

## EKONOMİK GELİŞME DÖNEMLERİ İÇİNDE VERGİ BÜNYESİNDE DEĞİŞMELER

Dr. İhan ÖZER  
Maliye Başmüfettişi

Bugün, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri mukayese edildiğinde, hemen hepsinde benzer vergiler bulunmakla beraber, bu vergilerden elde edilen hasılâtın aynı oranlarda olmadığı dikkati çeker. Gelişmiş ülkelerin vergiciliğinde gelire dayanıldığı halde, gelişmekte olan memleketler tüketimi hedef alan vergilere yönelmişlerdir. Şüphesiz bu durumun çeşitli nedenleri vardır. Hemen hemen her memleket, gelir vergilerinin, masraf vergilerine üstün olduğunu bildiği halde, az gelişmiş ülkeler gelir vergiciliğinde başarılı olamamışlar, uzun bir süre vasıtalı vergileri kullanmak zorunda kalmışlardır.

Bizde de genellikle vergi sistemimizin vasıtalı vergilere dayanması tenkit konusu yapılmaktadır. Her yıl bütçe görüşmelerinde bu konu ortaya getirilmekte ve vasıtalı vergiler aleyhine bütün klâsik maliye görüşleri ileri sürülmektedir. Bu vergilerin, az gelimli gruplara menfi etkisi (adalet prensibine aykırılığı), fiatları yükseltici etkisi, (talep elâstikliği) konuları tartışılmakta ve gelirin vergilendirilmesi lehine fikirler beyan edilmekte; bu vergiye özlem duyguları ifade edilmektedir.

Aslında, sadece "müterakkiyet" usulünün tatbikine imkân vermesi dahi gelir vergisinin lehine mütalâalar yazılmasını mümkün kılmaktadır. Az gelişmiş ülkelerin, hemen hepsinde, gelir vergisi mevcut olduğu halde, bu vergi ekonomik, malî, sosyal, tarihî nedenlerle "âdil ve verimli" bir şekilde kullanılamamaktadır. Bu milletler, çok çaba sarfetmelerine rağmen gelir vergisinde, meselâ bir kaçakçılığı dahi önleyememişlerdir. Gelirin başarılı bir şekilde vergilendirilmesi, diğer bir çok sosyal ve idarî yapının ve müessesenin yüksek bir seviyeye ulaşması ile mümkündür. Halkta âmme hizmetlerine iştirak şuuru gelişmeden, vergiciliğin temel felsefesi anlaşılmadan, okur, yazarlık nisbeti artmadan, şirketleşme, ban-

kacılık ve muhasebecilik meslekleri gelişmeden, âdil bir vergi sistemi bütün unsurları ile faaliyet göstermeden, gelir vergiciliğinde başarılı olmak imkânları hemen hemen yok gibidir.

Memleketimiz de, bir süre, âdeta mecburen vasıtalı vergilere bağlı kalacaktır. Bu durum ekonomik gelişmenin bir sonucudur. Kalkınmanın belli bir safhasında, istihsal, gümrük ve hizmet vergilerinden aşırı derecede istifade zorunludur. Adı geçen vergilerin tahsilindeki kolaylık, bunların tercihinde başlıca sebebi teşkil etmektedir. Bizim gibi, gelişmekte olan ülkelerin hemen hepsinde, vasıtalı vergiler, kamu gelirleri içinde daima yüksek nisbetlerle yer almışlardır.

#### I — Ekonomik gelişme safhaları :

Bütün cemiyetler, ekonomik kalkınmaları sırasında, bugün sayıları (6) ya varan safhalar geçirmektedirler; gelişmekte olan memleketler de, bu safhalardan herhangi biri içinde bulunmaktadırlar. Gelişme safhalarını inceleyen W. W. Rostow, bu safhaların özelliklerini, her safhanın meselelerini ve nihayetle ulaşılan merhaleden sonra ortaya çıkacak sorunları ortaya koymaktadır. Biz de bu klâsik görüşün genel çerçevesi içinde izahlarımızı geliştireceğiz.

##### a) Geleneksel Cemiyet :

Gelişmemiş ülkelerde müşahede edilen unsurlar, fazlasiyle böyle bir cemiyette mevcuttur. İlmî şüphecilik ve teknolojik gelişme bahis konusu değildir. Buna rağmen, ekonomide bir istihsal artışı görülmektedir; bu artış, siyasi ve sosyal duruma, merkezî idarenin yeteneklerine, ulaştırma imkânlarına ve dış ticarete bağlıdır. Nüfus ve gelir, ziraî sektöre, tabiat şartlarına ve harp ve hastalıklara bağlıdır. İstihsal mahduttur, yatırımlar ziraate yönelmiştir.

##### b) Harekete geçme hazırlıkları :

Bu safhada, gelişmenin başlaması için gereken şartlar hazırlanmaktadır. Bu devrede, ekonomik gelişmenin faydaları anlaşılmalıdır. Yeni nesillere daha iyi bir hayat hazırlamak, genel refahı sağlamak, özel menfaatlerle bunları bağdaştırmak fikirleri gelişmektedir. Öğrenim imkânları artmaktadır. Tasarruflar harekete geçmiş, bankalar ve nakliyat gelişmiş; diğer ülkelere yatırımlar hızlanmıştır. İç ve dış ticaretin ufukları genişlemiştir. Yeni metodlarla fabrikasyon fikri doğmuştur. Tesiri fazla

merkeziyetçi bir millî devlet kurulmuş, iktisadî bünyede ve sosyal kıymetlerde büyük değişmeler görülmektedir.

c) *Harekete geçme merhalesi :*

Memleketimizin halen içinde bulunduğu bu safhada, gelişmeye mâni olan bütün engeller ve mukavemetler yıkılmıştır. Ekonomik gelişmeyi sağlayacak bütün güçler faaliyet halindedir. İşletmelerin kârlarının yatırıma hasredilmesi (otofinansman) halinde, ilerdeki yıllarda büyük menfaatler sağlanacağı anlaşılmıştır.

Bu dönemle, yeni sanayi kolları süratle gelişmektedir; her sanayinin başlaması, sadece sermaye birikimi, ziraat ve sanayide teknolojik inkişaf değil, aynı zamanda ekonomik modernizasyonun benimsenmesi ve bunları yürütecek siyasî iktidarların başa geçmesi ile mümkün olmuştur.

Harekete geçme safhasında, tasarruf ve bunun sonucu yatırımlar, millî gelirin yüzde onuna veya daha fazlasına çıkabilmiştir. Sermaye yatırımları için, dış sermayenin ithali zarureti ortaya çıkmaktadır.

Bu dönemle, yeni sanayi kolaları süratle gelişmektedir; her sanayi yeni yeni iş kollarını faaliyete geçirmekte ve her yatırımın bir büyük kısım hasılâsı yine yatırıma gitmektedir. Fabrika işçileri için yeni yeni ihtiyaçlar doğmakta ve hizmet talebi artmaktadır. Şehirleşme görülmekte, sanayi bölgeleri kurulmakta, genişlemektedir.

