazanç vergiden istisna edilmiştir. Bugün de, ziraî kazanç vergilendirilmekle beraber, maktu rejime tabi ziraatçiler çoğunluktadır. Keza, halen gelir vergisi sistemi, esnaf adıyla adlandırıldığı ve çoğunluğunu gezicilerin teşkil ettiği bir zümreyi vergiden muaf tutmuş, bir çok tüccar ve esnafı da “götürü kazanç” isimli bir rejimle maktu bir vergileme usulüne bağlamıştır. Bu suretle, sistem, tam uygulanamamış, aksak kalmıştır.

Diğer taraftan, vatandaşın, vergiyi, bilhassa gelir vergisi gibi vasıtasız vergileri kabul edebilmesi için verginin lüzumuna inanması gerekir. Bu da toplumun muayyen bir kültür seviyesine erişmesine bağlıdır. Kültür seviyesinin düşük olması vatandaşın vergiyi kolaylıkla kabul etmesini engeller, onun vergiye karşı mukavemetini arttırır. Gerçekten, kültür seviyesi düşük olan vatandaş, verginin lüzumunu ve önemini gereği gibi kavrayamaz. Zaten, vergi karşılığında her vatandaşa devlet tarafından yapılan hizmetin muayyen olmaması, hatta mevhum olması, kültür seviyesi düşük vatandaşı vergiye karşı tereddüte sevk eder. Hele, devlet vatandaşına tam bir itimat telkin edememişse mükellef şöyle düşünür: “Hükümet, zaten, verdiğim paraları iyi kullanamıyor, o halde niçin vergi vereyim?” veya “Ben devletten ne hizmet elde ediyorum ki vergi vereyim?” veya “Devlet her işime güçlük çıkarıyor, hiç bir işimi zamanında, iyi ve doğru dürüst görmüyor, ona niçin vergi vereyim?”.

Bu düşünceler sadece az gelişmiş ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de revaç bulabilir. Meselâ, Fransa’da, koalisyon hükümetleri zamanında, şöyle bir düşüncenin halk arasında pek yayıldığı söylenmiştir: “Vergi kaçırmak vatanperverliktir. Zira, bu ne olduğu belli olmıyan hükümetlere vergi vermektense parayı cebimde saklamam daha uygundur. Bu parayı ben onlardan daha iyi, memleketime daha yararlı şekilde kullanırım”. Demek ki, devlete itimadın az olduğu ülkelerde halkın vergiye mukavemeti fazla olacaktır. Az gelişmiş memleketlerde ise devlet mekanizması hemen hemen daima kötü kuruluşlar halindedir. Ve kötü işler. Bu da, esasen kültür seviyesi düşük ve verginin lüzumunu gereği gibi kavramamış olan vatandaş vergiye karşı mukavemete teşvik eder. Böylece, vergi adâleti de zedelenir.

Türkiye’de okuma yazma bilmeyenlerin oranı % 40 ın üstünde, yani aşağı yukarı yarıya yakındır. Kaldı ki, her okuma yazma bileninin de verginin lüzumunu idrak etmiş olacağı düşünülemez. Ayrıca, halkın devlete itimadı da fazla değildir, hatta yoktur, denilebilir. Halk, devlet teşkilâtının hizmetinden memnun olmadığı gibi ona çoğunlukla itimat da etmez. Siyasî istikrarsızlıklar, devlet teşkilâtındaki istikrarsızlık ve bozukluklar, memurlardaki kalite düşüklüğü ve aşırı bir bürokrasi eğilimi devleti halkın gözünden düşürmüştür. Bütün bu sebeplerden dolayı Türkiye’de vatandaşın vergiye mukavemeti fazladır. Bu da vergi adâletinin teessüsünü engeller.

b) *Vergi ahlâkı* :

