

TÜRKİYEDE GİDER VERGİLERİ SİSTEMİ VE GELECEĞİ

Muammer Yahya İSLAMCIOĞLU

Müşavir Maliye Müfettişi

I — Gider Vergilerinin Doğuşu

Yurdumuzda, hâlen uygulanmakta olan Gider Vergileri; tarihi bir oluşun ve ekonomik gereklerin zorlaması sonucunda; araştırılarak, incelenip düşünülerek, mali sistemimiz arasına sokulmuştur.

1926 yılındanberi, memleketimizde tatbik edilen, “muamele vergisi” şekillerinin ve özellikle, “imalâttan alınan toplu muamele vergisi” tarzının; milli sanayiimizin gelişmesini köstekleyici bir hâl alması; gider vergilerinde bir reform ihtiyacını şiddetle duyurmuş ve bu islâhat; 13/7/1956 tarihinde; 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun kabulü ile, uygulama ve yürürlük alanına konulmuştur.

Bu reform ile; bir taraftan, eski sistemin, sanayii gelişmeden alakayan durumunun ortadan kaldırılması; öte yandan, gelir kaybının az olması; nihayet, çok eski ve çeşitli tadillere uğramış ve de, tatbik imkânları zorlaşmış, “münferit istihlâk ve bir kısım hizmet vergilerinin”, mazbut ve esash bir bünyeye kavuşturulması amaç edinilmiştir.

Gerçekten, 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanununda; vergi tekniği ve bazı zorunluluklar ile, bir kısım müesseseler ve mamullere, “muafiyet ve istisnalar” tanınması; vergiye tabi olabilen sınaî kuruluşlar aleyhine, çok zararlı sonuçlar vermiştir.

Küçük sanatlara ait muafiyetin; “işçi sayısı ve muharrik kuvvet miktarı” gibi, objektif esaslara dayatılması; büyük sanayiın, üretim gücünden hiç bir şey kaybetmeden, bu ölçü ve kıstaslar içine yerleşecek şekilde küçülmesi olayını doğurmuş; böylece, yerli sanayiimiz, gayri tabii bir bünyeye kavuşmuştur.

Oysa ki, imalât muamele vergisinde; “bir artizan muafliğı” veya böyle bir muafiyeti sağlayacak bir küçük sanat istisnası koymak da; bu eski sistemin kaçınılmaz bir neticesidir.

Bu itibarla, meselenin çözüm yolunu; verginin yapısında ve prensibinde aramak ve bir strüktür değişikliğini amaç edinen bir yola gitmek zorunluğu böylece kendini göstermiş ve reform adeta bir emri vaki hâline gelmiştir.

Gider Vergilerinde, 1956 yılında yapılan reformun bir anlamı da; modern bir vergi sisteminde, aralarında teorik ve teknik bakımdan insicam ve ahenk bulunan vergiler ve guruplarını kavrayan ve “milli gelirle bağlantısı da” düşünölen bir “nizamın kurulması” özlemidir.

Vergi sistemimize, 1950 yılında, (Gelir Vergisi) reformu ile; esasen, medeni ve ilmi bir nitelik verilmiş; gelecekteki inkişafalara hazır ve müsait bir hâle getirilmişti.

1956 daki, “Gider Vergileri” ıslahatının; bu nizamın yerleşmesinde ve devamındaki rolü ve payı ise, sayılamıyacak derecede çoktur ve büyüktür.

İlk reformdan önce, özellikle, “Vasitasız Vergiler” alanında; kökü, 1914 (Temettü Nizamnamesine) dayanan Kazanç Vergisinin uygulandığı bilinmektedir.

Bu vergi yanında, (Vasitalı Vergiler) diye tanımlanan; oldukça karışık, dağınık muamele ve istihlâk vergilerine yer verilmişti.

O şekilde ki, 1950 den önceki vergilerimizi; modern anlamda, “ahenk, intizam, insicam ve irtibat” içinde ve bir sistem hâlinde diye nitelemeye imkân yoktu.

Cumhuriyet Döneminin, ekonomik ve politik alanda Yurdumuza getirdiği bir çok fikir cereyanları ve geniş teknik inkişafaları yanında; o zamanki vergi sistemimiz, “ilmi görüşten uzak, memleketin ekonomik bünyesine ve kalkınmasına karşı ilgisiz, tamamiyle zayıf ve değersiz” bir durumda idi.

İşte, 1956 reformu ile dir ki; Türk Vergiciliğinde, bir “bünye değişikliği” yapılmış ve gider vergileri sistemi ilede; vergi görüş ve anlayışında, büyük bir adım atılmıştır.

Konumuz, “Gider Vergileri” olduğuna göre; acaba, bu alanda yapılan reform, “tam ve mükemmelmidir?”.

Başka bir deyim ile; Türkiyede, Gider Vergileri kolunda başarıya ulaşılabilmiş midir?

Etüdün aşağıdaki bölümlerinde, bu sorulara cevap vermeğe çalışılacaktır.

Bugünkü gider vergileri, “muamele ve istihlâk vergilerinde” bir bünve değişikliği yapılarak mevzuatımıza girdiklerinden; eskilerinin nitelikleri iyice bilinmeden, yenilerinin sakıncalarının tesbiti imkânsızdır.

Bu itibarla, memleketimizdeki muamele ve istihlâk vergilerinin değişme ve gelişmelerine bir gözetiminde çok yararlılık vardır.

II — Yurdumuzda Muamele Vergisi ve Gelişmesi

Memleketimizde, Cumhuriyet Devrinin başındanberi uygulanan “Muamele Vergisi”; modern vergi nizamında, Gider Vergilerinin esasını, nüvesini ve belkemiğini teşkil eylemiştir.

Bu vergi, “üretim, imâl ve satış” üzerine konulan ve fiyatlara karışmak suretiyle, görünmeden tüketiciye devreden masraf vergilerinin; gerek teori ve gerekse teknik bakımlarından, en çok işlenmiş ve hem de, gelişmiş bir tipi olmuştur.

Muamele vergisi, “azami surette yayılmaya müsait” bulunan mevzuu dolayısıyla; ilk defa, Birinci Dünya Savaşı sırasında, devletlerin çeşitli ve acele savaş masraflarını karşılamak üzere, “geçici” bir tedbir olarak konulmuştur.

Fakat, zamanla, kamu sektörüne kolayca sağladığı yüksek hasılatıtan ötürü; kendisinden vazgeçilmez bir duruma gelmiştir.

Muamele vergisi; günümüzde, vergi sistemleri içinde, kuvvetli ve sarsılmaz bir yer yapmış; Gelir vergileri ile boyölçüşecek bir nitelik kazanmıştır.

Ancak, Yurdumuzda, 28/5/1940 tarihinden, 1/3/1957 gününe kadar, 16 sene yürürlükte kalan, 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunundan; beklenen ve istenilen sonuç alınmamış; “Millî sanayii kökstekleyici” niteliği gözönünde tutularak; 1956 reformunda; bu sistemden vazgeçilmek zorunda kalınmıştır.

Genellikle, muamele vergisine yöneltelen tenkitleri, şu suretle özetlemek mümkündür :

- a — Muamele vergisi, sınaî gelişmeyi önlemektedir.
- b — Vergi kaçakçılığını teşvik eylemektedir.
- c — Verginin uygulanması, mükellefler için külfetlidir, sıkıcıdır.
- d — Muamele vergisi, pahalılığa yol açmaktadır.

Bugün terkedilen bir vergiye yöneltilen ve hemen hemen hepsinde de gerçek payı olan bu tenkitlerin tahliline girişilmekte bir yarralılık görülmüştüğünden; konu üstünde fazla durulmamıştır.

III — Türkiyede İstihlâk Vergileri

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun tedvin tarihine kadar; memleketimizde, Gümrük Vergileri hariç olmak üzere; “Dahili İstihlâk Vergileri” namıyla anılan mürettebat; “şeker, akaryakıtlar, kahve, bira, şarap, köpüren şarap, viski, kibrit, nakliyat ve enerji” mevzularına konulmuştur.

1956 reformunda, dahili istihlâk vergilerinin, yukarıda sayılı türleri üzerinde durulduğu hâlde; tekele tâbi maddelerden, “tütün, alkol, alkollü içkiler, tuz, savunma vergisi v.b. şeklinde alınan vergiler” bir tarafa bırakılmış; ıslâh ve yenileme çalışmalarına sokulmamıştır.

Modern bir vergi tekniği ve sistemi ile bağdaşmasına imkân olmayan istihlâk vergilerimiz; gerek kendi aralarında ve gerekse diğerleri ile bir bağlantıları; millî gelir ile ilişkileri ayrıca, sosyal, ekonomik ve malî etkileri ve inikâsları üzerinde esaslı incelemeler yapılmadan vazedilmiş; yıllar yılı da uygulanagelmıştır.

O şekilde ki, dahili istihlâk vergilerine ait mevzuat; 1956 larda, artık eskimiş, birbirine giren karışık, anlaşılması ve çözülmesi zor hükümlerle; artık uygulanamaz bir hâl almıştır.

Sözü geçen bu vergilerin, “malî randumanında da”, bir düzensizlik ve kararsızlık görüldüğünden; bu yüzden de, tatmin edici bir nitelikte bulunmamıştır.

(Muamele ve İstihlâk Vergilerimizde) yapılan reformun mahiyetini ve anahatlarını iyice kavrayabilmek için; Gider Vergilerinin, nüvesi ve çekirdeğini, belkemiğini teşkil eden (Muamele Vergisi Türleri) üzerinde kısaca durmak zorunluluğu duyulmuştur.

IV — Muamele Vergisi Türleri

Günümüzde, ilmi araştırmalara konu olan Muamele Vergisinin, uygulamalarda muhtelif türleri ve tipleri meydana çıkmıştır. Bunları şöyle özetlemek kaabildir :

1 — Kontinental Muamele Vergisi : Kıt'a Avrupası Sistemi. Almanya, Fransa, Belçika, İtalya ve İsviçre'de uygulanan vergi türüdür.

Bu sistemin özelliği; (Yayılı Muamele Vergisi - Impôt En Cascade) diye nitelendirilen bir nevin bayraktarı ve öncüsü olmasıdır.

Bu tür vergide; imâl veya istihsâl edilen maddelerin her teslim işleminde ve satışında; düşük nisbette tarhiyat yapılması cihetine gidilmektedir.

Kontinentâl Muamele Vergisinin belirli vasfı; mevzuunun ve alanının sonsuz denecek kadar geniş bulunması, kıymet esasına dayanması; fiyatlar içerisine girerek, alıcılara intikâl etmesi; hizmet işlemleri üzerine de konulabilmesidir.

Genellikle, dünyada, (Yayılı'dan, Toplu Vergiye) gidilmekte; yani, "İstihsâl veya İmalât Muamele Vergisi" nevelerine ve çeşitlerine geçilmektedir.

Bu tür verginin en belirli örneğini; Alman Muamele Vergisi teşkil eylemektedir.

Yayılı Muamele Vergisi; Almanya'da uygulandıktan hemen sonra, Batı Avrupa Memleketlerine sıçramış; Fransa'da, (Taxe sur les Chiffres d'Affaires) şeklini alarak, uzun yıllar meriyette kalmıştır.

1926 da, Yurdumuzda, "Umumi İstihlâk Vergisi" namı ile uygulanan ve kısa bir süre sonra terkedilen mürettebat; yayılı muamele vergisinin, bir başka biçimi ve taklittir.

Hâlen, Batı Almanya, İtalya ve Belçika'da uygulanmakta olan; "Yayılı Muamele Vergisinin", bir başka karakteristik ve özel niteliği de; istihsâl ve teslimin her aşamasında, her türlü muamele ve hizmetleri, "gayrı safi bedel" üzerinden vergilendirmesidir.

2 — Tek Safhalı ve Toplu Muamele Vergisi.

Bu tür verginin özelliği; kavradığı alana göre belirlemektedir. Bu alanlar ise;

(İstihsâl, Toptan Satış, Perakende Satış ve İlk İstihsâl) olarak gruplanmakta ve verginin bu kategorilere göre tanımlanmasını sağlamaktadır.