Müteşebbis sınıfı büyümekte, geliri artmakta, özel sektör sermayesi birikmekte ve yatırılmaktadır. İktisadî faaliyette, daha önce kullanılmayan tabii kaynaklardan ve üretim metodlarından istifade ediliyor. Ziraat mahsuller, çok büyük ölçüde pazarlanıyor; ziraat üretiminde de, sanayideki gibi yeni metodlar deneniyor; yeni tarım üretim tekniklerini kullanan ziraatçı sayısı artıyor. Tarımla uğraşan halk, modern fikre, yaşamağa alışıyor; cemiyet modernleşiyor; cemiyetin sosyal-ekonomik yapısı değişiyor. 30-40 yıllık bir dönemde, hızlı bir gelişmenin yarattığı sonuçlar ortaya çıkıyor.

d) *Olgunluğa gidış :*

Muntazam bir şekilde gelişmeye başlayan ekonomik hayat, modern teknolojinin yaygınlaşması ile, kuvvetli ve uzun bir gelişme devresine girmektedir. Her yıl, millî gelirin %10-20 kadarı devamlı şekilde yatırıma ayrılır; gayri safi millî hasılâdaki yıllık artışlar, nüfus artışının oldukça

ça üstünde seyrederek. Yeni yatırımların hızlı gelişmesine mukabil, eski yatırımlar duraklar, hattâ istihalleri düşebilir.

Ekonominin, milletlerarası ekonomide yeri ve sözü vardır. Uzun yıllar ithal edilen bir çok mââmül mal, artık memlekette yapılmaktadır; buna rağmen dış ticaret hadleri artmıştır. Yeni ithâl ihtiyaçları doğmuştur; bunları karşılamak için yeni ihraç malları ortaya çıkmıştır.

Yeni ve eski muvazenesi sağlanmış; kıymet hükümleri sür'atle değişmiştir. Demiryolu, demir, kömür, ağır makine sanayiinden; makinalı âletlere, kimyevi maddelere, elektrik teçhizatına dönüşüm olmuştur.

Bu safhada bir ekonomi, kendi harekete geçmesine kuvvet veren ilk sanayi faaliyetlerinden daha öteye gitmekte ve modern teknolojinin en ileri nimetlerini benimsiyerek, bu teknolojiyi kendi kaynaklarına uygulamaktadır. Sanayide teknik maharet ve müteşebbisin olumlu faaliyetleri yer alır; memlekette üretilmeyen ham madde ve madenler ithal edilip, mââmül hale sokulur.

#### e) Kitle istihlâki çağı :

Bu safhada bir çok sektör, tüketim malları ve mââmülleri istihsaline dönmüştür. Hizmetler de hep tüketici düşünülerek geliştirilmiştir.

Bu devrede, fert başına düşen gelir o şekilde artmıştır ki, bir çok kimse gıda, giyecek ve mesken gibi temel ihtiyaçlarını tam bir şekilde karşılamış ve artan geliri ile de daha ileri bir tüketim düzeyine ulaşmıştır. Şehir nüfusu artmış; ikinci otomobil ve mesken ihtiyacı görülmüştür.

Artan kaynakların, sosyal refah ve emniyet için kullanılması cihetine gidilmiştir. Refah devleti doğmuştur.

Kaynaklar, kitle istihlâkine yönelmiştir; Cemiyette sonsuz bir tüketim hevesi doğmuştur; birçok lüzumlu-lüzumsuz mal üretilmekte ve tüketilmektedir. Seri halinde ucuz imalât devri başlamıştır; hemen herkeste ucuz otomobil vardır; birçok eşya (radyo, bisiklet, dikiş makinası, buzdolabı, çeşitli elektrikli eşya) harcıalem mallar listesine girmiş ve bütün aileler tarafından satın alınacak derecede fiatları ucuzlamıştır.

#### f) İstihlâkin ötesi :

Son yıllarda Birleşik Amerika, kitle istihlâki dönemini de aşmıştır. Ekonomik emniyet ve kitle tüketim dönemlerinden sonra, bu ülkede "sosyal değer" anlayışı gelişmiştir. Toplumun bütün üyeleri, bir aile imiş

gibi, sosyal kıymetlerine ve avantajlarına daha fazla ehemmiyet vermektendirler. Yeni müzeler, senfoni orkestraları, resme ehemmiyet veriş, mimaride yeni gelişmeler, topluma birşeyler bırakabilme çabaları yeni bir ekonomik aşamadır. Şehir halkları için sağlanan imkânlar, kasaba ve köylere de dağıtılmak istenmektedir. Tabiat güzelliğinin muhafazası, nehir-göl kirlenmeleri ile mücadele, fakirliğin önlenmesinin bir numaralı mesele olarak ele alınması bu yeni dönemin belirtileridir.

Bu dönemlerden her cemiyetin mutlaka geçmesi gerekiyor; dönemler kısa veya uzun olabilir. Gelişmenin sonuçları millî gelir artışı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dinamik bir istihlâk teorisinde, (tüketim, tasarruf ve yatırım ilişkileri) ile (gelir dağılımı) ve (istihsal ile tüketim ve yatırım) ilgilerinin sağlam kurulması icab ediyor. Bu ilgilerin sağlamlığı ölçüsünde, ekonomik gelişme süratlenmekte, bu gelişmenin faydalarından bütün toplum yararlanmaktadır.

g) 2000 yılında ekonomik gelişme :

30 yıl sonra dünya nüfusunun 6-8 milyara ulaşacağı tahmin ediliyor. Yine tahmin ediliyor ki bu nüfus bugüne göre daha müreffeh bir şekilde yaşayacaktır. 2000 yılına ait bazı tahminlere göre;

Çalışmada; iş günü 7,5 saat; iş haftası 4 gün; resmi tatil 10 hafta, hafta sonu tatil süresi 3 gün,

Teknikte; otomatik çeviri makinaları, güvenilir meteoroloji tahminleri, bilgilerin toplu olarak çalışması, plâstik ve elektronik insan organları, bakteri ve virüslerin yok edilmesi vs.

Fert başına GSMH; ABD, 10160, Japonya 8590, Batı Almanya 7790, Kanada 7070, Fransa 6830, B. Britanya 6630, SSCB 4650, İtalya 4450, Çin 321, Hindistan 270 dolar.

Sanayileşme ötesi toplumlar : ABD, Japonya, Kanada, İskandinavya, İsviçre, Fransa, Batı Almanya, Hollanda, Belçika, Lüksemburg.

Bu safhaya yeni erişenler : B. Britanya, Sovyetler Birliği, İtalya, Avusturya, D. Almanya, Çekoslovakya, İsrail, Avustralya, Yeni Zelanda.

Tüketim toplumları : İspanya, Portekiz, Polonya, Yugoslavya, Yunanistan, Bulgaristan, Macaristan, İrlanda, Arjantin, Venezuela, Kore, Formoza.

Sanayileşmeleri onaylanmış toplumlar : Güney Afrika, Meksika, Şili, Küba, Kolombiya, Peru, Panama, Jamaika, Vietnam, Tayland, Filipin, Türkiye, Lübnan, Irak, İran.

Belli ölçüde sanayileşmişler : Brezilya, Pakistan, Çin, Hindistan, Endonezya, B. Arap Cumhuriyeti, Nijerya.

Sanayileşme öncesi toplumları : Bütün Afrika ülkeleri, Arap ülkeleri, yukarıdaki liste dışında kalan Asya ve Lâtin Amerika ülkeleri.

## 2 — Ekonomik Gelişme ve Türkiye :

“Ekonomik Gelişmenin Merhaleleri” adlı eseriyle konuya açıklık getiren W. W. Rostow’a göre, Türkiye 1937 yılından beri (harekete geçme) safhasındadır. Yazar, harekete geçme safhasının belirtileri olarak aşağıdaki (3) noktaya ehemmiyet vermektedir.