Sosyal şartlar içinde mütalaa edebileceğimiz umumî ahlâkî seviye ve vergi ahlâkı, vergi uygulamalarının başarısı için mevcudiyeti gereken şartlardan biridir. Bir ülkede umumî ahlâk seviyesinin yüksek olması, bilhassa beyana dayanan vergilerde, başarı bakımından lüzumludur. Zira, ahlâkî seviyesi yüksek olan vatandaş, vergiyi, yani devlete karşı olan borcunu ödemeye çalışır. Vergiden gayri meşru yollarla kurtulmayı düşünmez. Böylelikle vergi adâletinin sağlanmasında devlete yardımcı olur. Halbuki, az gelişmiş ülkelerde durum bunun tam aksidir. Bu ülkelerde vatandaşın ahlâkî seviyesi düşük olduğundan vergi ahlâkı da zayıftır. Mükellef kolay bir kazanç sağlama yolu olan vergi kaçırmaya gitmekte mahzur görmez. Bu ülkelerde bu sebepten vergi kaçakçılığı yaygındır. Azınlıkta olan dürüst mükellefler de rekabet endişesiyle aynı yola sapmak zorunda kalırlar. Böylece, vergi kaçakçılığı umumi bir hal alır. Meselâ memleketimizde durum aşağı yukarı böyledir. O kadar ki, halk arasında şöyle bir söz söylenir: “Devletin malı deniz, yemiyen domuz.” Türkiye’de dikkati çeken enteresan bir nokta daha vardır. Özel münasebetlerinde dürüst olan kişiler devletle olan münasebetlerinde bu dürüstlüğe riayet etmezler. Umumî ahlâk seviyeleri özel sahada tatminkâr görünen kişiler, çoğunlukla, devletle olan münasebetlerinde dürüst değillerdir. Vergi kaçırmayı adetâ normal telâkki ederler. Yani vergi ahlâkı, umumî ahlâkî seviyeden de düşüktür. Bunda, yukarda bahsi geçen, devlete karşı itimatsızlığın rolü de büyüktür.

Böylece, vergi ahlâkının düşüklüğü, vergi kaçakçılığını yaygın hale getirdiğinden, vergi adâletini de esaslı şekilde zedeleyen bir unsur olarak ortaya çıkar.

c) *Vergi alışkanlığı.*

Eski vergi daha âdildir, fikri vergi alışkanlığının yarattığı bir düşüncedir. Vergi uygulandıkça eksik ve aksak tarafları düzeltilir, veya düzeltilmese bile, mükellef vergiye alışır. Durumunda bu yönden bir ayarlama yapar. Verginin adâletsizliğini veya ağırlığını daha az hisseder. Bu bakımdan, bilhassa vasıtasız vergilerde, yerleşmiş ve oturmuş vergiler yeni vergilere nazaran daha az hiss edilir. Vergi tazyikinin yumuşaması, hiç şüphesiz, kesin olarak verginin âdil olduğunu göstermez. Ama, prensipleri bakımından âdil olan ve iyi bir uygulaması yapılan vergi zamanla gerçek kaidesine oturunca adâlete daha yaklaşmış olur. Ancak, bu düşünce bilhassa az gelişmiş ülkelerde mutlak olarak doğru sayılamaz. Meselâ, Gelir Vergisinin Türkiye’de 17 senelik bir tatbikatı vardır. Fakat, bu tatbikat, verginin daha iyi uygulanması gibi bir avantaj yanında, mükellefin, Gelir Vergisinden kurtulma bakımından daha iyi cihazlanmasını mümkün kılmış olması dolayısıyla, sistemin adâletten uzaklaşmasını da mucip olmuştur. Ve kanaatimce, prensipler bakımından âdil olan bu vergi, bilhassa mükelleflerin kaçakçılık usullerini geliştirmeleri dolayısıyla vergi adâletinden yavaş yavaş uzaklaşmıştır. Binaenaleyh, denilebilir ki, az gelişmiş ülkelerde, vergi alışkanlığı, adâleti gerçekleştirici bir nitelik olarak tam bir tatmin sağlamaz. Diğer etkenlerle birlikte faydalı bir rol oynamakla beraber menfi bir rol de oynayabilir. Bu, o ülkenin, siyasal, sosyal, ekonomik ve teknik şart ve imkânlarına bağlı ve onların kuvveti veya zaafiyetle orantılı olarak ortaya çıkan, etki yapan bir faktördür.

3 — **Ekonomik şartlar**

a) *Ekonomik disiplin :*

Bir ülkenin ekonomisi ne kadar gelişmiş ve disiplinli olursa gelir vergisinin uygulanması o kadar kolay olur. Zira, gelişmiş ekonomilerde üretim, tüketim ve ulaştırma müesseseleri büyük işletmeler ve Anonim Şirketler halindedirler. Bunların vergi kaçakçılığı yapmaları zor ve hatta imkânsız olduğu gibi kontrolleri de kolaydır. Bu müesseselerin hâkim olduğu ekonomilerde orta büyüklükte veya küçük şahsî işletmelerin kontrolü de kolaydır. Çünkü, bu işletmelerin bütün muameleleri büyük işletmelerle ilgili ve bu yoldan kontrol edilebilir durumdadır. Meselâ, Almanya’da her mükellefin istihbarat arşivlerindeki vergi dosyaları büyük müesseselerden devamlı olarak alınan bilgi ve vesikalarla beslenir, tekemmül eder. İnceleme memurları vergi kontrolünü bu bilgi ve vesikalara daya-