(İstihsâl Vergisi); genellikle, sınırlı istihşâl, ya da, imalât safhasına dayanan bir muamele vergisidir.

Fransa'nın, 1954 den evvel uyguladığı, "Taxe à la Production"u buna örnek olarak gösterilmektedir. İmalât muamele vergisi, bu guruba girmektedir. Bu sistemde, vergi; imalât anlamındaki zincirleme istihşâl muamelelerinin hepsine de şamil bulunmaktadır.

Vergi mükerrrliğini önlemek için; önceki muameleler için ve onlar üzerinden ödenen vergi; sonradan ödenen vergiden indirilmektedir.

Böylece, İstihsâl Vergisi; malın, imalât safhasından ticaret alanına geçerken aldığı son değerinde, yani, bedelinde toplanmaktadır.

(Toptan Satış Vergisi); emteanın, toptan ticaretten perakende ticaret alanına intikâli sırasında; bir def'ada topluca alınmaktadır.

İstihsâl Vergisine nazaran; daha açık ve belirli olmasına rağmen; bu Devlet alacağı, bir muamele aşamasına oturtmakta güçlük çekilmektedir.

Bu güçlük; toptancıların tesbiti, sicillerinin tutulması hâllerinde; toptancıların ve perakendecilerin atlanarak; tüketicilere mal satılması olaylarında, daha da artmaktadır.

Toptancı Vergisinin örneğini; İngiliz "Purchase Tax"ı ile, İsviçre Muamele Vergisi teşkil etmektedir.

(Perakende Satış Vergisi); emteanın, tüketiciye intikali sırasında, bir defada topluca alınan muamele vergisi nevidir. Uygulamasına, İsveç ve Norveç'te rastlanmaktadır.

(İlk İstihsâl Vergisi); üretim olayı içinde, en başta ve ilk def'ada elde edilen mamuller üzerine konulmaktadır.

Böylece, istihşâl vergisinin, mevzu itibariyle, "daraltılmış ve basitleştirilmiş" bir şeklidir.

Yurdumuzda, 1956 reformunda kabul edilen ve uygulanan Gider Vergisi; "İlk İstihsâl" üstüne oturtulmuş ve muamele vergisinin bu son türü üstünde durulmuştur.

V — Muamele Vergisinde Yeni Eğilimler

İşbu Etüdün IV işaretli bölümünde verilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere; muamele vergileri, oturmamış, prensipleri ve uygulama biçimleri de tamamiyle yerleşmemiş olan âmme alacaklarıdır.

Her devlet, kendi ekonomik yapısına uygun gördüğü şekli ve biçimi seçmekte ve onu işletmektedir.

Sovyet Rusya'da, "İstihâl Vergileri" görülmekte; Anglo - Sakson ve Skandinav Ülkelerinde ise, "İstihlâk Vergileri" tatbik edilmektedir.

Kıt'a Avrupasında; Yayılı Muamele Vergilerinin yerini, (Toplular); ya da, (Artan Değerler) almaktadır.

Muamele Vergileri; ilk def'a ortaya atıldıkları Birinci Dünya Savaşı'ndan bugüne kadar; daimi bir oluş ve reform içinde ve hâlinde bulunmuşlardır.

Fakat, bu oluşum, günümüzde tamamlanmamış ve son şekline, tarzına ve biçimine varamamış ve kavuşamamıştır.

Hâlen, muamele vergilerinde, dünyada hâkim olan eğilimler şunlardır :

1 — "Yayılı Muamele Vergisi - İmpôt En Cascade" sisteminden; (İmâl veya İstihâl Vergisine) geçilmesi tavsiye edilmektedir.

Yayılı muamele vergisi, memlekette çok geniş bir alanı kapsamına aldığından; bir taraftan vergi dairelerini çok yormakta; yani, bir tarh ve takip güclüğü doğurmakta; öte yandan; "büyük bir mükellef zümresini de", daima, malî formalitelerle karşı karşıya koymaktadır.

Oysa ki, muamele vergisinin; "tek bir safhada", (imâl veya istihâl) sırasında alınması ile; yayılı verginin, bütün sakıncaları ortadan kalkmaktadır.

2 — Muamele vergisi, yalnız, "toptan ticaret" aşamasında alınmalıdır.

Bu suretle, vergi tarhiyatı; mamûl malların tüketim safhasına daha çok yaklaştırılmış olacaktır.

3 — Bir başka eğilim ise; "verginin ilk veya ham maddeden" alınması teklifidir.

Fransa'da, büyük sınaî temsilciler tarafından ortaya atılan bu fikir; realiteye pek yaklaşmış görüldüğünden; etrafına çok taraftar toplamıştır.

Bu teklife göre, vergi nisbeti bir hayli arttırılmakta; % 30 - 40'a kadar çıkartılmaktadır.

Fakat, bu usulün de en büyük güçlüğü; "muhtahsıl mükellef" in tarifinde kendini göstermiştir.

Öte yandan, vergiye tâbi mükellef ve muamele adedinin azaltılmasına mukabil; vergi oranının yüksekliği, sistemin, belli başlı sakıncası olarak öne sürülmüştür.

4 — Muamele vergisinde son eğilim, (Artan Değer Vergisi - Taxe Sur La Valeur Ajoutée) sistemidir.

Muamele vergisinde son aşama sayılan bu vergi usulü; uzun tartışmalardan sonra, Fransa'da kabul olunmuş ve 1954 yılından itibaren, uygulama alanına konulmuştur.

1936 dan beri tatbik edilen tek safhalı bir imalât vergisi niteliğindeki "Taxe à La Production" un terki ile bu son sisteme geçilmesi, ilgi çekicidir.

Bu usulde, vergi matrahı olarak; satışlar veya Brüt Ciro yerine; "Net Ciro" ele ve hesaba alınmaktadır.

Bu hâli ile, Artan Değer Vergisi; bir tür, (Net Muamele Vergisi); başka bir deyimle, (Değer Artışı - Plus Value - Net Ciro Vergisi) niteliğini kazanmaktadır.

Ne var ki, Artan Değer Vergisi de; bugünsonaşamada bulunmasına rağmen; bir takım tenkitleri üstüne çekmekten kurtulamamıştır. Şöyle ki:

a — "Artan değerin" tesbiti; Satış Bedelinin tayininden çok güçtür, muğlaktır ve giriftir.

Teoride, sade görünen usul; pratikte, kıyaslanamıyacak derecede güçlükler ve komplikasyonlar doğurmaktadır.

b — Artan değer vergisinde; "fiyatlara girerek, Tüketiciye intikal etmek" özelliği de, ortadan kalkmaktadır.

c — Katma değere dayanan vergi; her alım ve satım işlemini vergiye tâbi tutması itibariyle; "Yayılı Muamele Vergisi" usulüne yaklaşmakta ve onun bütün sakıncalarını taşımaktadır.

d — Artan, ya da katılan değerin, "sınırlarını belirlemek" ve onu formüle etmek ve oradan, "uygulamaya yönelmek de"; türlü türlü müşküllerin ve engellerin ortaya çıkması demektir.

Görülüyor ki, bu bölümün başında da açıklandığı üzere; muamele vergilerinin, “roferm ve değişiklik aşamaları”, bugün dahi tamamlanmamış; en müttekâmil diye gösterilen usuller, metodlar ve sistemlerin leh ve aleyhinde fikirler ve görüşler ortaya atılmış ve bunlar mütemadiyen birbirini kovalamıştır.

Kısacası, muamele vergilerini, bir kelime ile, “iyidir, ya da, kötüdür” şeklinde tanımlamaya da imkân yoktur.

Çünkü, sıralanan yararlar ve zararlar; bu verginin, “taşıdığı özellik ve bünyesinin karakteristiği”; buna mukabil, uygulandığı ülkelerin, iktisadî, malî, sosyal ve politik yapılarının birbirinden farklı ve değişik oluşunun bir sonucudur.

VI — Türkiyede Uygulanan Gider Vergisi Sistemi

1956 reformu ile; Yurdumuzda, “İlk İstihşâl Esasına” dayanan Gider Vergileri sistemine gidilmiş ve bugüne kadar da, bu düzen muhafaza edilmiştir.

Kabul olunan (6802) Sayılı Kanunla; adetâ, bütün VASITALI VERGİLERİ içine alan bir Vergi Code’u ortaya çıkarılmıştır.

Muamele ve istihlâk vergilerinin, “masraf üzerine” konulu niteliği gözönünde tutularak; masraf yerine, (GİDER) kelimesi alınmış; ve yeni sistem, günümüze kadar bu isimle tanımlanmıştır.

Türk Gider Vergileri ile; “Sui Generis” bir yapı ve düzen kurulmuştur. Bunda, ne istihlâk vergileri anlayışına, ne de Fransızların, “Taxe à La Production” kavramına yer verilmiştir.

İstihşâl vergisinin mevzuu; “imalât” gibi bir mefhumdan gidilerek değil; fakat, vergiye tâbi maddeler, birer birer sayılarak ve nisbetleri de, ayrı ayrı gösterilerek sınırlanmıştır.

Yurd içindeki bu maddelerin istihşâli ve imâli söz konusu olduğundan; verginin, hem içe dönük bir yanı, hem de, İLK MADDE üzerine oturtulmuş bir karakteri; daima, galip bir vasf olarak süregelmiştir.

Türk Sistemi, belli bir takım maddeleri teklif atına almakla (Tekstil, elektrik, akaryakıtlar, çimento ve kauçuk... v.b. gibi) bir nevi vergiler manzumesi hâline getirilmiş; buna, ayrıca, “Banka ve Sigorta, Nakliyat ve P.T.T.” konuları ve hizmetleri de eklenmiştir.

Gider vergilerimizin bir parçası olan “İstihsâl Vergisinde”; dahil imâller yanında, tamamlayıcı bir mükellefiyet olarak; yabancı memleketlerden Yurda yapılan “ithâller de” ihmâl edilmemiş; böylece, sistemin malî gücü, daha çok yükseltilmiştir.

Teori ve teknik bakımlarından; “muamele vergisinden” ayrı bir karakterde yaratılan “İstihsâl Vergileri de”; 12 senelik uygulamada; çeşitli tadillerle işlenmesine rağmen; özlenilen, “modern ve mükemmel” bir düzeye ulaştırılamamıştır.

“Hizmet Vergileri” için de, aynı mütalâa tekrarlandığı takdirde; 1956 reformunun da, malî ve ekonomik alanda, yetersiz kaldığı sonucuna varılmaktadır.

İstisna ve muafliklarla, ne kadar daratılırsa daratılsın; mahiyeti icabı, daima, “geniş bir mükellef zümresini kavrayan” Muamele Vergisine mukabil; İstihsâl Vergisinin, (mahdût sanayi kollarından) alınması; özellikle, “ilk madde üretim alanına” inhisar etmesi; türlü sakıncaların doğması ve komplikasyonların başgöstermesinin başlıca sebep ve saiki olmuştur.

O şekilde ki, “bir kısım iptidâî maddeler” vergiye tâbi tutulurken, diğerlerinin muafiyete sokulması keyfiyeti; “işin insicamını, teknik ve vahdetini” ciddi bir şekilde bozmuş; Kanuna bağlı Tablolar; içinden çıkmaz ve da kavranamaz birer hâle sokulmuştur.

Hele, “ham madde tenzilât cetvelleri” nin birbirini kovalaması; verginin uygulama olanaklarını da, büsbütün zora ve yokuşa sürmüştür.

VII — Gider Vergilerimizin Aksayan Yönleri ve Sakıncaları

Bütün çaba ve gayretlere rağmen; Gider Vergileri Sistemimiz, “rasyonel, teknik ve modern” bir niteliğe kavuşturulamamış; 12 senelik uygulama süresinde, çeşitli sakıncalardan kurtarılamamıştır.