- a) Millî gelirin % 10 undan fazlasının istihsal yatırımlarına tahsisi,
- b) Yüksek hızla gelişen bir veya birkaç sanayi sektörünün kurulması,
- c) Gelişmede devamlılığı sağlayacak siyasî, sosyal ve idarî bünyenin sağlamlığı,

Memleketimiz yönünden ekonomik gelişmede (harekete geçme) safhasının başlangıcı 1937 olarak alınabilir; zira bu yıllarda ilk defa plâna uygun temel yatırımlar yapılmaya başlanmış (demiryolları ve bazı limanlar), bir iki sanayi sektörüne, (tekstil, şeker) sürükleyici rol oynama imkânı verilmiştir. Ancak, 2 ci Dünya Savaşı ve onu takip eden yıllarda, ekonomik gelişme duraklamış; hatta gerilemiştir. İstihsallerden çekilmiş ve tamamen tüketici duruma geçmiş bir askeri gücün mevcudiyeti, gelişmede (üretim ve tüketim uygunluğunun sağlanması) nı önlemiş; sermaye birikimini ve yatırımları sağlayacak tasarruflar yok olmuştur. Kamu sektörünün yapabileceği yatırımlar ise, mevcut dış tehlikeler sebebiyle ertelenmiş ve bütün fonlar yurt savunması hizmetine hasredilmiştir.

1955 yılından sonra, ithalât ikâmesine yönelik bir yatırım politikası güdülmüştür. Bize göre, memleketimiz için hakiki (harekete geçiş), bu tarihte başlamaktadır.

Belirtmek gerekir ki, 1955-1970 döneminde Türkiye’nin ekonomik ve buna bağlı sosyal görüşünde büyük değişiklikler olmuştur. Önce hiçbir ekonomik ve sosyal tercihe dayanmayan, daha ziyade mahalli politik zorlamalarla yapılan yatırımlar; 1962 den sonra, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak

gayesiyle yapılan plân ve programlara uyulmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

1955-1970 döneminde, memleketimizde, önemli şekilde alt yatırımlar yapılmıştır. Karayollarının gelişmesi, ulaştırma aracı adedinde artışlar, limanlar yapılması, liman-karayolu-demiryolu ilgilerinin kurulması, hep önemli adımlardır.

Bu dönemde, önceleri politik dahi olsa, şeker, çimento yatırımları gerçekleştirilmiş; birçok ana yatırımın programı yapılmıştır.

Hele plânlı döneme geçişi takiben, % 7'lik kalkınma hızını sağlamak üzere, kamu ve özel teşebbüs yatırımlarında, plân hedeflerine uygun gelişmeler görülmüştür. İç ve dış tasarruflar toplamı % 20'nin üzerine çıkmış ve sermaye birikimini sağlayan teşvik tedbirleri alınmıştır. Yabancı sermayeye birçok kolaylıklar sağlanmıştır.

Önceleri tarımsal üretimdeki artışa dayanan plân, ikinci dönemde sermaye, ödemeler dengesi açıklarının kapatılmasına, ihracatın teşvikine yönelmiştir. Tabanı ziraate dayanan sanayiye öncelik verilmiş, tekstil ve maden sanayileri gelişmeler göstermiştir.

(Harekete geçme) safhasının tam içinde bulunan memleketimizde bütün kaynakların en iyi şekilde kullanıldığı söylenemez. Son 10 yıl için, ehemmiyetli şekilde yatırımlar yapılmış insan unsurundan tam anlamı ile faydalanılmamaktadır; teknik ve sağlık elemanları yurt dışına kaçmaktadırlar. Yapılan masrafların karşılığı olan sosyal fayda sağlanamamaktadır.

Yatırımların önceliği, verimliliği de her zaman tartışılabilir konulardandır. % 7'lik kalkınma hızının % 3'ü (son yıllarda % 2,5'ü) nüfus artışı tarafından yok edilmektedir; son yıllarda % 7'lik bir hıza da ulaşamamıştır.

Gelişmenin finansmanı da az çok enflasyonla olmuştur. 1955-1958 arasında hissedilir bir enflasyon bütün sosyal kıymet hükümlerinin değiştirmiştir. Enflasyonist gelişmenin sağlayacağı gelir artışları, bütçe gelirlerine aksetmektedir. 1971 yılı gelir bütçesi de enflasyonun tesiri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Harekete geçiş safhasının ne kadar süre devam edeceği bilinmemektedir. Bu devre 40-60 yıl sürebilecektir. Bu devrede, ziraat nüfus şehirlere ve sanayiye kayacaktır; fert başına düşen gelirin de, hiç olmazsa, 750-1000 dolara yükselmesi arzu edilmektedir. Şüphesiz % 7'lik kalkınma hızının da % 10'a yükselmesi ve bu hızın gerçekleşmesi icabetmektedir. Bu suretle

ancak 2000 yılında Türkiye, sanayileşmiş ve (olgunluk çağına girmiş) bir ekonomiye sahip olabilir.

Karma ekonomi nizamının uygulandığı ülkemizde, müteşebbis gurubuna ehemmiyetli hizmetler düşmektedir. Plân yapıcılarının ve icracılarının da, zaman zaman ele geçen çok önemli fonları (örneğin işçi dövizleri gibi) en iyi şekilde kıymetlendirmeleri temenni edilir. Maden ve tarımsal ürünler sanayii, petrol ve turizm memleketimizin gelişme ümitleridir; ithal kalemleri içinde yurttaki istihalleri mümkün olanlar bulunduğuna göre, dış ödemeler dengesi sağlanabilir. Geniş sulama, elektrik yatırımları sanayileşmeyi ve bunun sonucunda, işsizliğin önlenmesini sağlayabilir. Kamu gider ve gelir politikaları ile, bu ekonomik gayeler arasında müsbet ilgilerin kurulması bütün ekonomik ve sosyal gayelerin gerçekleşmesinde en önemli rolü oynayacaktır.

### 3 — Kalkınma Plânlarımızın Finansmanı :

Memleketimiz İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı döneminin sonuna yaklaşmış bulunuyor. Birinci Plân = 1963-1967; İkinci Plân = 1968-1972 yılları arasında uygulanmış ve uygulanmaktadır.

Plân bir zaruretin sonucudur. Mahdut kaynaklardan en verimli şekilde faydalanma zorunluğundan doğmuştur. 1958 yılına kadar yürütülen ekonomik politikanın zararlı sonuçları üzerine plân fikri geliştirilmiştir. Bütçelerin açık finansmanı, enflasyon, dış ticaretin olumsuz fiat etkileri; ülkenin ancak plânlı bir kalkınma ile düzelebileceği fikrini yaymıştır.

Birinci Beş Yıllık Plân, iktisadî ve sosyal meselelerimize 15 yıllık bir dönem içinde bakmaktadır. % 7 lik bir kalkınma hızı için GSMH'nin % 16-21 inin yatırımlara tahsisi, tüketimin azalması gerektiği, âdil bir gelir dağılımı çabası sarfedileceği fikirlerini benimsemiştir. Ülkemiz az gelişmişliğin bütün ekonomik sosyal ölçülerine (işsizlik, millî gelir azlığı, ufak bir sanayi, ticaretin ağırlığı ve kârlılığı, dış ülkelere bağımlılık, hızlı bir nüfus artışı ve beslenme, öğrenim yetersizliği, tarım nüfusunun fazlalığı gibi) sığmaktadır. Plânlama bu çemberi kırmak arzusundan ortaya çıkmıştır. Plânların finansmanları konusuna ayrılan bölümlerin kısalığı her zaman dikkati çekmiştir. Yıllık programlar ve bütçe yılları başlarında çıkartılan bazı vergi kanunları, bu eksikliği önlemektedir.