arak kolaylıkla yaparlar. Halbuki, az gelişmiş ülkelerde, meselâ Türkiye'de, bir hesap uzmanı bir işletmenin defterlerini incelerken bu işletmenin münasebette bulunduğu müesseseleri ayrı ayrı dolaşarak veya onlardan ayrı ayrı bilgi ve belge isteyerek inceleme dosyasını ikmal edecektir ki, bu usul, evvelâ fazla zaman kaybını mucip olur, sonra istihbarat bakımından da yetersizdir. Zira, Türkiye'de işletmeler daha ziyade şahsî karakterde olduklarından ve bunların birbiriyle olan münasebetlerinde, vergi dışı kalma bakımından kolay anlaşmaları kabil olacağından, birini diğerinin vesika ve defterleriyle kontrol etmek etkili olamaz.

Az gelişmiş ülkeler, umumiyetle, ekonomik disiplin bakımından olumlu bir durumda değildirler. Gerçekten, bu ülkelerde kapital piyasasının ademi mevcudiyeti büyük ve anonim işletmelerin doğmasına imkân vermez. Bu bakımdan disiplinli bir ekonomi kurulamaz. İşletmeler daha ziyade küçük ve şahsî olurlar. Bu işletmelerde ise kaçakçılığa karar vermek ve bunu uygulamak, bu konuda karşılıklı anlaşmalara gitmek daha kolay olur. Bu ülkelerde işletmeler arasında adetâ kollektif bir kaçakçılık şebekesi kurulur. Ve kolaylıkla işler. Meselâ, Türkiye'de vergi kaçırma için paravan işletmeler kurulduğu dahi bir vaki'dir. Bu çeşit işletmelerin kurulması anonim ortaklık halinde teessüs eden büyük ve mütemerkiz müesseselerde imkânsızdır. Ama, işletme şahsî olunca iş kolaylaşır.

Ekonominin mazbut olmaması dolayısıyla zirai faaliyetler, ithalât ve nakliyat ticareti ve perakende ticarete vergi bakımından büyük gedikler hasıl olur. Meselâ perakende satış yapan bir işletmede, eğer bu işletme büyük bir anonim işletme değilse, satış fiyatlarını kontrol edebilmek hemen hemen imkânsızdır. Türkiye'de Gelir Vergisi sisteminde sırf bu yüzden ihdas edilen "ortalama kâr haddi" rejimi de başarılı bir sistem olmamış, hatta uygulayıcı servisleri dahi tatmin etmeyen kifayetsiz bir rejim olarak kalmıştır. Bu yoldan da kazanç kontrolü olamayınca perakende satışlar kavranamamış, vergi kaçakçılığı bu gediklerden faydalanarak gelişmiş ve binnetice vergi adaleti zedelenmiştir.

İthalâta gelince, meselâ Türkiye, işletmelerin şahsî olması dolayısıyla, vergi bakımından bu sektör de zayıf kalmıştır. Gerçekten, memleketimiz, ithalât fiyatlarının kontrolüne imkân vermeyen bir iktisadî bünye arz etmektedir. Bu alanda bir çok defalar denenmiş olan ithal fiyatları kontrol sistemleri hiç bir yararlı sonuç vermemiştir. Böyle olunca da şişirilmiş sahte faturalarla yapılan ithalât hem vergi, hem de döviz kaybına sebep olmuş ve bu durum devam etmekte bulunmaktadır.

Az gelişmiş ülkelerde, her bakımdan geri olan zirai sektör ise hiç bir vechile kontrol altına alınamıyacak bir hüviyet taşır. Bu yüzden zirai sek-

tör gereği gibi vergilendirilemedikten başka, ziraî mahsüllere dayanan ticarî ve sınaî faaliyetlerin kontrolü de imkânsız denecek derecede güçleşmektedir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar gösteriyor ki mazbut olmayan ekonomik bünyeli memleketlerde vergi adâleti zayıftır.

b) Fert başına millî gelir:

Bir ülkede fert başına isabet eden millî gelir, vergilemede ve vergi adâletinin tesisinde önemli bir rol oynar. Fert başına millî geliri yüksek olan memleketlerde gelir vergisi randımanı yüksektir. Aksine, fert başına millî geliri düşük olan az gelişmiş ülkelerde gelir vergisi ya hiç yoktur, veya, randımanı düşüktür. Bundan dolayı bu ülkelerde, devlet, artan masraflarını karşılayabilmek için daha ziyade vasıtalı vergilere (gider vergilerine) baş vurmamak mecburiyetinde kalır ki, bu vergiler, vergi adâleti bakımından gelir vergilerine nazaran daha zayıf vergilerdir. Keza, gelir vergilerinde, en az geçim indirimi limitleri, adam başına geliri düşük olan ülkelerde, gerçek en az geçim seviyelerine nazaran düşük tutulmaktadır. Bunun sebebi, bu vergilerin randımanlarını düşürmemektir. Bu, ülkelerde, vatandaşın geliri, çoğunlukla, gerçek asgarî geçim seviyesinin altında, veya buna eşit, veyahut da bu seviyenin pek az üstündedir. Eğer, vergilemede gerçek seviyeler nazarı itibare alınırsa vergi randımanı çok düşer. Bu bakımdan, en az geçim indirimi limitleri gerçek seviyelerden oldukça düşük tutulur. Meselâ, Türkiye'de durum şöyledir. Bekâr bir şahsa tanınan 1800 lira, veya evli çocuksuz bir şahsa tanınan 2880, bir çocuklu evli şahsa tanınan 3600 liralık geçim hadleri çok düşüktür. Zira, bekâr bir şahsın ayda 150 lirayla, veya çocuksuz bir evli şahsın takriben 250 lirayla, ve bir çocuklu evli bir şahsın takriben 320 lirayla geçinmesine imkân yoktur. Bu limitleri gerçeğe uydurmak gerekirse en az 5 veya 6 misline çıkarmak gerekir. Böyle bir limit ise vatandaşların büyük bir kısmını vergi dışı bırakır, büyük bir kısmının vergisini de çok düşürür. Bundan dolayıdır ki Türkiye'de en az geçim indirimi limitlerinin yükseltilmesi için yapılan çabalar, olumlu sonuç vermemektedir. Nitekim, yukarıda belirtilen kifayetsiz limitler bile uzun müddet uygulanamamış, ve ancak bu yıl uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama da, limitlerin yükseltilmesi dolayısıyla hasil olacak randıman düşüklüğü dekot sisteminin kabulü suretiyle kısmen telâfi edildikten sonra mümkün olabilmektedir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar göstermektedir ki, az gelişmiş ülkelerde adam başına gelirin düşüklüğü, vergilendirilmemesi icap eden gelir

dilimlerinin vergiye tabi tutulmasını, veya gelir vergileri yerine daha az âdil olan gider vergilerinin uygulanmasını icap ettirmektedir. Böylece, bu ülkelerde, vergi adâletinden, zaruri olarak uzaklaşmış olmaktadır.

c) Kapital gelirleri :

Ekonomisi gelişmiş ülkelerde kapital gelirlerini hedef tutan bir ayırma rejimi olan kurumlar vergisi randıman bakımından yüksek bir seviyeye ulaşır. Bu ülkelerde kurumlar vergisi nisbetleri yüksek olduğu halde bu vergi kapital teşekkülünü engellemez. Çünkü, adam başına gelirin yüksek olması tasarruf eğilimini arttırdığı ve tasarruflar ancak kapital teşekkülü yoluyla verim sağladığı için, özel tasarruflar, ister istemez, kapital piyasasını beslemeye yönelirler. Ve kapital teşekkülü, yüksek vergiye rağmen, gelişmekte devam eder. Halbuki az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde adam başına gelirin düşük olması, tasarruf eğiliminin zayıflığı, kapital şirketlerine karşı olan itimatsızlık ve alışkanlık noksanı, bu şirketlerin kontrolünde önemli bir rol oynayan serbest hesap uzmanlığı müesseselerinin ademi mevcudiyeti, menkul kıymetler borsasının bulunmaması veya kifayetsiz oluşu, faiz hadlerinin yüksekliği gibi sebebler, ayrıca bir de kurumlar vergisi gibi ağırlaştırıcı bir rejimin tesisine veya bu vergiye ait nisbetlerin yeterli bir seviyede tutulmasına mâni olur. Bu da kapital gelirlerinin munzam bir vergi ile vergilendirilerek ağırlaştırılmasını hedef tutan randımanı yüksek ve âdil bir vergi politikasının uygulanmasını engeller.

4 — Teknik şartlar

a) Vergi teşkilâtı :

Vergi adâletinin tahakkukunda vergi teşkilâtının, yani vergi daireleri, vergi üst kademeleri, merkez teşkilâtı, vergi kontrol teşkilâtı ve vergi kaza mercilerinin rolü büyüktür. Mükellefe yakın olmıyan, ona karşı olan, mükellefi vergiye alıştıracak bir psikoloji yaratacak şekilde hareket etmiyen ve vergi kanunlarının uygulanmasında iyi işlemeyen bir vergi teşkilâtı, mükellefin vergiye karşı olan mukavemetini arttırır, kaçakçılığın yayılması veya vatandaşın vergi görevlerinin gereği gibi yerine getirilmemesine sebep olmak suretiyle vergi adâletini zedeler.