Gider vergilerinin aksayan yönlerini, ıslâha muhtaç taraflarını; başka bir deyimle, sakıncalarını, şu şekilde özetlemek mümkündür :

1) 6802 Sayılı Kanuna, aşağıdaki Tablolar eklenmiştir :

- I — İlk İstihsâl Maddeleri Tablosu;
- II — Mamûl Maddeler Tablosu;
- III — Kahve, Kakao, Glikoz ve Bazı İçkiler Tablosu;
- IV — İthâl Malları Tablosu.

Bu Tabloların düzenlenmesinde; esaslı, belirli bir kıstas ve kriterle varılamamıştır.

Öyle ki, tablolar, tertip, prensip ve sistemden yoksun bulunduğu; bunlarda, "210, 482, 664 ve 756" Sayılı Kanunlarla ek ve değişiklikler yapılması yoluna gidilmiş; fakat, yine de, kesin ve kategorik, insicamlı, derlitoplu bir sonuca erişilememiştir.

Başlangıçta, (12) olan Pozisyon sayısının; 482 ve 756 Sayılı Kanunlarla, "İtriyat ve Tuvalet Maddeleri ve Ağacların" ilâvesiyle, (14)'e çıkarılması;

210 ve 482 Sayılı Kanunlarla; "Halı İpliği, Montaj ve Tamir, İptidaî Boyahaneler" konularında istisnalar yaratılması; "Cam ve Camdan Mamûl eşyada Dekorasyon Muafiyeti" verilmesi; Gider Vergileri manzumesinin, bugün, el'an oturmadığı ve yerleşemediği kanısının delil ve bürhanıdır.

Gider Vergileri Kanununa bağlı I, II, III ve IV numaralı Tablolarda görülen noksanlıklar ve eksiklikler; "insicam, vahdet, sistem ve prensip yoksunluğunun" bir başka belirtisidir. Şöyle ki :

I — İlk İstihsâl Maddeleri Tablosunda :

— 1 numaralı Pozisyona, bugün fabrikasyon hâlini almış bulunan, "Çeşitli İnşaat Tuğlaları ile Kiremitler" ithâl edilmemiştir.

— 2 numaralı Madenler bölümünde; "Hurda Demirden imâl olunan Demir Mamullerinin niteliği" belli, açık ve seçik değildir.

— 4 sayılı, Plâstik İlk İstihsâl Maddelerinin mahiyeti; Gümrük Giriş Tarife Cetveline atf yapılarak açıklanmamıştır.

— 8 numaralı, Kâğıt ve Mukavva Pozisyonunda; "Kâğıt Kırpıntılarında İmâl Olunan Kâğıt ve Mukavva" vergiye tâbi tutulmamıştır.

— 10 sayılı, Tekstil Maddeleri kısmında; "Pamuktan Mamûl Dikiş ve Nakış İpliklerinin vergi nisbeti", % 30 yerine, (18) de bırakılmıştır.

"Halı ve Kilim İpliği" hakkında, Kanunun, (4.) maddesinde konulan istisna hükmü; bugüne kadar kaldırılmamıştır.

— 12 numaralı, Diğer Maddeler Pozisyonuna; vergiye tâbi maddeler hakkında; Gümrük Kanununa atıflar yapılarak, sarahat verilmemiştir.

II — *Mamûl Maddeler Tablosunda :*

— Bu Tablonun, “3., 4., 5. ve 6.” maddelerinde yazılı;

(Taşıtlar, Saatler, Ses Cihazları ve Levazımı; Fotoğraf ve Sinema Makine ve Malzemesi) adlı bölümlerde göstersilen mamûl emteanın; Türkiye’de imâl edilmesi şartı ile ,vergiden istisnası hakkındaki hükmün (Kanunun 4. maddesindedir) ilgası cihetine gidilememiştir.

— II İşaretili Tabloya;

“Buzdolabı, Çamaşır Makinesi, Elektrik Süpürgesi, Televizyon Cihazı, Yazı ve Hesap Makineleri ve Bazı Lüks Maddelerin” vergiye tâbi tutulması yönünde kayıtlar düşülememiştir.

III — *Kahve, Kakao, Glikoz ve Bazı İçkiler Tablosunda :*

— III işaretili Tabloya;

“Vermut ve Alkolsüz İçkilerin (Koka Kola, Gazoz, Meyve Suları v.b. gibi) vergiye tâbi tutulması için; ilâve ve değişiklikler yapılması konusu da, bugüne kadar düşünülmemiş ve ele alınmamıştır.

Gider Veagileri Kanunundaki, “tertip, sistem, düzen ve insicam” noksanı; yalnız, “Dahilde Alınan İstihsâl Vergilerine” inhisar etmemekte; Nakliyat Vergisinde de, kendini göstermektedir.

’ Bu konudaki tenktiler şunlardır :

— Şehirler arasında işleyen, “Otabüs ve Kamyonların” vergiden muaf tutulması; bu araçların, (Demiryolları) ile, haksız ve adaletsiz rekabete girişmelerine yol açmaktadır.

— 37.maddede öngörülen, “Kiralamalar” konusunda; “zamanla mukayyed kiralama hâli” belirtilmediğinden; tatbikatta, türlü ihtilâflar ve komplikasyonlar meydana çıkmaktadır.

— Yolcu nakliyatının vergiye tâbi olması için aranan, “Belli Tarife” şartının; (zaman veya ücret tarifesini) ifade ettiği hususunda da vuzuha varılamadığından; uygulamalarda, anlaşmazlıkların sonu alınmamaktadır.

2) Gider Vergileri Sisteminde konulan istisna ve muafiyet hükümleri; haksız rekabete sebebiyet vermekte; öte yandan, “vergi kayıp ve ziyat olaylarını da körüklemektedir.

3) Vergi, "Teslim ve Dahili İmalâta Sarf" işlemlerine bağlandı-
ğından; bu hâllerin tâyin ve tesbitinde, güçlükler ve müşküllerle karşıla-
şılmaktadır.

4) Vergi oranları, Türkiye gibi, "gelişmekte olan bir memleket
için", yüksek bir seviyededir.

5) Vergi oranlarının yüksek oluşu; kalkınmakta bulunan sanayii-
mizi etkisi altına almış; böylece, endüstri tesislerimiz, pek de, hafif ve
mutedil denilemeyecek bir yük altında kalmıştır.

6) 12 senedenberi uygulanan bu sistemde; ağır sanayii teşvik edici
ve de geliştirici tedbirler ve çarelere; hemen hemen hiç yer verilmemiş-
tir.

7) Tekel Maddelerinin, Kanun kapsamı dışında bırakılması da;
ayrı bir problemdir. Bu suretle, "vasıtalı vergilerde", ayrı prensipler uy-
gulanmış ve "bir bütünlük, vahdet ve insicam" sağlanamamıştır.

8) Kanunun 6. maddesinde, "İhracat Muaflığı" konusunda sevke-
dilen hükümlerin yetersizliğinden ötürü; ihracatımızın artması ve geliş-
mesi bakımından ve yönünden; olumlu sonuçlar da alınamamıştır.

9) Dahilde alınan istihşâl vergisi; bazı, ilk istihşâl maddeleri üze-
rine oturtulmuş bulunduğundan; mahiyeti icabı, "tüketime uzak" bir
safhada tahsil edilmektedir.

10) Gider Vergileri Sistemimizde; "Vergi Mükerrerliğini" önleyici
hükümlerde de; "açıklık ve seçikliğe" varılmadığından; bu yetersiz ve
kifayetsiz kurallar ve prensipler yüzünden; uygulama aksaklıkları ve uyuş-
mazlıklar sürüp gitmektedir.

VIII — Gider Vergileri Sistemimizin Ekonomimiz Üzerindeki Etkileri

1/3/1957 tarihinden itibaren, günümüze kadar uygulama alanında
kalan Gider Vergileri Sistemimizin ekonomimiz üzerindeki etkileri; 3843
Sayılı Muamele Vergisi Kanununun doğurduğu sakıncalar kadar olma-
makla beraber; yine de, müsbet, iyiye ve gelişmeye doğru giden bir yön-
de gerçekleşmemiştir.

Genel Bütçe gelirlerinin, % -25 ini sağlaması hasebiyle; vazgeçil-
mesi imkânsız ve önemli "Vasıtalı Vergi" grubunu teşkil eden gider ver-

gileri; az sayıda mükelleften, yıldan yıla artan ve çoğalan bir hâsılâtın sağlanmasına yaramaktadır.

Çünkü, Türkiye’de, dahilde alınan istihşâl vergisi mükellefi, 3000 kadardır; “Banka, Banker, Sigorta Şirketleri, Taşıma Müesseseleri ve P. T. T.” hesaba katıldığı takdirde; bu miktar, (7500)’e ancak yükselmektedir.

Gider vergileri sistemimizin, ekonomimiz üzerindeki etkilerini, madde madde sıralamakta yararlılık umulmaktadır :

A — Gider vergileri kategorisine dahil bulunan, “İstihşâl Vergisi”; bazı istisna ve muafıklar bir tarafa bırakıldığı takdirde; esas itibariyle, “ilk üretim mallarından” ve maddelerinden alındığından; vergi hâsulası, bu mal ve maddelerin “tüketicisi arttığı” oranda artmakta; ya da, azalmaktadır.

B — İlk istihşâl maddelerinin; daha sonra geçirdikleri “imalât aşamalarında” elde ettikleri “değerlerin” vergi dışı kalması, büyük sakıncalar doğurmaktadır.

C — İlk istihşâl vergisi; “mahdut ve belirli sanayi kollarına” yüklendiğinden; özellikle, (ilk madde üretilen) alanlarda, bu verginin ağırlığı hissedilmekte; yüksek vergi oranları, sanayi erbabının, kıt ve yetersiz olan “Döner Sermayelerinin vergiye bağlanması” olayını peşinden sürüklemekte ve memleketin ekonomik cihazlanması güçleşmektedir.

D — “Tekstil Sanayinin”, ağır bir şekilde vergilendirilmesinden ötürü; fakir halk tabakalarının ve de dar gelirlilerin, “giyim giderleri” yükü ağırlaşmakta; harcama olanakları ve hayat seviyeleri daralmaktadır.

E — Bir kısım ham maddelerden, ithâl sırasında, “gümrüklerde alınan” istihşâl vergisi; kalkınma ve gelişme hâlinde bulunan ve bu bakımdan; “geniş bir ölçüde ham madde ithâl etmek” zorunda kalan memleketimizin; sınaî ve ziraî üretim sektörleri için cihazlanma ve makineleşme imkânlarını azaltmakta; sınaî istihşâl maliyetlerini yükselterek, üretimi de zorlaştırmaktadır.

F — “Gemiler, Makineler ve Bunlara Benzer Üretim Araçları” direct olarak, istihşâl vergisine tâbi tutulmamışlardır.

Ancak, bu sayılanların, inşasında ve imalinde kullanılan, “madenler ve yardımcı maddelerden” gider vergisi alınmakla; Yurdumuzun ekono-

mik kalkınmasında, pek büyük rolü bulunan “üretim malları” yapımı teşvikten yoksun bırakılmaktadır.

G — Dahilde alman istihşâl vergisi; muayyen, “ilk üretim maddeleri” üzerine oturtulmuş bulunduğundan; bu niteliği icabı, “tüketime uzak” bir aşamada tahsil edilmektedir.

Muamele vergilerinin özelliklerinden ve amaçlarından birisi ise; vergiyi, “nihaî müstehlike” intikâl ettirmek, aktarmak; tüketime yakın bir aşamada almaktır.

Halbuki, mevzuatımıza göre; son tüketiciden evvel, “Toptancılar, Perakendeciler ve İkinci El Üreticiler” tarafından verginin ödenmesi suretiyle; bunların sermayeleri, bu in’ikâs olayı gerçekleşinceye — yani, nihaî müstehlike satış yapılmıca — kadar, boş yere bağlanmaktadır.

H — Öte yandan, ilk istihşâl müesseseleri; “toptancı, prakendeci ve ikinci müstahsillara” vaki satışlarının istihşâl vergisini; tahsil ederek Vergi Dairelerine yatırmakla mükellef tutulduklarından; bu durum, “ilk üretim maddelerinin” fiyatlarının artmasına yol açmaktadır.