#### a) Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının Finansman İlkeleri :

i) *Enflasyonsuz finansman* : Yatırımların gerçek tasarruflarla yapılması, açık finansmana baş vurulmaması, tasarruf-yatırım eşitliğinin sağlanması.



ii) *Finansman politikasında fizik denge*: Dar boğazların önlenmesi, dış yatırım mallarına olan ihtiyacın titizlikle hesaplanması,

iii) *Toplam tasarruf hacmi ile finansman ihtiyacı arasında nakdi denge*: Genel bütçe vergilerinin GSMH' ya oranının % 14 den, 1967 de 17,3 e çıkartılması.

Kamu gelirlerinde beklenen artışın sağlanması için, kamu gelirleri sisteminde yapılacak reformlar da, (Kamu gelirlerinin esnekliğe kavuşturulması; bu gelirlerin genel tasarrufu ve çalışma şevkini artırıcı şekillerde olması; enflasyona gidilmiyerek mükellefte güvenin yaratılması; lüks malların vergilendirilmesi vs.) plânda belirtilmiştir. Bunu teminen, vergi yükünün % 14 den, % 17,3'e çıkması gerekmektedir. 1963-1967 plânı "vergi tedbiri" olarak şu hususları ihtiva etmektedir.

- i) Gelir vergisinde azalan amortisman usulünün kabulü,
- ii) Yatırım indiriminin uygulanması,
- iii) Lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi,
- iv) Tarım gelirlerinin vergilenmesi,
- v) İhracatta vergi iadesinin tatbiki,
- vi) Bina-arsa-mahalli idare vergilerinin düzenlenmesi,
- vii) Katma bütçeli idarelerin gelirlerinin artırılması.

b) *İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının Finansman İlkeleri* :

Bu dönemde, ekonomik ve sosyal hedeflere uygun olarak, ekonomik istikrarsızlığa yol açmadan, âdil bir şekilde plânın finansmanı sağlamak ve tasarrufları verimli yatırımlara yöneltmek esas alınmıştır.

Mevcut vergi sisteminin, sosyal açıdan olduğu gibi, ekonomik ve malî yönlerden de yetersizliklerinin giderilmesi ve ihtiyacı karşılayacak niteliğe kavuşturulması prensipleri benimsenmiştir.

Bu arada, dikey ve yatay vergi adâletinin sağlanması, fedakârlıkta eşitlik fikrinin benimsetilmesi, gerçek vergi ödeme gücüne yaklaşılması ve vergi kayıplarının önlenmesine çaba sarfedileceği plâna kaydedilmiştir.

Mevcut vergiler tenkit konusu yapılmakta ve gelir sisteminin beğenilmeyen yönleri de belirtilmektedir.

i) Vergi sistemi içinde vasıtalı vergilerin payı % 70 civarındadır. Vergi yükü dağılımında adâletsizlik vardır.

ii) Tahsil edilen vasıtalı vergilerin 1967 de % 42 si, 1972 de % 36 sı ithalâta dayanan vergilerden alınmaktadır. Vergi sisteminin dış ticarete bu derece bağlı oluşu sakıncalıdır.

iii) Vergi sistemi sanayii teşvik etmemektedir. Özel teşvik tedbirleri gerekmektedir.

iv) Vergi İdaresi, vergi kontrolü, vergi kazası geliştirilmek zorundadır. Mükellef ile vergi idaresi ilgileri müsbet şekilde artmalıdır.

v) Vergilerde esneklik sağlanmalıdır.

Bu arada düşünülen vergi değişiklikleri de plâna aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

i) Arazi ve bina vergilerinde yeni bir sayım yapılması ve bu vergilerin ıslahı.

ii) Lüks tüketimin vergilendirilmesi.

ii) Katma Değer Vergisine geçinceye kadar, istihsal vergisinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi,

iv) Karayolları finansmanına, vergilerle katkıda bulunulması,

v) Tarım vergilerinin gözden geçirilmesi,

vi) Vergi yükü ağırlaşması veya hafiflemesi gereken sektörlerin iyi bir şekilde seçimi,

vii) Vasıtasız vergilere ağırlık verilmesi.

Yıllık programlar ile birlikte dikkate alındığında, bu plân ilke ve hedeflerinin, tam anlamı ile bir vergi strüktürü değişimini sağlayacağı ileri sürülemez. Nitekim 10 yıla yakın tatbikat, gelir, servet ve tüketim (masraf) vergilerinin, gelir bütçelerimiz içindeki nisbetlerinin değişmediğini, vasıtalı-vasıtasız vergi oranının 2/3 ve 1/3 nisbetlerini aynen muhafaza ettiğini göstermektedir.

Bir kısmı kanunlaşmamakla beraber, öngörülen vergi ve finansman tedbirleri, ekonomik kalkınmada en önemli malî kaynağı teşkil etmiştir. Bununla beraber, 1970 yılı devalüasyonundan sonra plânın açık finansmanına gidildiği ve bunun sonucu fiatlarda görülen artışların bir enflasyonist gidişe yol açtığı ifade edilebilir.

1971 bütçesinin gelir kalemlerinin bu düşünce ile hazırlandığı anlaşılmaktadır. Aksi halde, 1970 de 28,260 milyon olarak hesaplanan kamu gelirlerinin, 1971 de % 30'a yakın bir artış göstererek 36.150 milyon liraya yükselmesi, % 7 kalkınma hızı gerçekleşse dahi, normal bir ekonomik

düzende mümkün değildir. Gelir sistemine dahil çeşitli esneklikteki vergiler, 1970 ve 1971 yıllarında, kalkınma hızı artışına, enflasyonist gidişe, ithalât imkânlarındaki büyümeğe bağlı olarak fazla hasılat getireceklerdir.

Aşağıda, 1969 yılı gelir tahsilâtı ile, 1970 ve 1971 yılları tahminleri bir arada gösterilmiş, hangi gelirlerden, ne nisbette bir artış beklendiği belirtilmiştir.

Gelirin Nevi	1969 yılı Fiili Tahsilatı	1970 yılı Bütçe Tahmini	1971 yılı Bütçe Tahmini
Gelir Vergisi	5.168	6.750	8.650
Kurumlar Vergisi	1.267	1.800	1.950
Gayrimenkul Değer A. V.	—	—	100
Emlâk Vergisi	220	280	300
Motorlu Kara T. V.	89	150	115
Veraset ve İntikal V.	53	120	100
Emlâk Alım V.	377	575	550
Taşıt Alım V.	—	—	100
Dahilde Alınan İstihsal V.	1.688	2.890	2.500
Dahilde A. Akaryakıt İ. V.	678	1.250	1.700
Tekel Maddelerinden A. İ. V.	2.148	1.700	2.000
Bina İnşaat V.	—	—	125
Kaldırılan Vergiler	4	10	5
İşletme Vergisi	—	—	400
Dış Seyahat H. V.	270	300	—
Spor-Toto Vergisi	—	—	50
Şeker İstihlak V.	730	550	570
Banka ve Sigorta M. V.	838	1.080	1.280
P.T.T. Hizmetleri V.	75	175	90
Nakliyat Vergisi	90	200	225
Damga Vergisi	723	865	1.100
Harçlar	270	315	425
Gümrük vergisi	1.001	1.100	2.000
Akaryakıt gümrük V.	136	175	175
İthalde Alınan İst. V.	1.058	1.150	2.050
İthalde A. Akaryakıt V.	889	1.450	1.200
Ruhtım, Resmi	27	35	40
Vergi Gelirleri Toplamı	19.141	24.060	29.550
Vergi Dışı Gelirler	1.560	1.939	2.050
Özel gelirler	1.890	2.261	4.550
Genel Toplam	22.592	28.260	36.150

1971 yılı Bütçe gerekçesinde yer alan bu cetvel ve son Finansman Kanunu gerekçesi dikkate alındığında memleketimiz için ortaya çıkan (vergi strüktürü değişmesi hedefine uygunluğu tartışılabilir) bazı müşahedeleri belirtmek faydalı görülmektedir.