Az gelişmiş memleketlerde vergi teşkilâtı, çoğunlukla, yetersizdir. Bu ülkelerde, memur maaşlarının azlığı, memur alma, yetiştirme ve çalıştırmada bilgisiz ve methodsuz hareket, organizasyon bozuklukları, çalışma

vasıtalarından mahrumiyet, vergi teşkilâtının yetersizliğinin ve aksak işleminin başlıca amilleridir. Meselâ Türkiye'yi örnek alırsak, evvelâ şunu müşahede ederiz: Gerek vergi dairelerindeki memurlara, gerekse kontrol ve kaza mercilerindeki görevlilere ödenen ücretlerin kifayetsizliği bu servislerin yeterli şekilde ve iyi çalışmalarında birinci âmil olarak göze çarpar. İkinci Dünya harbinden evvel vergi servislerine kaliteli elemanlar almabiliyordu. Çünkü ücretleri yeterli idi. Halbuki İkinci Dünya harbinden sonra ve bilhassa bugün ücretlerin yetersizliği vergi memurları kalitesinin düşmesine sebep olmuştur. Bütün vergi teşkilâtı başındaki bu bugün bundan şikâyetçidir. Keza, hesap uzmanları teşkilâtındaki bir çok kıymetli elemanlar, ücretlerin yeterli olmaması, dolayısıyla özel sektöre intikal etmişlerdir. Diğer taraftan, kaza mercilerine atanan kimselerin maddî bakımdan tatmin edilememesi ve seçim şekilleri, vergi işlerinde müteahhass elemanların malî kaza teşkilâtına seçilmesine çoğunlukla imkân vermemektedir. Ayrıca, vergi teşkilâtına alınan memurların metodlu bir öğretim ve eğitime tabi tutulmaması, vergi dairelerinin bina yetersizliği, makine, kırtasiye gibi çalışma vasıtaları noksan, memur adedinin kifayetsizliği, çalışma ve iş metodlarının rasyonel olmaması gibi çeşitli organizasyon kifayetsizlikleri vergi servislerinin düzenli ve gereği gibi işlemesine imkân vermemektedir. Vergi kaza mercilerindeki kuruluş ve kalite yetersizlikleri, vasıta noksanları, işlerin çokluğu itirazların ve anlaşmazlıkların gereği gibi incelenmesine mâni olmakta, kararların geçikmesine, tatminkâr olmıyan kararlar çıkmasına sebep olmakta, bu durum mükellefleri tedirgin etmekte, vergiden soğutmakta, vergiye mukavemetlerini arttırmaktadır. Keza, kontrol teşkilâtının adet itibariyle yetersizliği, istihbarat arşivi kurulamamış olması kontrol işinin de gereği gibi yapılmasına imkân vermemektedir. Bugün, Türkiye'de, vergi kayıtlarının maddî bir kontrolü dahi yapılamamaktadır. Hele yaygın olan kaçaklıkları ortaya çıkarma işi, düzenli delil toplanamaması ve hesap uzmanları adedinin kifayetsizliği yüzünden imkânsız denecek kadar güç olmaktadır. Aynı zamanda, yetişmiş elemanların maddî tatminsizlik yüzünden özel sektöre kayması da kontrol servisinin devamlı surette zayıflamasına sebep olmaktadır. Nihayet, Türkiye'de yeminli muhasipler teşkilâtının ademi mevcudiyeti kontrol işinin sadece devlet revizörleri ve kontrolörleri tarafından yapılmasını mucip olmakta, dağınık ve mazbut olmıyan ve gedikler veren bir ekonominin şartlarına bunlar da eklenince vergi kontrol işi hemen hemen tesirsiz kalmaktadır.