İ — Verginin, “tüketime uzak” bir aşamada tahsil edilmesi; başka bir deyimle, “zamanından önce bazı firmalar tarafından ödenmesi” olayı; esasen kapital birikimi az olan memleketimizde; döner sermayenin, produktif olmayan bir masrafa; yani vergiye bağlanmasını intaç etmektedir.

Bu durumda ise, kâr yüzdeleri dolayısıyla; “nihaî müstehlikin” ödeyeceği bedelin ve katlanacağı vergi yükünün artması ve çoğalması hususları önlenememektedir.

J — Sakınca, bununla da bitmemektedir. Ekonomik konjonktürün müsait ve uygun olmadığı zamanlarda; “verginin in’ikâsı”, aktarılması güçleştiğinden; Maliye Dairelerine yatırılan paralardan — yani, dönmüş sermayelerden — ötürü, “yürütülen faizler”, işletmeler için; katlanması güç, ayrı ve ilâve bir yük hâline gelmektedir.

İlk bakışta, Hazine lehine görülen bu, “peşin ve araçlar yoluyla vergi ödeme” usulünün; memleket ölçüsünde düşünülüp hesap yapıldığı takdirde; “millî ekonomimiz bakımından” pek sakıncalı olduğu kanısına varılmaktadır.

K — Hâlen uygulanmakta olan bu sistemde, “Nakliyat Vergisi”; ulaştırma sektörünün ekonomik icaplara göre gelişmesini sağlayamamakta; aksine, bu kesimde beliren bazı aksaklıkların ve güçlüklerin sebep ve âmili bulunmaktadır.

Şehirler arası yük ve yolcu taşımalarında yaratılan; “Demiryolları ile Kamyon ve Otobüs” haksız rekabeti; bu kamu ve iddianın, açık ve seçik bir örneğini vermektedir.

L — Öte yandan, “Banka ve Sigorta Hizmetleri Vergisinin”; müstahsil kredileri maliyetine olumsuz etkileri de; yıllar yılı sürüp gitmektedir.

Aslında, isabetli bir kredi politikası, değişik ve makûl vergi oranları yerine; tek ve yüksek bir nisbetin uygulanması sonucu; hem, “faiz hadlerinin yükselmesine”; hem de, bunun maliyetlere olumsuz etkisi yüzünden; hayat pahalılığına sebebiyet verilmektedir.

M — Özellikle, “istihsâl vergilerinde” uygulanan yüksek vergi nisbetlerinden ötürü; “vergi ziyanının ve kaçakçılığının” önüne geçilememektedir.

N — “Tekel Maddeleri ile Şekerin, Aloklsüz İçkilerin, Bazı Lüks Tüketim Mallarının”, Gider Vergileri camiasına alınmaması sebebiyle; vergide bütünleme ve vahdet sağlanamamış; böylece, bu kategoride, hâsılatını — umulandan ve beklenenden daha da fazla olarak — arttırılmasına çalışılmamıştır.

Türkiye’de, Vasıtalı Vergiler kesiminde; genel bütçe gelirlerinde, % 20-25 oranının üstüne çıkarılamaması nedenleri arasında; Gider Vergileri “mevzuunun”, bugüne kadar, belirli, açık ve seçik olarak bulunmaması hususu; en önde ve de galip nitelikte gelmektedir.

IX — Türk Gider Vergilerinde Reform İhtiyacı

Yukarıda verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; 12 senelik uygulamaya rağmen; Türkiye’de, Gider Vergileri Sistemi, bugün, tam anlamı ile yerleşememiş; modern, teknik ve pratik bir vergiden istenilen randımanı da verememiştir.

1956 larda, kendini duyuran reform ihtiyacı; hâlen de bu vergileri zorlayıp durmaktadır.

Günümüzde, bu alanda gerçekleşmesi özlenen belli başlı ıslâhat çabası ve amacı; Fransa ve Almanya gibi iktisaden gelişmiş ülkelerde uygulanıp iyi sonuç alınan, “*Valeur Ajoutée*” Katma Değer Usulüne geçme hususunda ve yönünde toplanmaktadır.

“Katma, ya da, Eklenen Değer” tabiri; ilk def’a, Fransız literatüründe kullanılmış; Almanya’da ise, “Fazla veya Artan Değer” anlamına gelen terim üstünde karar kılınmıştır.

Katma Kıymeti İse;

“Emtea ve hizmetlerin, vergiye tâbi üretim ve dağıtım alanındaki seyri sırasında; her bir işletmede veya iş yerinde; eskisine ilâveten iktisap etikleri değerlerdir” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Böyle olunca, artık yayılı bir tarzda; her satış muamelesini değil; fakat, belli bir dönem içinde yapılmış olan işlemlerden doğan, “artan değer” vergilendirilmesi söz konusudur.

Katma Değer Vergisi Sisteminde; “istihsâl - üretim”, özellikle, “imalât” anlamına gelmekte; (toptan ticaret) vergi alanına girmekte; mükerrerlik ise, “indirim mekanizması” ile gerçekleştirilmektedir.

Katma, ya da, Eklenen Değer Vergisinin Faydaları...

Verginin özelliğine, ileride, “Özet ve Sonuç” bölümünde tekrar değineceğiz. Burada, “genel yararlılıkları” şöyle sıralayabiliriz :

A — Katma Değer Vergisinde, mükellefiyet alanı; “tek kademeli ve toplu” vergilerde görüldüğü kadar sınırlı olmamakla beraber; yayılı mürettebata nazaran, bir hayli daralmış bulunmaktadır.

B — Tek Safhalı muamele vergilerinin aksine; vergi yükünün etkisi; muhtelif firmalara dağılmakta ve karşılıklı kontroller da, o nisbette kolaylaşmaktadır.

C — Yatırım malları, âlat, edevat, makineler ve teçhizat için, indirimler uygulandığından; ekonomik gelişme, daha da hızlanmaktadır.

D — Yatırım mallarından gayri yerli emtea ile, ithâl maddelerinin, eşit vergi yükü altında bırakılması; bu sistemle sağlanmaktadır.

E — İhracatın vergiden tamamen muaf tutulması, kaabil olmaktadır.

Artan Değer Vergisinin sakıncaları; Etüdün (V) işaretli, (Muamele Vergisinde Yeni Eğilimler) bölümünde açıklandığından; burada, tekrarda fayda görülmemiştir.

Yararlılık ve sakıncaları hakkındaki karşılıklı görüşler ve mütalâalar ne olursa olsun; bugün Fransa’da uygulanan, (Taxe Sur La Valeur Ajoutée - T.V.A.) den olumlu sonuçlar alınmıştır.

John F. Due'nin, "Sales Taxation" adlı eserinde belirtildiğine göre; 1961 yılında, genel vergi hâsılatının 1/3' bu vergiden sağlanmıştır.

Aynı senede, İngiltere'de bu oran, (% 8) civarında kalmıştır.

"Türkiye'deki Reform İhtiyacı" bahsimize dönersek; bu pratik ve genel faydaları karşısında; *Katma Değer Vergisinin*, Yurdumuzda hâlen uygulanan, "*İlk İstihşâl Maddeleri*" zerine bindirilmış olan mürettebatın yerini alacağı hususu; artık kendiliğinden, ve de, kolayca anlaşılacaktır.

Fakat, ıslâhat, ya da, reform ihtiyaç ve eğilimi; bu suretle de, tam mânasıyla amacına ve hedefine varamıyacaktır.

Çünkü, Gider Vergilerimiz, kendine özel bir karakter taşımakta; hem de, yalnız, ilk istihşâl vergisinden ibaret bulunmamaktadır.

Genel Reformun Kapsamı

Gider Vergilerinin tümünü, tekmilini kavrayacak reform çalışmalarının, şu noktalar üzerinden teksifi zorunludur :

1 — İlk istihşâl maddelerinin vergilendirilmesi yerine; maml emteada, "katma değer vregisi" yoluna gidilmelidir.

2 — İlmî, pratik, insicamlı ve vahdetli bir tertip ve düzenden yokşun bulunan, "vergiye tâbi maddeleri gösterir tabloların"; yeni baştan ele alınması zamanı çoktan gelmiş ve geçmiştir.

O şekilde ki, bu tablolarda yazılı emtea arasına;

"Gıda, Deri, İlaç, Tahta ve Mobilya Sanayii mamlleri ile; Kitap, Gazete ve Dergilerin" de sokulup sokulmayacakları — yani, vergilendirilmeleri — hususunun; açık ve seçik bir şekilde tartışması yapılmalıdır.

3 — Bir çok eksikliklerle ve noksanlıklarla muallel bulunan, "Nakliyat Vergileri" bölümü; tekrar revizyona tâbi tutulmalıdır.

Bu yolda, haksız rekabeti önleyici tedbirlere, hemen tevessül olunmalıdır.

4 — (İspirto, Alkollü İçkiler, Tütün, Tuz ve Çay) gibi Tekel Maddeleri ile şekerin, Gider Vergileri camiasına alınmasında yararlılık umulmaktadır.

5 — te yandan, "Vermut ve Çeşitli Alkolsüz İçkilerin — Coca Cola Gazoz ve Meyve Suları... gibi"; vergi mevzuuna ithâli hususundaki

eğilimlerde isabet ve gerçeklik payı olup olmadığı üstünde dikatle ve hassasiyetle durulmalıdır.

6 — Lüks Tüketim Maddelerinin ve bunlar yanında;

“Buzdolabı, Çamaşır Makinesi, Elektrik Süpürgesi, Televizyon Cihazı, Yazı ve Hesap Makineleri... v.b. malların” vergilendirilmesi cihetine gidilmesi, elzem ve zaruridir.

7 — Bu arada, bütün vergi nisbetlerinin, bir daha gözden geçirilerek; yerli sanayimizi sıkmayacak, makûl vemutedil bir seviyede tutulması; özellikle tavsiyeye değer görülmektedir.

8 — 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda; vergi kaçakçılığını önleyici etkili tedbirler öngörülmemiş ve yeterli idarî kontrol mekanizması da işletilememiştir.

12 senelik uygulamada; vasıtalı vergilerimizden, beklenen verim ve randımanın alınamaması nedenleri arasında; vergi kaçakçılığının yaygınlığı da, büyük bir rol oynamaktadır.

Bu itibarla, vergi ziyamı asgarî hadde indirecek etkili tedbir ve çarelerin araştırılması, bulunması, ve de, tatbiki halinde; “hâsulatın”, o nisbette artacağına, muhakkak nazarı ile bakılmaktadır.

X — 1968 - 1972 Döneminde İzlenecek Vergi Politikası

Türk Gider Vergilerinde, bugün belli ve kaçınılmaz bir şekilde duyulan reform ihtiyacı; yukarıdaki bölümde, madde madde belirtildikten sonra; orada sıralanan görüş, mütalâa ve tekliflerin isabet derecesi üzerinde de biraz durmak lâzımdır.

Bu görüş, mütalâa ve teklifler; Kalkınma Plânımızdaki tavsiye ve direktiflerle aynı paralelde midir?

İşte, sıra şimdi bu hususun incelenmesine gelmektedir.

Çünkü, bu Plân, Türkiye'nin istikbali ve kaderi ile ilgilidir. Yurdumuzun, “ekonomik ve sosyal düzende”; olumlu bir gelişme elde etmesi amaçlarına göre hazırlanmıştır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı, 1968 - 1972 yıllarını kavramakta ve kapsamaktadır; gayesi ise,

“Türk Milletini; hür ve medenî bir ortamda, demokrasi ve karma ekonomi düzeni içinde; adalete ve tam çalışma esasına bağlı olarak; herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesine ulaştırmaktır.”

Plânın, temel gelişme hedefi de; gayri safi milli hâsılayı, 1967 - 1972 yılları arasında, % 40,3 artırmaktır.

Amaç bu olunca, Türk Ekonomisinde, “kaynakların en etkin bir şekilde kullanılması” zorunludur.

Bu kaynaklar arasında; “GİDER VERGİLERİMİZİN de” bulunduğu; hem de, büyük bir yer işğâl ettiği, artık bilinen bir gerçektir.