- 1) Gelir ve Kurumlar Vergisi, memleketimizde oturmuştur; bunların gelirleri son yıllarda hep aynı nisbeti muhafaza etmektedir.
- 2) Tüketim vergileri ve lüks vergilemede sosyal adâlet ilkesi ağır basmaktadır. Ancak, vasıtalı ve vasıtasız vergiler orantısı değiştirilememiştir. Daha uzun yıllar (15-20 sene) bu orantı aynı kalacağı benzetilmektedir.
- 3) Dış ticarete bağlı vergiler, Müşterek Pazara giriş taahhütlerine rağmen azalacağı yerde artış göstermektedirler.
- 4) Yeni vergiler vergi strüktüründe yer almaktadır; bazı vergiler kaldırılmıştır.
- 5) Sistemde temelde değişiklikler yoktur; servet vergilemesi fikri benimsenmemiştir.
- 6) Açık finansman mutlaka olacaktır. Veya kamu yatırımlarından vazgeçilecektir. Kamu yatırımlarının füzuli ve verimsiz olanları mevcuttur. Kamu gelirlerinin israfından sakınılmalıdır.
- 7) Sistemimizin tarihi gelişimi içinde, birçok verginin kaldırıldığı, birçok yeni verginin konulduğu görülür. Vergilerimizin, 50 yıllık tarihimiz içinde geçirdiği evrim inceleme konusu yapıldığı takdirde, hem ekonomik gelişme ile paralelliğinin tesbiti yapılmış olacak, hem de maliye tarihimizin önemli bir eksikliği giderilecektir.

#### 4 — Devletin gelir hissesinin değişme seviyesi :

Devletin, gayrisafi millî hasıladan alacağı hissenin değişip değişmeyeceği devamlı tartışma konusudur. Bu hissenin (diğer bir deyimle vergi yükünün) bir artış eğilimi gösterdiği şüphesizdir. Hele sosyal anlayış içinde çizilen bir devlet hizmetleri çerçevesi, önce kamu masraflarının, daha sonra devlet gelirlerinin artışlarını zaruri kılmıştır.

Profesör A. Martin ve W. A. Lewis, gelişmekte olan ülkeler için bir vergi modeli çizmişlerdir. Bu modele göre, gayrisafi millî hasılanın % 20 si kamu sektörüne vergi adıyla aktarılacaktır. % 20 nisbetin, çeşitli vergiler arasındaki dağılımı şöyle düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi	% 8,0
Arazi Vergisi	% 1,5
Veraset Vergisi	% 0,5
İhracat Vergisi	% 1,0
Gümrük ve İstihsal V.	% 7,0
Diğerleri, ücretler	% 2,0
	<hr/>
	% 20,0

Bu teklif, devlet gelirlerinin gayrisafi millî hasıla içindeki nisbetleri nin de değişmemesi esasına dayanmaktadır. Hemen belirtmelidir ki, her memleket için geçerli bir vergi sistemi uygulaması imkânı yoktur. Örneğin, bizde "ihracat vergisi" mevcut değildir; tatbiki imkânı da çok azdır. Verginin yükleneceği temeller (tax base), ekonomik ve sosyal gelişme ile değişmektedir. Dış ticaretin, şahsi gelirin, istihsalın, arazi değerlerinin gelişmesi, vergi hasılatına da etkilerde bulunur. Ekonomik gelişme, masraf-gelir açığı (expenditure-revenue gap), vergi nisbetlerindeki artışlar, enflasyon, politik istikrar hep vergi strüktürünün değişmesine yol açar. Devlet idaresinin (özellikle vergi toplayan idarelerin) müessiriyeti, mükellef gurubunun vergiye karşı yumuşak tutumu, gelir sisteminin değişmesine imkân verir.

Gelişmekte olan bazı ülkeleri ele alarak, bunlarda kamu gelirlerinin gelişme seyrini incelediğimizde, aşağıdaki müşahedeler elde edilmektedir:

- 1) Bu ülkelerin ekonomik gelişmeleri ve vergilemeleri ile ilgili miktara dayanan bilgiler eksik ve hatalıdır.
- 2) Kamu sektörünün hizmet anlayışı, sadece sosyal ihtiyaçların gelişmesine bağlı kalmayıp, çok defa ideolojik değişmelerden (devletin ideoloji değiştirmesinden) etkilenmektedir.
- 3) Gelişen ülkelerde halkın tasarruf veya tüketim temayüllerininin değişmesinin de sonuca büyük etkisi olmaktadır.

Bu sebeplerle, az gelişmiş ülkeler için belli bir vergi sistemi gelişme modeli çizilmesi oldukça güçtür. Hele, bu ülkeler değişik ekonomik-sosyal karakter arz ediyorlarsa (meselâ; petrol ihraç eden ülkelerle, Lâtin Amerika ülkeleri, Afrikanın yeni devletleri ve Asya devletleri ancak bölgesel yeknesaklığa sahiptirler; bu ülkelerin birbirleri ile mukayeseleri doğru sonuçlar vermez.) çıkacak sonuçlar bir genelleme yapılmasına imkân vermiyecektir.

Yüksek gelirlili ülkeler arasından bir (örnek ülke) seçilmesi mümkün ise de, düşük gelirliler veya orta gelirliler arasından bir örneğin (sample) bulunması zorluğu ortaya çıkan önemli sorunlardandır. Bunları da, fert başına düşen gelire göre (meselâ, \$ 250 dan aşağı, \$ 250 — \$ 500 arası, \$ 500 den fazla geliri olanlar şeklinde) ayırmak veya İngiliz, Amerika, Fransız etkisi altındaki ülkeler şeklinde tasnif etmek imkânları mevcuttur.

Az gelişmiş ülkeler üzerinde, bütün hata payları dikkate alınarak yapılan tetkikler, vergi ve millî gelir ilişkileri yönünden aşağıdaki sonuçları ortaya çıkarmıştır.

- 1) Vergi sistemi, sosyal ve kültürel tercihlere göre vasıtalı veya vasitasız vergiler üzerine oturtulur. Ekonomik gelişme ve sosyal âdâlet fikirlerine uygun şekilde, ileriye doğru büyüyen bir temayül gösterir.
- 2) Gelişen ülkelerde, ekonominin dışa açık veya kapalı oluşuna göre, vergi sistemi şekillenir. Dışa açık ekonomilerde, dış ticaret sektöründen doğan vergiler önemli hasılat getirirler; bu vergilerin kolay tahsili ve idari külfetinin azlığı tercih sebeplerindedir.
- 3) Az gelişmiş ülkelerde, şahıs başına düşen gelir o kadar azdır ki; devlet gider bütçesini, bu geliri vergilendirmek suretiyle, karşılamak imkân yoktur.
- 4) Ekonomik gelişmenin orta safhalarında, vasıtalı vergiler hâlâ en büyük yer tutarlar. Dış ticarettten doğan vasıtalı vergilerde bir azalma olduğu takdirde, dahilde alınan vasıtalı vergilerde bu azalmayı telâfi edici yönde bir gelişme olur.
- 5) Gelişme devam ettikçe, dış ticarete bağlı vergiler yerine, dahilde alınabilen vergiler geçerler.
- 6) Gayrisafi millî hasılanın fert başına 500 doları aşmadığı ülkelerin hiçbiri, gelir vergilerinden yüksek hasıla sağlayamamışlardır. Gelir vergileri GNP (GSMH) nın % 8 ini aşmamıştır.
- 7) Gelişme devam ettiği sürede, (vergi dışı gelirler hasılatında) bir azalma olacaktır.
- 8) Az gelişmiş ülkelerde, devlet gelirleri açığı, enflasyonla ve dış yardımlar veya borçlanmalar ile kapatma temayülü vardır. Bu ülkelerin, vergi dışı gelirlere bağlılığı fazladır.