Yukarda saydığımız teşkilât bozuklukları, netice itibariyle, vergi işlemlerinin gereği gibi yapılmasına imkân vermemekte, haksızlıklar, yanlış

ve kötü uygulamalar birbirini kovalamakta ve vergi adâleti bu yüzden esaslı bir şekilde zedelenmektedir.

b) Vergi kanunları :

Vergi kanunlarının mükemmelliği, bu kanunlarda vergi prensiplerinin iyi kavranması ve iyi ifade edilmesi, hükümler arasında tecanüs, üslûp ve ifade açıklığı ve tatminkâr bir kanun tasnifi ile kabildir. Ayrıca, vergi kanunlarının tedvinindeki usûl de bu bakımdan önem taşır. Keza, kanunların istikrarı da bilhassa dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Vergi kanunlarının iyi uygulanabilmesi, sık sık değiştirilmemelerine bağlıdır. Özellikle kanunların ana hükümlerinin ve sistemlerin devamlı olması şarttır. Keza, kodifikasyon, yani kanunların tek metin halinde toplanması da uygulama bakımından önemlidir. Az gelişmiş ülkelerde bütün bu vasıflar ya hiç yoktur, ya da eksiktir. Türkiye'yi misâl olarak alırsak, birinci olarak ilâşeceğimiz nokta, kanunları hazırlama tekniğindeki usûl aksaklıklarıdır. Bundan evvelki konferansımızda bu konuya değinmiştik. Kanunlarda tedvin aksaklıkları dolayısıyla husule gelen prensip çelişmeleri ve adâletsizlikler, kanunların hükümleri arasındaki ahenksizlikler, hükümlerden bir çoğunun sadece teorik değer taşıması ve Türkiye'nin şartlarına uygunsuzluğu, sık tadiller, terim ve üslûp zayıflığı, açıklıktan mahrumiyet, kodifikasyon yokluğu gibi olumsuz vasıflar, vergi adâleti güden vergi politikalarını dahi gayelerine ulaşılmaktan alakoyan teknik zaafırlar yaratmaktadır.

5 — Özet

Yukarda 1-4 sayılı paragraflarda söylediklerimizi özetlemek gerekirse, diyebiliriz ki, az gelişmiş ülkelerin siyasî, sosyal ekonomik ve teknik şartlarındaki eksikler ve aksaklıklar dolayısıyla, gelir vergisi sistemi bu ülkelerde kendisinden bekleneni vermemekte, vergi, asıl gelir sağlıyan sınıflar üzerine oturmaktan ziyade ücretli sınıf üzerine oturmakta ve böylece, esasında âdil olan sistem gayri âdil bir sistem haline gelmektedir. Bu sonuç aynı zamanda, verginin randımanını da düşürmekte ve hükümetler, her gün biraz daha artan masraflarını karşılayabilmek için, ister istemez, vasıtalı vergilere (gider vergilerine) müracaat zorunda kalmaktadırlar. Bu durum ise, aşağıda göreceğimiz gibi, devlet vergilerinin vergi adâleti bakımından oldukça zayıf bir sisteme dayandırılması sonucunu vermektedir. Şimdi bizi böyle bir sonuca ulaştırdığına işaret ettiğimiz gider vergileri sistemlerini vergi adâleti bakımından incelemeğe çalışalım.

B — Gider vergileri

Gider vergileri, bilindiği gibi, vergi hasılatı ve randıman bakımından, psikolojik yönleri kuvvetli olduğu için, daha tatminkârdırlar. Ancak, yine bilindiği gibi, gelir vergilerine nazaran vergi adâleti yönünden daha zayıftırlar. Vaki, son zamanlarda, bu vergiler üzerinde ileri garp memleketlerinde, yapılan reformlar ve uygulanan yeni ve daha müttekâmil sistemler (katılan değer vergisi) bu rejimlerin gayri âdil vasfını az çok yumuşatmışlardır. Ama, ne de olsa, bu vergilerde gelir vergilerindeki “âdil” vasfını bulmak mümkün değildir. Kaldı ki bu vergilerin en ileri ve vergi adâleti bakımından oldukça tatminkâr bir şekil olan “katılan değer” vergileri az gelişmiş ülkelerde uygulanacak karakterde değildir. Bilhassa Fransa’da geliştirilmiş olan bu sistem, gıda maddeleri hariç, bütün tüketim maddelerini vergilendirmekte ve bu vergilemede vergi matrahı olarak her maddenin toplam değeri (tüketiciye intikal eden nihai değer) hedef tutulmaktadır. Ancak, “katılan değer vergisi”nin başarılı bir tatbikatı için, mazbut (disiplinli) bir ekonomiye ve iyi işleyen bir vergi teşkilâtına ihtiyaç vardır ki, bu, az gelişmiş ülkelerde mevcut olmıyan bir şarttır. Bundan dolayı, az gelişmiş ülkelerde sistem olarak daha kifayetsiz gider vergileri rejimlerine yönelmek mecburiyeti vardır. Meselâ Türkiye’de uygulanan gider vergileri rejimi böyledir; ve vergi adâleti bakımından gider vergilerinin hemen hemen en zayıf olanıdır. Zira, bu vergi:

- a) Evvelâ, mahdud maddelere,
- b) Saniyen, istihsalin muayyen bir safhasında,
- c) Nihayet, yüksek randıman sağlamak gayesiyle, büyük kitlelerin tükettiği zaruri ihtiyaç maddelerine uygulanmaktadır.