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde izlenecek, “vergi politikasını”; plân finansmanını, ekonomik istikrarsızlığa yol açmadan; “adaletli olarak” sağlamak ve (tasarrufları verimli yatırımlara) yöneltmek şeklinde özetlemek kaabildir.

Plânımızın, gerçek kaynaklarla finansmanı, sosyal adaleti ve yatırım dağılımını sağlaması konuları incelemeden önce; mevcut vergi sistem ve düzenimize bir göz atmak yararlı olacaktır.

1 — Vergi Sisteminin Ana Hatları :

Yurdumuzda, hâlen, vasıtalı ve vasitasız diye tanımlanan vergi düzeni ile; buna ilişkin idarenin özellikleri şunlardır :

a) Vergi sistemi, yeterli ölçüde esnek ve elâstik değildir.

Çünkü, Birinci Plân Döneminde, her yıl, yeni finansman güçlükleri ile karşılaşmış; böylece, her Bütçe devresinde, gelirleri arttırıcı tedbirlerin alınması zorunluğunda kalmıştır.

b) Bu vergi düzeni ve sistemi içinde; Vasıtalı Vergilerin payı, % 70'e kadar yükselmektedir.

Ancak, bu vergilerin, “kendine özel - Sui Generis” nitelikleri nedeni ile; vergi yükünün dağılımında, “adalet ilkesinin” dilenen ve istenilen düzeye ulaşması mümkün olamamıştır.

c) Tahsil edilecek, “Vasıtalı Vergilerin”; 1967 yılında, (% 42) sının, 1972 de ise, (% 36) sının, “İthalâta bağlı” kalacağı tahmin ve iddia edilmektedir.

Oysa ki, bir vergi sisteminin; (dış ticarete) bu derece bağlı olması keyfiyetinin; pek çok sakıncaları da, ardından sürükleyeceği, izahtan varestedir.

d) Mevcut vergi sisteminin, “sınâî mamûl maliyetlerine” olan etkisi de; olumlu yönde değildir.

Bu yüzden, sınâî ihraç mallarına, rekabet gücü kazandırmak için; özel teşvik tedbirleri gerekmiştir.

Bu husus, vergi sistemimizin; “üretimin arttırılmasını kamçılایan bir yapıya” kavuşturulması gerektiği kanısını kuvvetlendirmektedir.

e) Vergi İdaresi, “tarhiyat, tebligat, kontrol ve murakabe” işlemlerinde; kudretsiz, yetersiz ve etkisidir.

f) Vergi Kazası; idarenin ve mükelleflerin hak ve çıkarlarını, en iyi şekilde koruyamamaktadır.

Bu bakımdan, bu müessesede de; “yeniden düzenlemeler ve reform” şarttır.

g) Malî otorite, ya da, Vergi İdaresi ile, mükellefler arasındaki ilişkilerin, tekrar tanziminde; sayılamayacak kadar çok yararlıklar vardır.

2 — Politikanın İlkeleri ve Esasları :

1968 - 1972 Plân Döneminde, gayri sâfi millî hâsılının, % 30 unu teşkil edecek, “kamu yatırım, cârî ve transfer harcamalarının”; (VERGİ YOLUYLA) karşılanması öngörülmüştür.

“Özkaynak olarak” vergilerin ele alınmasından ötürü; mevcut düzenin ve sistemin, gerek sosyal ve gerekse ekonomik ve malî bakımlardan yetersizliklerinin giderilmesi; ve de, ihtiyacı karşılayacak bir niteliğe kavuşturulması sorunları ile yüz yüze gelinmiştir.

Bu durum, öncelikle, vergiler manzumesinin esnekliğini ve verimini arttıracak tedbirlerin alınarak;

“yeniden düzenlenmesini ve yeni kaynakların araştırılmasını” zorunlu kılmıştır.

Yeni kaynaklar arasında ise;

Gider Vergileri Grubunun alacağı yeni şekilde, (Taxe Sur La Valeur Ajoutée - Katma Değer Vergisi) örnek olarak verilmekte; kaşd ve muad edilmektedir.

Bu tedbirler geliştirilirken, gelirin kişiler arasındaki paylaşılmasında, adaletten sapılmaması; toplam tasarruf hacminin azalmaması; ve kaynakların etkin dağılımının da bozulmaması lâzımdır.

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde izlenecek vergi politikasının bir temel amacı da; gelirin, “fertler arasında daha adil bir şekilde dağılmasına yardımcı” olma sorunudur.

Bugünkü sistemle, bu husus sağlanamamaktadır.

Çünkü, uygulama aksaklıkları, vergilemede hâta ve noksanlıklar, sü-rüp gitmektedir.

Öte yandan, ekonomik yapımız; “çok ileri ve modern vergi teknik-lerini kullanmaya da elverişli” değildir.

Bu nedenlerle, vergi yükünün, fert ve sektörler arasında, “sosyal ada-lete” uygun olarak dağıtılması; istenilen ve özlenen ölçüde gerçekleşememiştir.

Artık, “vergi ödeme gücüne göre” tarhiyat yapılarak; hem vergi eşitliğinin sağlanması; hem de, sosyal adalet açısından bazı ayırımların yapılması zamanı, çoktan gelmiştir.

Herkesin, kamu harcamalarına, âdil bir pay ile katılması için; vergi sistemlerimizde,

“genellikle, müterakkilik ve ayırım” ilkelerine, gerçek anlamı ile yer verilmesi keyfiyeti; Yurdumuz için, kaçınılmaz bir nitelikte görülmektedir.

Böylece, fedakârlıkta eşitlik sağlanacak; ödeme gücü olan kişilerin, ya da, sektörlerin, “vergileme dışında” kalmalarına imkân bırakılmayacaktır.

İnceleme konumuz olan, “GİDER VERGİLERİ” alanında, bu fedakârlık eşitliğinin, bugüne kadar yerleştirilemediği; çeşitli sanayi kolları-nın vergileme dışında tutulduğu da, saklanamayacak bir hakikattir.

Bu amaçla yapılacak düzenlemede; gerçek vergi ödeme gücüne yak-laşmaya çalışılması; sosyal adalet anlayışını zedeleyici, “muafiyet ve istisnaların” asgarî hâdde inridilerek;

“Vergi kaybını önleyici tedbirlerin de” geliştirilmesi tavsiyeye de-ğer görülmektedir.

Bu arada, “Vasıtalı Vergilerin” tersine müterakki etkilerini azaltacak çareler yanında; “Vasitasız Vergilerin”, toplam kamu alacağı için-deki payının artırılması da, temenniye şayandır.

Ana hedef, Türkiye’nin, ekonomik ve sosyal yapısına uygun ve ihti-yaçların en iyi karşılayan, “bir vergi sistemine” ulaşmaktır.

Bu sebeble, türlü yönlerden kalkınmış ve sınılaşmış ülke sistemlerinin; bütünü ile örnek alınmasına da lüzum yoktur.

Kabul edilen, yılda ortalama % 7 Gelişme Hızı - Rate of Growth; yatırımların, üretim kolları arasında; belli bir şekilde dağılmasını da gerektirmektedir.

Plân, özel sektör için; emredici bir nitelik taşımadığından; "bu kaynak dağılımı" hususunun; ancak, uygulanacak vergi politikası ile başarılabileceği şüphesizdir.

O suretle ki, izlenecek vergi politikası, diğer teşvik tedbirleri yanında; üretim faaliyetlerinin kârlılık deercesini etkilemek yoluyla; "öngörülen yatırım dağılımının" sağlanmasında, yardımcı bir araç mahiyetine bürünecektir.

Meseleye bu açıdan bakıldığı zaman; vergi sistemimizin, bir kısım yatırım fonlarının; "ekonomik gelişme için en verimli alanlara" kaydırılmasına imkân verecek bir yapıya kavuşturulması zorunluğuda, kendini göstermekte ve hissettirmektedir.

Yatırımların, özellikle, "ihracata", ve de, bir kısım ithâl malları yerini tutacak sektörlerle yöneltilmesi; rasyonel bir vergi politikasının, başlıca ilkelerinden biridir.

Son eğilimlere göre, "ideal vergileme"; üretimin fizik bünyesi ile, tasarruf - yatırım ilişkileri arasında, bir tutarlılık ve denge kurabilen bir mekanizmadır.

Bu mekanizmada, yüksek gelir gruplarının talebine cevap veren; genellikle, gösteriş için yapılan, "lüks tüketimin"; bu mal ve hizmetlerin, daha yüksek oranda vergilendirilmesi ile kısılması da, önemli bir problemdir.

Ancak, bu amaçla uygulanmakta olan, "yüksek gümrük resimleri" ve ithâldeki "miktar kısıtlamaları"; bu maddelerin Yurd içi fiyatlarının yükselmesine sebebiyet vermektedir.

Böylece de, bu tür üretimin, cazip bir yatırım alanı hâline gelmesinin önüne geçilememektedir.

Nihayet, uzun vadede kıt yatırılabılır kaynakların, "lüks tüketim malı" üretimine yönelmesi, daha sakıncalı görülmekte; bu nedenle, bu çeşit mal ve hizmetlerin, "Yurd içinde üretimi de"; yüksek oranlarda vergiye tâbi tutulmak istenmektedir.

Şu görüş ve mütalâalar; Etüdün, (IX) bölümünün (6) numara-
maddesinde ortaya atılan;

“lüks tüketim mallarının Gider Vergileri Camiasına alınması gerek-
tiği” konusundaki teklif ve tavsiyeleri teyid eylemekte; onlar ile benzer-
lik, beraberlik ve paralellik içerisen girmektedir.

3 — Vergi Reromunun Yönleri ve Tedbirleri :

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde öngörülen hedeflere ulaşıldığı tak-
dirde; gerek finansman ve gerekse, kamu kesiminin dengesi yönünden;
büyük ek malî fedakârlıklara ihtiyaç duyulmacağı öne sürölmektedir.

Ancak, vergi sisteminin bugünkü yapısı ile, ekonomi üzerindeki et-
kisi ve sosyal sonuçları gözönünde tutularak;

a — Yapılan fedakârlıkların âdil bir şekilde dağıtımını sağlamak;

b — Ekonominin, istenilen hızda ve yönde gelişmesi için, tasarruf-
ları arttırmak;

c — Kaynakların daha etken dağılımına yön vermek;

Amacıyla, mevcut vergi nizamında ve sisteminde, “esash bir re-
form hareketine” girişilmesi, zorunlu görölmektedir.

Bu reformda, gaye ve hedef; hâlen uygulanan vergiler manzumesi-
nin sakıncalı yönlerini düzeltmek; eksik yanlarını tamamlamak üzere;
tedbirler almak ve onları başarı ile uygulamaktır.

İkinci Beş Yıllık Plânımızda, bütün finansmanın; ekonomik yönden
sağlam ve güvenilir, “VERGİ GELİRLERİ” ile sağlanması noktasına
önem verilmiş ve bu aracın tavsiyesi yoluna gidilmiştir.

Vergi gelirlerini arttırmak amacı ile uygulanacak tedbirler başında
ise;

“Vergi İdaresinin Islâhı” ile, “Malî Kazanın Yeniden Düzenlenme-
si” ve etkisinin artırılması hususları gelmektedir.

Vergi idaresinde ve onun kontrollarında iyiye doğru sağlanacak ge-
lişmelerle; kamu gelirleri de, nöemli oranda yükseltilebilecek ve bu alan-
da gözetilen, diğer sosyal ve ekonomik ilkelere de yönelinecektir.

Malî Kaza alanında yapılacak yeniden düzenleme ile; “sür’at ve gü-
ven” artacak; ileri bir, “vergi hukuk”u nizamı yaratılacaktır.

Ayrıca, vergi sistemimizde mevcut boşlukların doldurulması hâlinde; “yeni rezervlere ve kaynaklara” ulaşılması; böylece, toplam hâsılatın artması, çoğalması ve kabarması da, imkân dahiline girecektir.

Finansman ihtiyacını karşılamak ve vergi reformu ilkelerine uygun olarak; sistemi islâh etmek için, gerekirse; “YENİ VERGİ KAYNAKLARINA DA” başvurulabileceği düşünülmektedir.