5 — Ekonomik Gelişmenin Finansmanı (Masraf-Gelir Açığı)

Ekonomik gelişme sırasında en önemli bir sorun, kamu harcamalarının fazlalığı, gelirlerin yetmezliği ve bütçe açıklarıdır.

İkinci Dünya Savaşından sonra; (a) az gelişmiş ülkelerin, gelişmişlere nazaran daha büyük bir "gelir açığı"na sahip oldukları, (b) gelişme devam ettiği sürede, bu açığın daha fazla arttığı vakıaları tesbit edilmiştir. Bu ülkelerde, kamu yatırımlarının artış hızı, kamu tasarruflarından daha fazla olmuştur. Temel yatırımların, devlet tarafından yapılması zarureti bu açığı büyük ölçüde artıran bir etken olmuştur.

Celişme sırasında artan (masraf-gelir açığının) sebepleri arasında şunlar zikredilebilir.

- Sosyal gelişmeler oldukça, kamu hizmetlerine olan talepler artmaktadır. Bu taleplerin, normal devlet gelirleri ile karşılanması imkânları azdır.
- Gelişme için lüzumlu olan tasarruf hacmini, enflasyonsuz veya dış yardımsız sağlama imkânı çok hudutludur.
- Devletin rolü, ekonomik gelişme sırasında değişmektedir. Sosyal ve politik ihtiyaçlar o derece artmaktadır ki, mevcut vergilerin matrahlarını ve nisbetlerini değiştirmek, gelir elâstikliği olan konulara yönelmek gerekmektedir.

Masraf-gelir açığının, iç ve dış borçlanma ve yardımlar yoluyla kapatılması bir diğer finansman yoludur. Bunlar yapılamazsa, enflasyon yolu açıktır; para arzındaki mecburi artışlar, bazı hallerde piyasa ihtiyaçlarının karşılanmasında ve ekonomide para dışında kalmış bazı kesimlerin parasal ekonomiye girmelerinde rol oynar.

Masraf-gelir açığının, en iyi kapatılması yolu, şüphe yoktur ki, vergi bünyesinin değiştirilmesi, belli vergilerin matrahının ve nisbetinin artırılması ve bu yolla büyümenin ve gelir artışının sağlanması şeklindedir.

a) *Japonya'da vergi bünyesinde değişmeler :*

Japonya, gelişmiş bir ülke olarak vergi bünyesi değişmelerini yansıtan çok iyi bir mısaldır. Son 100 yıl içinde her çeşit gelişme merhalesini geçirmiş olan bu ülke, halen modernleşmiş ve yüksek bir kalkınma hızına ulaşmıştır.

Bu ülkede kullanılan başlıca "vergiler" in son 100 yıl içinde geçirdiği safhalar şöyledir:

Yıllar	Gümrük vergileri %	Tekel, muamele istihlak vergileri	Vasıtalı vergiler top.	Vasıtasız vergiler toplamı	Arazi vergisi	Şahsi gelir vergisi	Ticari faaliyet vergisi	Diğer gelirler
1875	3.3	5.0	8.3	83.4	83.4	0	0	8.3
1888	7.7	30.7	38.4	57.3	53.8	1.5	0	6.3
1908	10.0	52.1	62.1	34.7	20.9	7.9	5.9	3.2
1921	10.1	50.3	60.4	34.2	7.4	20.0	6.8	5.4
1935	12.6	51.0	63.6	34.3	4.8	21.4	3.1	2.1
1941	1.8	31.9	33.7	64.1	0	29.7	34.4	2.2
1949	0.1	43.5	43.6	54.1	0	44.4	9.7	0.0
1961	5.8	42.4	48.2	51.7	0	20.4	31.3	0.1

Japonya'nın vergi sistemindeki gelişmeler aşağıdaki merhaleleri göstermektedir.

- 1) Dış Ticaret sektörüne bağlı vergiler, ekonomik gelişme sırasında, millî gelir artışından daha hızlı bir artış temposu göstermiştir. Tarife nisbetlerindeki düşmeler dahi bu hızlı tempoyu etkilememiştir.
- 2) Başlangıçta ziraat sektörüne yüklenen vergiler, daha sonra süratle tüketime yönelmişlerdir.
- 3) İkinci Dünya Savaşına kadar, ticari faaliyetlerden ve şahsi gelirlerden alınan Gelir Vergileri fazla ehemmiyetli değildi. Bu vergilerde 1941 den sonra çok önemli artışlar olmuştur. Buna karşılık Arazi Vergisi ehemmiyetini tamamen kaybetmiştir.
- 4) Gelişme süratlendikçe, vasıtasız vergilerde artış olmuştur. Halbuki, iki dünya savaşı arasında Japonya'nın vergi sistemi büyük nisbette vasıtalı vergilere dayanmakta idi.

Netice olarak anlaşılmaktadır ki; vasıtalı vergilere ilk merhalede çok az ehemmiyet verildiği halde, gelişmenin ortalarında, vasıtalı vergiler ağırlıklarını hissettirmekte; ülke modernleştikçe vasıtasız vergiler (bu defa arazi vergisi yerine, gelir vergisi geçmek suretiyle) ağırlık göstermektedirler.



## 6 — Ekonomik Gelişmenin Finansmanın İdeal Şekli :

Her memleket için geçerli bir (vergi bünyesi) gelişmesi teorisini belirtmek mümkün değildir. Birçok istisnalar vazetmek suretiyle böyle bir gelişme seyri izah edilebilir. Her ülke için birbirine uygun rakama dayanan bilgiler temini de güçtür. Bölgesel hususiyetler de ayrıca ehemmiyet arzederler.