Yukarda belirtilen noktalar Türkiye’nin ekonomik bünyesinin zaafı dolayısıyla ortaya çıkan sebeplere dayanmaktadır. Gerçekten, gider vergilerinden evvel uygulanan ve oldukça geniş bir istihsal safhasını içine alan Muamele Vergisi, ekonominin mazbut olmamasından dolayı işletmelerin vergi bakımından gereği gibi kavranmasına imkân vermemiş, ayrıca sanayi gelişmesini engellemiş ve binnetice, vazı kanunu büyük ve müte-merkiz işletmelerin istihsal ettiği muayyen ve mahdud maddeleri hedef tutan bir vergi politikasına yöneltmiştir. Vergileme, böylece, büyük işletmeleri hedef tutunca, zaruri olarak istihsalin muayyen bir safhasına ve bilhassa ilk madde imalâtına teveccüh etmiş, ve bu suretle, daha başlangıçta gayri âdil bir istikâmet almıştır. Diğer taraftan, yeterli bir randıman sağlamak endişesi, geniş bir tüketim alanı olan maddelerin vergilendirilmesini gerektirmiş, bu da büyük kitlelerin zarurî tüketim eşyasının veya

bunların ilk maddelerinin vergilendirilmesi sonucunu doğurmuş ve meselâ, pamuk ve yün iplikleri, kâğıt, cam, plâstik maddeler, çimento ve akar-yakıt gibi ilk maddelerle kibrit, kahve, nakliyat, P.T.T. hizmetleri gibi matrahların vergilendirilmesini gerektirmiştir. Böylece, Türkiye'deki gider vergileri bu sistemlerin en gayri âdil şeklini temsil etmekte bulunmuştur.

Diğer taraftan, gider vergilerinin bir çeşidi olan tekel vergileriyle, aynı bir kanunla uygulanan şeker istihlâk vergisi de aynı karakterdedirler. Yani bu vergiler, büyük hasıllarını şeker, sigara, tuz gibi büyük kitlelerin zarurî ihtiyaç maddelerinden sağlamaktadırlar.

Görülüyor ki, az gelişmiş ülkelerde uygulanan gider vergileri, evvelâ karakterleri icabı, sonra, bunların islâh edilmiş şekillerinin az gelişmiş ülkelerde uygulanamaması sebebiyle vergi adâletine tamamen aykırı bir karakter taşımaktadırlar.

Burada gümrüklerde ithâl sırasında alınan vergilere de kısaca temas etmek isterim. Bu vergilerin başında gümrük vergisi gelmektedir. Bu sistem her ne kadar "ad valorem" bir sistem ise de, Türkiye'de ithal kıymeti kontrolünün yapılamaması dolayısıyla, aslında âdil olması gereken bu vergi, ithalât sırasında yapılan kıymet manipülasyonlarıyla gayri âdil bir rejim haline gelmektedir. Gümrüklerde alınan ithalât gider vergisi, damga vergisi ve diğer vergiler de aynı zaafı malûdürler. Bu kusurlara, istih-sâl maddeleri ve ham maddelere uygulanan vergilerdeki yetersizlikler ve eksikler de eklenince, gümrüklerde alınan vergilerde âdil olma vasfının hiç bir veçhile tatminkâr olmadığı kesinlikle ifade edilebilir.

II

VERGİ ADÂLETİ VE İKTİSADİ KALKINMA

Yukarda yapılan açıklamalardan anlaşılacaktır ki, az gelişmiş ülkelerde, yüksek randımanlı ve âdil modern vergilerin uygulanması ya kabil olamamakta, veya uygulandıkları takdirde vergi adâletini sağlamak mümkün olamamaktadır. Bu ülkelerde, vergi adâleti, ancak hafif vergiler uygulamak suretiyle belki kısmen sağlanabilir. Ama, bu takdirde de bu ülkelerin uygulamak mecburiyetinde oldukları "iktisadî kalkınma" politikası tehlikeye düşer. Zira, bu ülkelerde adam başına gelirin düşüklüğü ve tasarrufların çok zayıf olması yatırımların özel sektörden ziyade devlet sektörü tarafından karşılanmasını zorunlu kılar. Bu da devletin finansman vasıtası olarak yüksek arndımanlı vergilere yönelmesini gerektirir. Bu tak-

dirde ise, yukarda gördüğümüz gibi, bu vergilerin az gelişmiş ülkelerde uygulanan şekilleri ve uygulama şartları vergi adâletinin tahakkukuna imkân vermez. Böylece, az gelişmiş ülkelerde vergi adâleti ile iktisadî kalkınma, ister istemez çelişme halinde bulunur. Burada, karşımıza zarurî olarak şu soru çıkacaktır: O halde kalkınma halinde bulunan az gelişmiş ülkelerde vergi adâleti nasıl sağlanacaktır?