Bu kaynakların başında ise;

— Vergilendirilmeyen Lüks Tüketim Mallarının; Gider Gurubuna itnâli;

— “Katma Değer Vergisine” geçilineye kadar, İstihsâl Vergisi kapsamının, yeniden gözden geçirilmesi;

Suretiyle, sağlanacak hâsılat bulunmakta ve yer almaktadır.

(Etüd konumuz, Gider Vergileri olduğundan; yeni kaynaklar meselesinde, Tarım Sektörüne, Karayolu Ulaştırmasına; ve de, Bina ve Arazi Vergilerine, ilişkin ıslâhat eğilimleri üzerinde durulmamıştır.)

Bahsimize “Gider Vergileri Manzumesinde” uygulanması ve gerçekleştirilmesi gereken reform çalışmalarına, çaba ve gayretlerine; gayet kesin, impératif, açık ve seçik bir dil ile yön veren; İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânımızın, aşağıya aynen alınan şu cümleleri ile son verilecektir :

— “Vasıtalı Vergiler, sosyal adalet ilkesini gerçekleştirmeye yardımcı olacak şekilde gözden geçirilecek; ve sistemde, mümkün olan ölçüde, bu açıdan ayırma imkân veren;

(Katma Değer Vergisine - Taxe Sur La Valeur Ajoutée) geçiş gibi değişiklikler yapılacaktır.”

— “Gümrük Vergileri ile, (İstihsâl Vergileri) gözden geçirilerek; sınavî mamullerin maliyetlerine olumsuz etkide bulunan yönleri düzeltilmektedir.”

— “Lüks tüketimi vergilemek suretiyle; bu mallara olan talep kısılmasını ve bu alanlara yapılacak yatırımların azaltılmasını sağlayıcı yünden tedbirler alınacaktır.”

— “İstihsâl Vergisinin yerini almak üzere, daha ileri bir vergi niteliği gösteren; Katma Değer Vergisinin uygulanması hazırlıklarına başlanacaktır.”

Şimdi, Etüdün, (X) işaretli ve (1968 - 1972 Döneminde İzlenecek Vergi Politikası) başlıklı Bölümünün, hemen giriş kısmında ortaya atılan sorunun cevabını verme zamanı gelmiştir; bu da, şudur :

İncelemenin IX. bahsinde, Gider Vergileri Reformu konusunda; madde madde belirtilen ve sıralanan mütalâalar ile; 1968 - 1972 dönemini kapsayan ve kavrayan İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânımızın direktifleri ve tavsiyeleri arasındaki paralellik; tamdır, mutlak ve de, kesindir. Ana fikirleri arasında, bir çelişme de görülememektedir.

O halde, "*fikrimizi ve tezimizi bir def'a daha özetlemek lâzım geldiği takdirde*", diyebiliriz ki;

Türkiye'de, "Gider Vergileri" düzeninde ve nizamında tek çıkış ve kurtuluş yolu; Katma Değer Vergisi diye tanımlanan, "*Taxe Sur La Valeur Ajoutée*" sistemine geçme ve onu uygulamaya girişmedir.

XI — Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Armonizasyonu

Avrupa Ekonomik Topluluğu arasındaki ilişkilerde; vergi armonizasyonuna gidilmesi prensibi; Roma Andlaşmasının (99.) maddesiyle kabul edilmiş bulunduğundan; incelememize son vermeden önce; bu konu üzerinde de, biraz durmakta yararlılık görülmüştür.

1957 Roma Andlaşmasının yürürlüğe girişi ile; Avrupa Ekonomik Topluluğuna (A.E.T.) dahil devletlerin ekonomik ilişkilerinde, yeni bir çağ ve dönem açılmış; vergi armonizasyonu hareketine de, Avrupa'nın iktisadî bütünlüğü çaba ve özlemi içinde başlanmıştır.

Meselenin en ilginç yanı şudur :

Andlaşmanın (99.) maddesinde; "yalnız, muamele ve istihlâk vergileri ve bu mükellefiyetlerle ilgili malî tevzin tedbirlerinden" söz edilmekte; fakat, (vasıtasız vergilerin) armonizasyonu hususunda, açık ve seçik bir hükme yer verilmemektedir.

Ancak, zikri geçen Andlaşmanın, (100.) maddesinde sevkolunan :

"Ortak Pazarın Kuruluşu ve çalışması üzerinde etkisi olan fiskâl tasarruflar arasında yakınlaşma sağlanacaktır." şeklindeki prensip kararına göre; (Gelir Vergileri) alanında da, ahenkleştirmeye gidileceği kanısına varılmaktadır.

Halen, Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde çözümlenmesine çalışılan en önemli sorun;

“muamele vergilerinin ahenkleştirilmesidir.”

Bu hususun gerçekleştirilmesi için; yapılan teklif ve tavsiyelerin başında; muamele vergisinin, eklenen ve katılan değer” türünde bir vergi haline sokulması ve bu son aşamaya ulaşılması gelmektedir.

Bunda başarı sağlandığı takdirde; İlk Büyük Avrupa Vergisi yaratılmış olacaktır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunca, “Gider Vergileri Reformuna” ilişkin olarak hazırlanan Önprojede; şu hususlar yer almaktadır.

1 — Üye devletler, muamele vergisi konusunda; müşterek bir vergi sistemi kabul edeceklerdir.

2 — Uygulanacak ortak muamele, ya da, gider vergisi sistemi; “Artan Değer veya Eklenen kıymet” esasına istinat eyliyecektir.

3 — Bu müşterek muamele vergisi düzeninde; “istihsâlden, toptan ticarete kadar” olan alan kavranabilecektir.

4 — “Perakende ticaretin”, bu sistem içine sokulmasında; üye devletler serbest kalabileceklerdir.

Görülüyor ki, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunca; Alman tezine uygun bir muamele vergisi sistemi; son çözüm yolu olarak gösterilmekte; gider vergileri camiasında, en müttekâmil aşama olarak, “Katma veya Artan Değer Vergisi” şekli, önemle ve ısrarla tavsiye edilmektedir.

Etüdün, aşağıdaki bölümlerinde, Topluluk Komisyon ve Alt Komisyon çalışmaları ile; Geçiş Dönemleri konularına, daha yakın eğilme ve dokunma imkânı bulunarak; mesele biraz derinleştirilmiştir.

1 — Komisyon ve Alt Komisyon Çalışmaları :

Avrupa’da, ekonomik bütünlük ve entegrasyonun sağlanması şartlarından birisi de; üye devletler arasındaki malî politikada da, birliğe, beraberliğe ve yakınlığa varılması keyfiyetidir.

Çünkü, muhtelif devletlerde uygulanan vergi sistemleri veya manzurları;

“Hukukî yapı, prensip, tarife, kuruluş, usul ve uygulama” bakımlarından; yıllar yılı birbirlerinden farklı olarak işleyegelmiştir.

Şimdi asıl sorun; bu değişik düzenler arasında, “bir benzerlik, uygunluk, ahenk ve beraberlik” yaratma ve sağlama konusunda düğüm- lenmektedir.

İşte, bu çetin problemin çözümlenmesi görevi, Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyine verilmiştir.

Milletlerarası bir düzeyde,

“İnceleme, araştırma, tartışma, ve de, görüşmeyi” gerektiren bu görevdeki Komisyon çalışmaları; 1965 yılından itibaren, daha yoğun bir hale gelmiştir.

Vergi armonizasyonu; modern vergi ilminin ilerlemesi; rasyonel düşünce- nin gelişmesi ile; esasen, kendiliğinden gerçekleşip gitmektedir.

Ancak, 1957 tarihli Roma Andlaşmasının yürürlüğe girmesi üzerine; Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılan ülkelerin çeşitli ilişkilerinde, yeni bir çığır açılmış; bundan sonradır ki, “vergi armonizasyonu” çaba ve gayretleri, daha başka ve önemli bir nitelik kazanmaya başlamıştır.

Yıllardanberi bu konu üstüne eğilen, “Topluluk Komisyonunca”, çeşitli raporlar hazırlanmakta; bunlar, A.E.T. KONSEYİNE sunulmakta; Konsey de, bu tekliflere ve tavsiyelere dayanarak, kararlar almaktadır.

Vergi armonizasyonu meselesinde; şimdiye kadar, pek çok raporlar düzenlenmiş; fakat, problemin çözümlenmesinde, pek de olumlu, elle tutulur ve gözle görülür bir sonuca erişilememiştir.

Komisyon çalışmalarında, vasitasız ve vasıtalı vergiler; ayrı ayrı ele alınmakta; teklif ve tavsiyeler, mürettebatın cins ve nevine göre, onlara birer birer işaret edilerek, sıralanmaktadır.

İncelememiz, “*Gider Vergileri Gurubunu*” kavradığı cihetle; burada, ancak, Komisyonun, bu kategoriye girenler hakkında düzenlediği raporlar ve teklifler üzerinde durulmuştur.

Bunlar ise, “*Impôts Indirects — Vasıtalı vergiler*” manzumesine giren;

“*Taxes Sur Les Chiffres d’Affaires — Muamele vergisi*” ile,

“*Droits d’Accises*” diye tanımlanan, istihlâk resimleridir.

A.E.T. Komisyonunda, yukarıda türleri belirtilen vergilerin armonizasyonu konusu; kendi içinde teşkil edilen, üç ayrı “Alt Komisyon” marifetiyle incelettirilmektedir.

1. Alt Komisyon, yalnız, muamele vergisinin ahenkleştirilmesi;
2. Komisyon, zikri geçen verginin, sınırlarda iadesi ve usul meseleleri;
3. Komisyon ise, doğrudan doğruya, istihlâk vergileri ile iştigâl etmektedir.

2 — Geçiş Dönemleri :

Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyine sunulan Komisyonun son raporunda;

“Taxas Sur Les Chiffres d’Affaires — muamele vergileri” ile,

“Droits d’Accises — İstihlâk Resimleri” hakkında yapılan tekliflerine; çok ilginç, ve de, özel bir nitelik tyasıması hasebiyle; kısaca doku-nularak, bahsimize son verilecektir.

Bu raporun, en önemli, hem de, cesur diye tanımlanarak direkti-finin özü ve özeti şöyledir:

“Üye devletlerde, çeşitli şekiller ve adlar altında uygulanan muamele vergileri; en geç, 1er Janvier 1970 tarihine kadar ortadan kaldırılacak; bunların yerini, Taxe Sur La Valuer Ajoutée — Katma Değer Vergisi olacaktır”¹.

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğunun, şartlı bir üyesi olduğuna göre; bu kesin ve kategorik teklif karşısında; hazırlıklarımızı tamamlamak ve reformumumuzu gerçekleştirmek için, vaktimizin pek az kaldığı anlaşılmaktadır.

A.E.T. Komisyonunun, bu raporu ile güdülen amaç; (Katma Değer Vergisi ile), bir Avrupa Vergi sistemi doğurmak ve yaratmaktır.

Bunun için de, Üç Geçiş Dönemi) (étape) öngörülmüştür.

Birinci aşamada, Katma Değer Vergisi; toptan ticareti de kavrayacak bir şekilde; “Fabrication et transformation”, yani, imâl ve yarı imâl ameliyeleri üzerine oturtulacak; perakende ticaret alanında ise, her memleket, bu asıl vergi yanında; kendi bünyesine uygun bir muamele vergisi uygulamada serbest bırakılacaktır.

2. Dönemde, “önemli hasılâtı bulunmayan ve katma değer vergisi arasına katılmayan ve alınmayan istihlâk vergileri”, tasfiyeye uğratılacaktır.

1) Neuvième Rapport Général Sur l’Activité de La Communauté Page, 120.

Nihayet, Üçüncü ve Son Aşamada ise; büyük randmanlarından ötürü, muhafaza edilen, az sayıdaki, "Gider ve Nakliyat Vergileri"; Topluluğun, ortak vergi ve ulaştırma politikası çerçevesi içerisinde armonize edilerek; "Büyük Avrupa Vergisi" ne ulaşılacaktır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunun, yukarıda özetlenen teklifi; gerek, "İktisadi ve Sosyâl Komite" ve gerekse, Konsey tarafından kabul olunduğuna göre; (Katma Değer Vergisi) usulüne ve sistemine geçme sorunu; Türkiye için de, artık, hem zorunlu bir hâl almakta; hem de, ortak bir vecibenin ve taahhüdün yerine getirilmesi anluamını taşımaktadır.