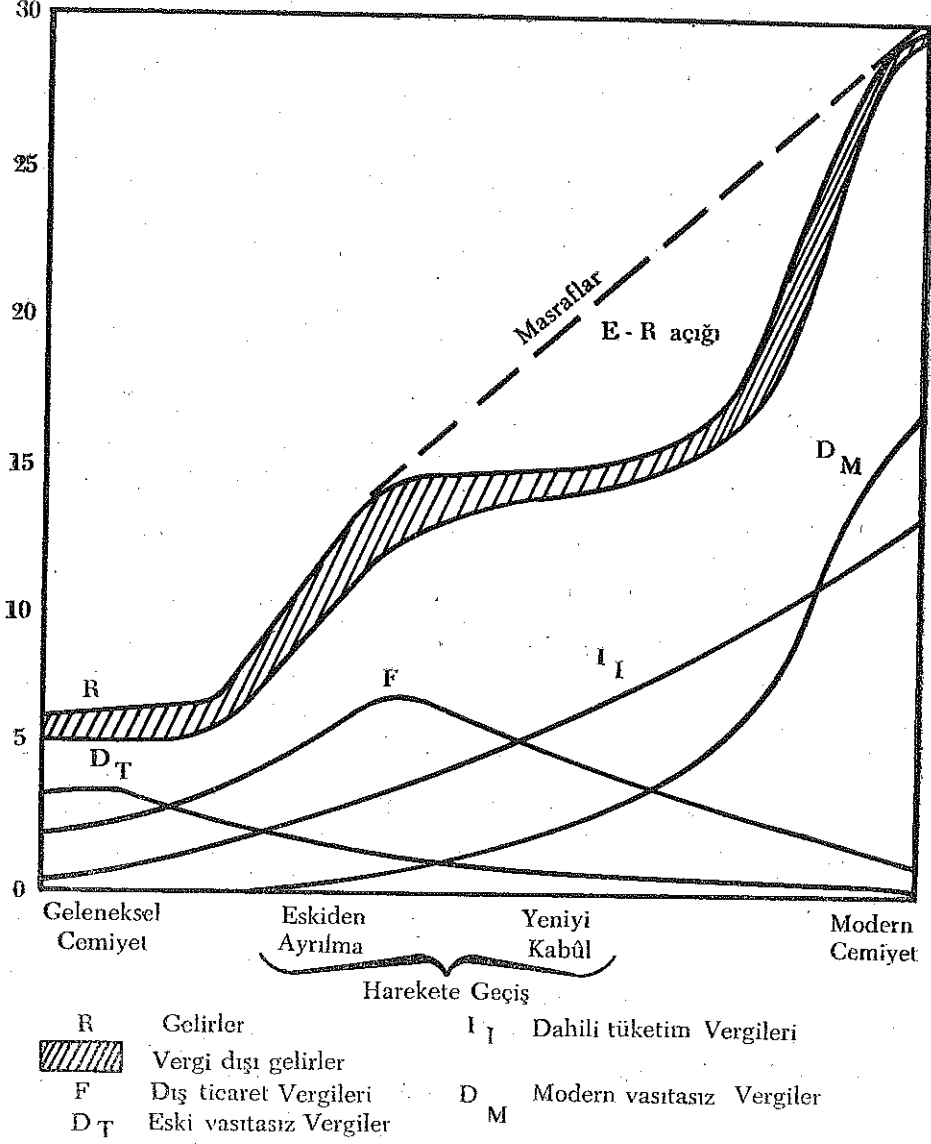
Gelişme sırasında kullanılacak vergi sisteminin ideal şekli; değişmez bir klâsik şekilden ziyade, her değişen hadiseden faydalanan bir değişir trend'i ifade eder. Diğer bir ifade ile; arzu edilen, istenilen bir sistemin belirtilmesidir.

Aşağıdaki (2) tablo, gelişme sırasında vergilerin ve devlet giderlerinin gelişme temayüllerini belirtmektedir.

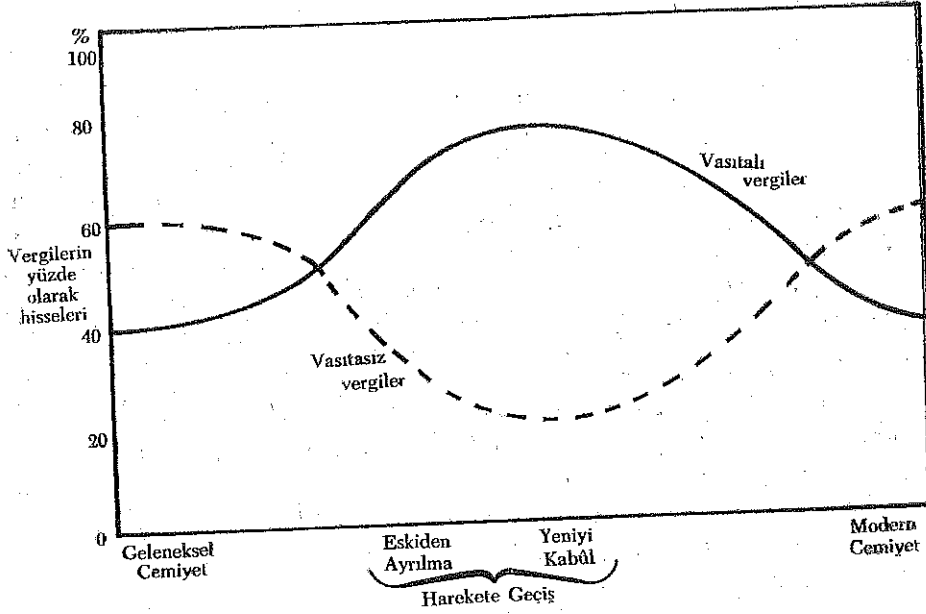
Bu iki tablo, yapılan birçok araştırmanın sonunda çizilebilmiştir; tablolara temel olan fikirler ve müşahedeler şöyle özetlenebilir.

- 1) Geleneksel cemiyetin gelirleri, vergi dışı gelirlere ve arazi-bina, hayvanlar, zirai ürünler üzerine konulan vasitasız vergilere dayanır. Zaman zaman şahıstan alınan (bizde yol vergisi gibi) direkt vergiler görülür.
- 2) Modern cemiyete doğru gelişme sırasında, bu çeşit vergilerin hasılatı azalır; bu vergilerin dayandığı millî gelir kalemlerinde de azalmalar olur.
- 3) Eskiden ayrılma (yeniyi kabul) devrelerinde, vasıtalı vergiler önemli rol oynarlar; vasıtalı / vasitasız vergilerin oranı büyür. Memleketin dış ticaret sektörünün (bilhassa ithalâtın) ehemmiyeti arttığı ölçüde, vasıtalı vergilerin hissesi de artar; yükselir.
- 4) Dış ticarete bağlı vasıtalı vergiler, modern cemiyete doğru gelişme sırasında bir azalma gösterir. Bu vergilerin (take—off==) "harekete geçiş" safhasında çok önemli rolleri vardır.
- 5) Eskiden kalma vasitasız vergilerin rolleri azalır. Servet vergilerinin (insan, hayvan ve gayrimenkullerden alınan vasitasız vergiler) modern cemiyette rolleri çok azdır.
- 6) Gelişmenin orta safhalarında, dış ticaret sektörü çok süratle bir artış gösterir; istihlâk ve muamele vergileri de artar; ancak modern cemiyete doğru gelişme devam ettikçe, "modern vasitasız vergiler" deki artış hızı, vasıtalı vergilerin artış hızından daha süratlidir.

*Vergi bünyesinin, gelişme sırasında değişmesi*



*Vasıtalı ve vasıtasız vergilerin, gelişme dönemleri içinde değişmesi*



- 7) Vergi sistemi, gelire dayanan bir esneklik kazanmıştır. Modern cemiyetler, gelir ve kurumlar vergilerinin üstünlüklerinden faydalanırlar; bu vergilerin müterakkiye tahammülü, bazı istisna ve muafıklarla donatılarak sosyal adâlet ilkesine uydurulabilmesi (verimlilik ve vergi adâleti) gibi iki önemli vergileme prensibinin tatbikine imkân vermektedir.
- 8) Modern cemiyet, artık kendi iş kaynaklarına dayanan vasıtasız ve vasıtalı vergilerden faydalanır. Dış ticaretin vergilendirilmesi sonunda hasıl olan gelirlerde çok büyük azalma olmaktadır.
- 9) Özetlemek gerekirse; vergi sisteminin dayandığı sektörler şöyle sıralanabilir. (a) Tarım, (b) Dış ticaret, (c) tüketim harcamaları, (d) gelir vergileri.