Bu sorunun cevabı, kanaatimce şudur : Az gelişmiş veya gelişmekte bulunan ülkelerde vergi adâletini tatminkâr bir şekilde tesise imkân yoktur. Ama bu durum, vergi adâletinin kısmen de olsa sağlanması çabalarını engellememelidir. Esasen, bu ülkelerde, vergi adâleti, gelişme seyrine paralel olarak gittikçe artan bir tempo ile sağlanacaktır. Zira, iktisadî gelişme ilerledikçe, bir taraftan millî gelirin artışı dolayısıyla umumî talep seviyesindeki yükselmenin tahrik edeceği istihsal artışı ve sınaî gelişme, diğer taraftan kapitâl teşekkülü imkânları, mütmerkiz ve büyük anonim işletmelerin doğmasına sebep olacaktır. Bu işletmeler ise, yukarda belirttiğim gibi, kaçakçılığın önleyicisi ve binaenaleyh vergi adâletinin tahakkukunda yardımcı müesseselerdir. Diğer taraftan, adam başına gelirin gittikçe artması en az geçim indirimi limitlerinin zamanla gerçek limitlere doğru yükseltilmesini mümkün kılacaktır ki bu da vergi adâletinin gerçekleştirilmesinde yardımcı olacaktır. Keza, kalkınma, kültür seviyesinin yükselmesine sebep olacak, bu durum da vatandaşın vergiyi kolaylıkla kabulüne yardım edecek, gelir vergilerinin uygulanması bakımından defter tutma ve beyanname verme gibi kültür isteyen işlemleri kolaylaştıracak, nihayet, refahın artması vatandaşın ahlâkî seviyesinde olumlu bir tesir yapacak, piyasanın gelişmesi ve iş imkânlarının artması, geliri, vergi kaçaklığı yoluyla arttırma eğilimlerini frenliyecektir. Böylece, Gelir Vergisi tatbikatında kaçakçılık oranı iktisadî gelişme ilerledikçe azalacak ve vergi adâletinin tahakkukunda devamlı surette artan olumlu bir gelişme görülecektir. Ayrıca, iktisadî gelişme dolayısıyla orta sınıfın teşekkülü, gider vergilerinin kısmen bunlar üzerine oturturulmasına imkân vereceğinden, geliri düşük sınıfların tüketim maddeleri üzerine konulmuş bulunan gider vergilerini ya tamamen kaldırmak veya hafifletmek mümkün olacaktır. Bu durum da vergi adâletinin tahakkukuna yardım edecektir. İktisadî gelişmenin yaratacağı bu olumlu inkişafın yanında vergi kontrol teşkilâtının islahı ve vergi kontrolünün etkili bir şekilde icrası, serbest ve yeminli hesap uzmanlığı teşkilâtının ihdası, vergi teşkilâtının reorganizasyonunun, vergi kaza organlarının yeterli ve kaliteli bir hale getirilmesi gibi teknik islahat yukarda belirttiğimiz gelişmelere yardımcı olacak ve vergi adâletinin tedrici bir şekilde tahakkukunda rol oynayacaktır.

III

SONUÇ

Buraya kadar yaptığımız açıklamaların bir sentezini yapmak gerekirse diyebiliriz ki, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi adâleti siyasal, sosyal, ekonomik ve teknik sebeplerden dolayı zayıftır. Diğer taraftan, bu ülkelerde, vergi adâleti ile iktisadî kalkınma çelişme halinde olan iki müessesedir. İktisadî kalkınmayı, vergi adâletinin sağlanması bahasına ihmâl etmeye inkân olmadığına göre, vergi adâletini, iktisadî kalkınmayı frenlemeyecek şekilde kısmen realize etmek mümkündür. Esasen, bahis konusu ülkelerde iktisadî gelişme ilerledikçe vergi adâletinin sağlanmasını mümkün kılacak faktörlerde de olumlu bir inkişaf olacaktır. Bundan dolayı, bir taraftan bu faktörlerden faydalanmak, diğer taraftan, gerek vergi mevzuatında gerekse vergi teşkilâtında devamlı reformlar yapmak suretiyle vergi adâletinin zamanla tedrici bir şekilde tahakkuk ettirilmesi yoluna gitmek en realist bir politika olur.