Yurdumuzun, 1956 lardaki ekonomik durumu ile, bugünkü görünüşü kıyaslandığı takdirde; (Katma Değer Vergisinin) uygulanacağı düzeye ve aşamaya çoktan gelinmiş olduğu hususu da; artık, üstünde fazla durulmayacak ve tartışma yapılmayacak bir gerçek şeklinde ve niteliğinde meydana çıkmaktadır.

XII — Özet ve Sonuç

Türkiyede, Gider Vergileri Sisteminin geleceği konusunda; son sözü söylemek ve hükmü vermek için; bu vergilerin, devlet bütçesindeki yeri ve önemi; uygulanacak yeni verginin özelliği; ve de, amaç edinilmesi gereken reformun niteliği hakkında; biraz daha detaya ve derinliğe inilecek, bundan sonra, (Sonuca) erişilecektir.

1 — *Gider Vergilerinin Devlet Bütçesindeki Yeri ve Önemi :*

Çağımızda, devletin, "kamu hizmetlerini, iç ve dış emniyetini sağlama" gibi klâsik görevleri arasına; sosyâl ve ekonomik karakterde olanların da eklenmesi üzerine; bu vazifelerin görülmesi için gerekli masrafların, artmasının ve büyük meblâğlara varmanın önüne geçilememiştir.

Böylece, gittikçe kabaran, yükselen ve çoğalan devlet masraflarını karşılamak amacıyla; tek bir kaynaktan elde edilen gelirler, kâfi gelmeye başlamıştır.

İşte, bu yetersizlik, birbirinden farklı vergi nevilerinin aranılması ve uygulanmasının sebep ve saikini teşkil etmiştir.

Bir memlekette, konulan vergilerin tekmili, tümü; o ülkenin, "Vergi Sistemini" meydana ve vücuda getirmektedir.

Çağdaş eğilimlere göre; vergi sistemi, iki büyük guruba dayanan bir temel üzerinde oturtulmaktadır.

Bunlardan biri, kazanç ve iratlar üzerine konulanları toplayan, (Gelir Vergileri) zümresi ile; diğeri, çeşitli giderler, satış ve muameleler üzerine konulan vergileri ihtiva eden, (Gider Vergileri) tipi ve nev'idir.

Vergilerin bu şekilde guruplandırılması; onların ekonomik bünyelerine daha uygun bulunduğu; (Vasıtah - Vasıtasız) diye tanımlanan bölümlene ve ayırma şekline de, tercih edilmektedir.

"Gelir Vergileri"; teoride ve pratikte, bütün yönleri ve hayli derinliği ile işlendiği; ve de, prensipleri oturduğu, yerleştiği hâlde; Gider Vergilerinde, bu düzeye henüz erişilememiştir.

Başka bir deyimle, "Gider Vergileri", modern sistemler içerisinde önemli bir yer işgâl etmekle beraber; ne kuralları lâyıkıyla işlenmiş; ne de, mevzuları üzerine iyice yerleşmiş ve bindirilmiş.

Daha öncede açıklanan ve belirtilen bir hususu burada tekrarlamakta bir yararlılık umulmaktadır ki; muamele, ya da, Gider Vergilerinin, "reform ve değişiklik aşamaları", bugün dahi tamamlanamamış; en mükâmil diye gösterilen usuller, metotlar ve sistemlerin leh ve aleyhinde; fikirler, görüşler ve mutalaalar ortaya atılmış ve bunlar, mütemadiyen birbirini kovalamıştır.

Ancak, tatbikatta, hiç bir devlet; yalnız, gelir vergisi ile yetinemiştir; bu verginin yanında, ülkelere göre değişik ölçülerde ve şekillerde, (Gider Vergileri de) yerleştirilmiş ve işletilmiştir.

Devletin, gittikçe önem kazanan sosyâl ve ekonomik faaliyetlerinin gerektirdiği masrafları; tek bir tip vergiden sağlamanın imkânsızlığı; değişik türde vergilere yönelme zorunluğu; "Gider Vergileri" üstündeki ilginin, daha da artmasının nedeni olmuştur.

Kısacası, çağımızda, iktisatçıları ve maliyecileri; muamele vergileri üzerinde daha fazla durmağa zorlayan sebeplerden birisi ve başlıcası; (Welfare - State) anlamı ve kavramıdır.

Bugün, ekonomik yönden kalkınmış ülkelerde; vasıtasız vergilerin büyük rol oynamasına mukabil; az gelişmiş, ya da, gelişmiş memleketler-

de; "Vasıtah Vergiler", hasılât itibariyle, daha önde gelmekte ve ağırlığını hissettirmektedir.

Çünkü, ekonomik kalkınmanın düşük, vergi idare mekanizmasının gevşek, vergi ahlâkı ve şuurunun yerleşmemiş olduğu hâllerde; "gelir ve servet" üzerine dayatılan vergilerle, yeteri kadar hasılât sağlanamamakta; o zaman, devletin kamu hizmetlerinin gerektirdiği masrafları; tüketim giderleri ve harcamaları oranında; fertler arasında paylaştırma yoluna başvurulmaktadır.

İşte, bu zorunluğun bir sonucu olarak ki; Gider Vergileri, çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında; çok eski tarihlerde girmişler ve el'anda, yerlerini muhafaza etmişlerdir.

Günümüz malî politikasında; gider vergilerinin, gelir vergileri ile aynı önemde; ya da daha fazla bir bağlantı ve derecede uygulandığı memleketler görülmekte ve bu politika; başarı ile yürütölmektedir.

Anglo-Sakson vergi sistemlerinde; "şahsi gelir ve kurumlar vergileri", hâkim durumda bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletlerinde; genel bütçe hasılatında, gelir vergisinin payı; İkinci Dünya Savaşından önce % 50 oranında iken; bugün bu nisbet, gittikçe yükselmektedir.

İngiltere, Hollanda, İsviçre ve Skandinavya Devletlerinde; kamu varidatı içinde; "Gelir Vergisinin" önplânda geldiği bilinmektedir.

Almanyada, gelir ile gider vregileri arasındaki ilişki; dengeli bir hâlde, yaklaşık olarak, % 50 oranını vermektedir.

Oysaki, Fransa, İtalya ve İspanya gibi lâtın Avrupa Devletlerinin vergi sistemleri içinde; "Gider Vergileri"; daha hâkim bir niteliğe ve karaktere bürünmektedir.

Türkiyede, gider vergileri; genel bütçe gelirlerinin % 20 - 25 ini; yani, beşte ve dörtte birini sağladığına göre; "vasıtah vergilerimiz" arasında, küçümsenmeyecek bir değerdendir.

Çeşitli memleketlerin vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru hâline gelen gider vergilerinin; "yüksek verimliliği" nin yanı sıra; fiyatlara katılmak suretiyle, "görölmezlik - invisibilité" vasfı ve hassası da; üzerinde ayrıca durulmağa lâayık bir keyfiyettir.

“Masraf üzerine” honulan bu verginin; modern vergi nizamı içinde, bir çok memleketlerde; yıllar yılı, yerini muhafaza ederek, hatta, kuvvetlendirerek, uygulanması; bu özelliği ve niteliğinin neticesidir.

Ancak, aynı kaynaktan, yani, toplam milli gelirden; bir taraftan, (gelir vergisi); öte yandan, (masraf vergisi) adı altında, kamu idaresine ve sektörüne pay ayrılırken; bu vergi gurupları arasında bir bağlantı ve denge kurulması da; rasyonel bir vergi sisteminin ve düzeninin ilk şartıdır.

Bu dengenin, ölçüsü, derecesi ve miyarı ise; memleketin, ekonomik, sosyal ve finansâl bünyesidir, yapısıdır.

Şöyle ki, sanayii ve tarımı ile, ekonomik dengesini ve bütünlüğünü kurmuş; yurd içinde ve dışındaki sermaye ve değer hareketlerini düzenlemiş; bir kelime ile, “iktisaden kalkınmış” olan devletlerde; modern anlamı ile, (gelir vergisinin) yerleşmesi ve gelişmesi, daha kolaylıkla mümkün olmaktadır.

Hâl böyle iken; ekonomik yönden gelişmiş ülkelerde bile; gelir ve servet üzerinden alınan vergilere nazaran; ikinci sırada ve derecede kalmakla beraber; önemli bir kaynak olarak, “gider vergilerinden de” vazgeçilememektedir.

Kalkınma ve gelişme hâlinde bulunan memleketlere gelince; bu ülkelerde:

- 1 — Genel tasarrufu ve sermaye birikimini;
- 2 — Hızlı bir ekonoomik inkişafı;
- 3 — İdari kolaylığı ve tahsil üstünlüğünü;

Sağlamak amacıyla; “muamele ve istihsâl vergilerine” daima önem verilmektedir.

Öte yandan, gider vergileri uygulaması yoluyla da; halkın, geniş çapta ve yüksek nisbetlerde alınan gelir vergilerine karşı olan muhalefetleri ve allerjileri önlenmektedir.

“Masraf, ya da, Gider” üzerine oturtulan kamu alacağının mihverini ve belkemiğini; muamele ve istihsâl vergileri teşkil etmektedir.

“Gider Gurubu” içinde; hem kurallarının açıklığı ve seçikliği; hem de, sağladığı hasılatın çokluğu ve üstünlüğü ile; en önemli yeri ve sırayı alan, muamele vergisidir.

Muamele vergileri, bugünkü modern anlamı ve şekli ile; Birinci Dünya Savaşı sonunda, Almanyada denenmiş ve yerleşmiş; oradan, Fransaya ve diğer ülkelere yayılarak; kamu maliyesini ve Hazinesini besleyen en önemli kaynaklardan birini teşkil etmiştir.

Ne varki, 50 seneyi aşan bir uygulama dönemine rağmen; incelemesini yaptığımız verginin kuralları ve prensipleri; bugün dahi, tartışma konusu olmaktan kurtulamamış, “mükemmel ve ideal” şeklini de, alamamıştır.

Ancak, bu vergi alanında, bugün yerleşmiş bir gerçek varsa; o da, “*Yayılı - Impôt En Cascade*” tarzından ve biçiminden; “*Tek Sayfalı veya Toplu*” türüne, oradan da,

“*Taxe Sur La Valeur Ajoutée - Katma veya Eklenen Değer Vergisi*” tipine ve sistemine geçilmekte olduğu hususudur.

Buraya kadar verilen açıklamalar; Türk vergi nizamı ve düzeni içinde de; “Gider Gurubunun ve Nev’inin” karakterini ve vazgeçilmez önemini göstermekle kalmamakta; ayrıca, bu alanda yapılması gereken “reformun” niteliğine de dokunmaktadır.

O ise, bir kısım kalkınmış ülkelerin ve de Ortak Pazar Üyelerinin; uyguladıkları ve çok iyi sonuçlar aldıkları, “Eklenen veya Katılan Değer Vergisi” uygulama hazırlıklarının bitirilmesi ve sona erdirilmesidir.

Kaldı ki, bu husus, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânımızda da; açık ve seçik bir şekilde belirtilmiş; aynen:

“İstihşâl Vergisinin yerini almak üzere; daha ileri bir vergi tekniği gösteren Katma Değer Vergisinin hazırlıklarına Başlanacaktır.” denilmek suretiyle; kesin ve kategorik bir direktif verilmiştir.

2 — Uygulanacak Yeni Verginin Özelliği :

Konumuzun sonuna yaklaşmak üzere bulunduğumuz bir sırada; *Taxe Sur La Valeur Ajoutée (T.V.A.)*; yani Eklenen Değer Vergisinin karakteristik noktalarını özetlemek gerekmektedir.

Sistemin esasında, her firmanın, üretim ve dağıtım işleminde; mal ve hizmetlere kattığı değer üzerinden vergilendirilmesi amaç edinilmiş; bir teşebbüste, değer yaratılması keyfiyeti de, “net muamele” tabiri ile isimlendirilmiştir.

Verginin matrahını; mamûl malın, "satış tutarı", yani, gayrı safi hasılât ile; üretimde kullanılmak üzere satın alınan ham ve yardımcı maddelerin ve işçi ücretlerinin "maliyet bedeli" arasındaki fark teşkil etmektedir.

Böylece, "Eklenen Değer", başka bir deyimle; emtea ve hizmetlerin, vergiye tabi üretim veya imâl sırasında; her bir işletmede veya iş yerinde, eskisine ilâveten kazandığı "fazla kıymet";

(İşçi ücreti, sermaye faizi, kira ve kâr gibi) unsurların toplamına eşit gelmektedir.

Katma Değer Vergisinin özelliklerinden birisi de; üretim ve dağıtımın bir safhasında uygulanabildiği gibi; diğer bütün aşamalarına da teşmil edilebilmesidir.

Net muamele üzerinden vergilendirme metodunda; "Satış Hasılâtından, mubayaaların indirilmesi", çıkarılması suretiyle matrah bulunduğu; buna, (İndirmeli Usul) denilmektedir.

Bu usulde, üretim ve dağıtımın çeşitli aşamalarında, "katılan değerler toplamının"; mamûl malın nihai tüketiciye yapılan "satış fiyatına" eşit olduğu, varsayımı hakim ve galip gelmektedir.

Öte yandan, "Brüt Ciro - Satışlar Tutarı" üzerinden hesaplanan vergiden; "mubayaalar" dolayısıyla, evvelce ödenmiş vergilerin tenzili şekli de; yine matrahın tayini babında kullanılan bir başka usul olarak tatbik edilmekte ve görülmektedir.

Buna da, (Vergi İndirmeli Metod) adı verilmektedir.

Bu usulün uygulanmasında; bir firmanın, belli bir döneme ilişkin cirosu üzerinden; Brüt Muamele Vergisi sistemine göre, "vergi borcu" hesaplanmaktadır.

Sonra, bu meblâğdan, mükellefin, aynı dönemde satın aldığı emtea ve yaptırdığı hizmetlerin bedelleri ve fiyatları üstünden, kendisine intikâl eden "vergilerin toplamı" — yani, ilk ve ön vergiler — çıkarılmaktadır.

"Vergi indirme usulü"; net muamele veya ciro indirimine nazaran; daha açık ve seçik; hem de, emin bir nitelik taşıdığından; bugün ekonomik yönden kalkınmış ülkelerde, revaç görmekte ve kendisine taraftarlar çekmektedir.

Bu memleketler arasında, başta,

Taxe Sur La Valeur Ajoutée (T.V.A.) ile Fransa gelmekte; onu, Batı Almanya izlemektedir.

“Vergi indirme usulünün” yararlıkları, şu noktalarda toplanmaktadır:

— Verginin faturalarda, “açık olarak gösterilmesi” ve işletmeler muhasebelerinde ayrı hesaplarda toplanması imkân dahiline girmektedir.

— Bu açıklık; “vergi emniyetinin”, geniş bir mükellefiyet alanında, en etkili bir tarzda, kendiliğinden sağlanması demektir.

— Bütün emtea ve hizmetlerin; “aynı oran üzerinden”, eşit surette vergilendirilmesi sağlanabilmektedir.

— Bu eşitlik, farklı vergi yükünden ötürü;

“rekabetin bozulmasını” ve çığırından çıkmasını önlemektedir.

— Eklenen değer vergisi; bütün üretim ve dağıtım aşamalarına teşmli edilince; genel vergi yükünün paylaşılması bakımından;

“perakende satış muamele vergisine” benzemekte; ve aynı vergi oranının uygulanmasını gerektirmektedir.

— Ancak, bu durumda, vergi tazyiki perakendeciler üzerinde toplanmamakta; bil’akis, “bütün firmalara” dağılmaktadır.

— Böylece, hem, perakendeci mükellefler şikâyetlerinin; hem de, ‘vergi ziyanının’ önüne geçilmektedir.

Vergi indirme sisteminin, yukarıda belirtilen faydaları sağlayabilmesi için, bazı şartların da yerine getirilmesi lâzım gelmektedir.

Bunlar da; bazı endüstri ve ekonomi kolları için, “kayırmalı işlemler” uygulanmaması; işletmenin büyüklüğüne, iş hacminin genişliğine göre, “farklı vergilemelere” gidilmemesi keyfiyetidir.

Konumuzu özetlediğimiz takdirde; yukarıda da belirtildiği üzere; bugün, Kıt’a Avrupasında, “Yayıllı Muamele Vergilerinin” yerini, (Toplu veya Tek Kademeli ve Safhah) nitelikte olanlar almakta; oradan da, (Eklenen, ya da, Katılan Değer) vergilerine atlanmaktadır.

Çünkü, bu son sistemde ve aşamada; ne, “çok kademeli — yayılı” muamele vergilerinin sakıncalarına; ne de,

“toplu ve tek safhah”ların, vergi yükünü bir gurup mükelefin sırtına bindirmesi iddialarına rastlanmaktadır.

Her iki sistemin aksayan taraflarını önleyen; rantabiliteyi artıran ve uygulamada eşitliği sağlayan, “Katma Değer Vergisinin”; bugün mua-

mele vergileri türleri içinde, en mütakâmil, modern ve pratik metod vasfında görülmesinde ve gösterilmesinde; büyük bir gerçek payı bulunmaktadır.

Öyle ise, Türkiyede, “*Gider Vergileri Manzumesinde*”;

(özlenen, ideal ve amaç edinilen reformun) yönü, artık kendiliğinden belli olmaktadır.

Bu ise, Fransızların, *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* diye tanımladıkları; (*Eklenen veya Katılan Değer Vergisine*) giden yoldur.

Yurdumuzda, bir an evel, bu sisteme geçmek için; ciddi bir hamle yapılması ve onun uygulanması şarttır.

Bu kanımızda, büyük bir isabet payı bulunduğu; memleketimizin ekonomik refahı ve gelişmesi ile ilgili önemli bir Belgenin kayıtları ile de doğrulanmaktadır.

Zira, *İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planımızda* da; bu zorunluluğa — yani, katma değer vergisine geçme mecburiyetine — *kesin ve kategorik ifadelerle* parmak basılmıştır.

3 — Amaç Edinilmesi Gereken Reformun Niteliği :

Bu Etüdün, I. — IX. Bölümlerinde verilen açıklamaların incelenmesinden de anlaşılacağı üzere; Gider Vergileri Sistemimiz, 1957 den, bugüne kadar sürüp giden uygulamalara rağmen;

a — Mevzularına tamamen yerleşmemiş;

b — Ekonomiyi ve yerli sanayimizi kalkındıracak bir niteliğe bürünmemiş;

c — Modern, pratik, tekniği kuvvetli ve rasyonel bir vergiden beklenen ve özlenen hasılayı verememiş;

d — Sosyal adaleti gerçekleştirememiş;

e — Vergi ziyanının yaygın hâle gelmesini önleyememiş;

f — Zaman zaman yapılan değişikliklerle; metin ve anlam yönlerinden; içinden çıkılmaz, girift, kavranması güç; ve de, çeşitli komplikasyonlar ve anlaşmazlıklar yaratan bir hâle gelmiştir.

Mevcut sistemin, daha mütakâmil bir şekle dönüştürülmesi ise; bugün için, kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Kaldı ki, Gider Vergilerimizde reform ihtiyacı; İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında da öngörülerek; bu husustaki arzu ve eğilimler, şu ifadelerde dile getirilmiştir:

“İstihşâl Vergisinin yerini almak üzere; daha ileri bir vergi niteliği gösteren (Katma Değer Vergisinin) uygulanması hazırlıklarını başlanacaktır.”

Bu durumda, bizim de, tavsiye ve temennimizi bir daha belirtmekte ve tekrarlamakta yararlılık umulmaktadır:

Kalkınma Plânında işaret edilen *“hazırlıkların”*, bir an evvel bitirilmesi; bütün iktisatçılarımızın ve maliyecilerimizin tek amacı olmalıdır.

Zira, Türkiyede, Vasıtalı Vergiler alanında; İkinci Reform çaba ve gayret hareketlerinde, çok geç kalınmıştır.

Öte yandan, memleketimizin, *“şartlı bir Üye”* olarak katıldığı; Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyince en son verilen Kararın muhtevası da; gözden uzak tutulmamalıdır.

Bu karar şudur :

“Üye devletlerde, çeşitli şekiller ve adlar altında uygulanan muamele vergileri; en geç, 1er Janvier 1970 tarihine kadar ortadan kaldırılacak; bunların yerini, Taxe Sur La Valeur Ajoutée — Katma Değer Vergisi alacaktır.”

Bu kesin ve kategorik Karar karşısında; hazırlıklarımızı tamamlayacak ve reformumuzu gerçekleştirecek vaktimizin, pek az kaldığı anlaşılmaktadır.

Etüdümüzün (*Sonuç Kısmında*), bir def'a daha tekrar etmek lâzım geldiği takdirde; Gider vergilerinin tümünü, tekmilini kavrayacak reform çalışmalarının; şu noktalar üzerinde teksifi zorunludur:

1 : — İlk istihşâl maddelerinin vergilendirilmesi yerine; mamûl emteada, *“Katma Değer Vergisi”* yoluna gidilmelidir.

2 : — İlmi, pratik, insicamlı ve vahdetli bir tertip ve düzenden yoksun bulunan,

“Vergiye Tabi Maddeleri Gösterir Tabloların”; yeni baştan ele alınması zamanı, çoktan gelmiş ve geçmiştir.

O şekilde ki, bu Tablolarda yazılı emtea arasına;

“Gıda, Deri, İlâç, Tahta ve Mobilya Sanayii Mamûlleri ile; Kitap, Gazete ve de Dergilerin” sokulup sokulmayacakları — yani, vergilendirilmeleri — hususunun; açık ve seçik bir şekilde tartışması yapılmalıdır.

3 : — Bir çok eksikliklerle ve noksanlıklarla muallel bulunan, “Nakliyat Vergileri” bölümü; tekrar revizyona tabi tutulmalıdır. Bu yolda, haksız rekabeti önleyici tedbirlere, hemen tevessül olunmalıdır.

4 : — İspirto, Alkollü İçkiler, Tütün, Tuz ve Çay gibi Tekel Maddeleri ile Şekerin; Gider Vergileri camiasına alınmasında yararlılık umulmaktadır.

5 : — Öte yandan, “Coca Cola, Gazoz ve Meyve Suları gibi çeşitli Alkolsüz İçkiler ile Vermutun” vergi mevzuuna ithali hususundaki eğilimlerde; isabet ve gerçeklik payı olup olmadığı üstünde, dikkat ve hassasiyetle durulmalıdır.

6 : — Lüks Tüketim Maddelerinin ve bunlar yanında;

“Buzdolabı, Çamaşır Makinesi, Elektrik Süpürgesi, Televizyon Cihazı, Yazı ve Hesap Makineleri v.b. gibi malların” vergilendirilmesi cihetine gidilmesi, elzem ve zaruridir.

7 : — Bu arada,, bütün vergi nisbetlerinin tekrar gözden geçirilerek; yerli sanayiimizi sıkmayacak, makûl bir hâdde tutulması; özellikle tavsiyeye değer görülmektedir.

8 : — 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda; vergi kaçakçılığını önleyici etkili tedbirler öngörülemediği ve yeterli idarî kontrol mekanizması da, işletilememiştir.

12 senelik uygulamada; vasıtalı vergilerimizden, beklenen verim ve randmanın alınmaması nedenleri arasında; vergi kaçakçılığının yaygınlığı da, büyük rol oynamaktadır.

Bu itibarla, vergi ziyamı, asgari seviyeye indirecek etkili tedbir ve çarelerin araştırılması, bulunması, ve de, tatbiki hâlinde; “hasilâtın”, o nisbette artacağına, muhakkak nazarıyla bakılmaktadır.