Genel hatları ile, ekonomik ve sosyal gelişmelere paralel olarak, vergi sistemi de değişmektedir; bu sistem gelişmesi yeknesaklık arzmemekle beraber, birçok memlekette kısa veya uzun devrelerde benzerlikler de görülebilmektedir.

#### 7 — Gelişme Sırasında Vergi Bünyesi Değişiklikleri :

a) Millî gelirleri az olan memleketlerde, vergi sisteminin geliştirilmesi imkânları da mahduttur. Zirai sektöre dayanan bir ekonomide, gelir vergisi tatbiki güçlük göstereceğinden, arazi vergisinin önemli katkı görülür. Vergi tahsilatında, (nakdi) usuller yerine (aynî) usuller görülür. Arazinin verimi ve buna dayandırılan vergilerde takdir metotları uygulanır. Bununla beraber, mükellefin beyanı ve değerlendirmesi yollarına da gidilebilir.

Zirai sektör dışında kalan, küçük imalâtın ve fabrikasyonun, vergilendirilmesinde, şuurlu bir uygulama görülür; daha ziyade büyük sanai üretimin ve belli başlı sanayi tüketim mallarının imalatçı seviyesinde vergilendirilmesi bahis konusudur. Perakendecilerin vergilendirilmesi, katma değer veya yayılı muamele vergileri tatbiki imkânı yoktur. Devlet teşebbüslerinin fiat politikası yoluyla, vergi yaratmaları; bilhassa sigara ve içki monopolleri vasıtasıyla gelir sağlanması yoluna gidilir.

Şahsi gelir vergisi, sedüler sistemi benimsemiştir. Bütün gelir kaynaklarının vergilendirilmesi yerine, belli kaynakların vergilendirilmesi bahis konusudur; neticede müterakki tarife tatbikatı tesirsiz kalacaktır. Ücretten alınan gelir vergisi, ticarî faaliyetten alınana göre daha doğrudur; büyük firmaların memur ve müstahdem vergileri çok halde gizlenebilmektedir. Yeter muhasebe usulleri olmadığından, gelir tahmini usullere (ortalama kâr veya satış usullerine) göre takdir edilir. Bu durumda; gelir vergisi satışa dayandırıldığı için, satış vergisi tesirleri gösterir.

Belirtmek gerekir ki; geliri, masrafı ve net serveti vergilendiren bir sistemi yaratmak kabildir; bu sistem mükellef beyanı esasına dayanacaktır. Gelir tarifi tam olarak yapılacak, masraf vergileri ve net servet vergisi ile ilgisi kurulacaktır. Net servet vergisinin mevcudiyeti, gelir vergisi idaresini kuvvetlendirmekte ve ve sermaye gelirin rahatlıkla beyanını temin etmektedir. Gelir vergisinde başarısız olan ülkeler dahi, net servet vergisi tatbikatında başarı sağlayabilirler. Vergi beyanına ilâveten, vergi ödemeleri de zayıflık gösterebilir.

Bu hallerde, vergi cezası sisteminin geliştirmesi düşünülebilir; vergi idaresinin müessiriyeti bu cezalara bağlıdır. Gelişmiş batı ülkelerinde vergi mahkemeleri, beyan ve ödeme doğruluğunun sağlanmasında çok önemli rol oynamışlardır. Şüphesiz kültürel ve ahlâkî gelişmenin de ih-mâl edilmez tesirleri olmuştur.

Bu güçlükler dikkate alınarak, vergi bünyesi geliştirilebilir. Muha-sebe sisteminin, vergi idaresinin ve malî kazanın büyük rolleri olacaktır. Ayrıca; mükellefe doğru beyanda bulunmak veya takdir işlerinde açıklık-dürüstlük yolunu seçmek, şartlarını hazırlamak ve vergi kaçırma imkânla-rını azaltmak, suretiyle de gelişme sağlanabilecektir.

Bu dönemde, mal ve hizmet vergilerine ağırlık verilir; vergi idaresi-nin geliştirilmesi için, gelişmiş ülkelerden kopya etme usulleri denir. Ge-lişmiş ülkelerden alınan vergi tekniklerinin iyi şekilde kullanılması müm-kin olmamakla beraber, bazı vergiler (adâlet ve verimlilik) ilkelerine uy-gun şekilde uygulanır. Geçinme endekslerini ve hayat standartlarını dik-kate alarak konulmuş olan (lüks vergiler), müterakki bir vergilemeye im-kân verir; bu vergiler ile ekonomik gelişme ilgileri kurulur; müterakki gelir vergisinin yetersizliği bu suretle önlenir.

Dış ticaret sektörünün vergilendirilmesi ise, ihraç ve ithal mevzuu malların kolay belirlenmesi sebebiyle gayet verimlidir; ithâl limanlarının ve depoların belli oluşu ve kaçakçılık yollarının bilinmesi sebepleriyle vergi rahat tahsil edilir. Gelişen ülkelerde ithâl malları çok defa lüks veya yarı lüks mallardır; bu sebeple bunlardan yüksek tarife dahilinde vergi tahsili kabildir. Bu memleketlerde yiyecek, giyecek ve mesken sa-nayii mevcuttur; bunların sadece lüks sayılacak çeşitleri ithâl konusudur. İhraç vergileri ise, bazı, zirai ve madensel ürünlerden alınır; faydalı yön-leri vardır.

b) Daha sonraki dönemlerde; ekonomik teşkilâtlanma tamamlan-mış, istihsal ve satış işletmeleri büyümüştür. Sanayi sektörü geliştikçe tam-çalışma sağlanmakta ve şahsi gelir vergisi daha kolay uygulanabilir şekle dönüşmektedir. Özel teşebbüslerin gelişmesi, muhasebe tekniklerinin iler-lemesi sonunda iş+teşebbüs gelirlerini vergileme kolaylaşmaktadır. Glo-bal gelir vergisi tatbikatı gelişmektedir. Eu suretle, ekonomik gelişme sonucu, vasıtasız vergilerin hissesinde bir artış olmaktadır. Verginin mat-rahı genişlemektedir. Para birimi ile ölçülen gelir ve istihsal faaliyetleri ve bunların sonucu gelir ve gider akımları, hep hazineye vergi şeklindeki hasılatın girmesine yol açmaktadır. Vergi, bir tarattan gelire, diğer taraf-tan masrafa (firmalara ve ev sarfiyatına), masraflarla beraber hasılat; nihaî tüketim malları ile beraber ham maddelere dayandırılabilir.

Bu suretle çeşitli vergilerden kurulu sistemler ortaya çıkmaktadır. Az gelişmiş ülkeler için hayal olan bazı vergi nevilerinden faydalanmak kabildir. Çok defa (idari güçlük) endişesi ile bazı kaynaklar ihmâl dahi edilebilir; meselâ "sermaye kazançları" vergi dışı bırakılabilir.

Gelişmiş ülkelerde vergi reformu ve idaresi bir arada düşünülür. Modern ekonomik gelişmeler, gelirin vergilendirilmesi için pek çok karışık hükmün getirilmesine yol açar. Vergi mükelleflerinin eşit şekilde vergilendirilmesi fikri; eşit geliri olan fakat bu geliri değişik kaynaklardan sağlayan kişiler için değişik hukuki formüller ortaya konulmasına sebep olmuştur. Vergi bünyesinde, büyük anonim şirketlerin önemli yerleri vardır. Amortismanlar, sermaye kazançları, veraset ve intikal vergisi tabikatında gelişmeler olmuştur. Bugünkü vergi idaresinin başlıca problemleri de; sermaye kazançlarını en iyi şekilde vergileme veya vergi kaçakçılığını kontrol etmede müessiriyetin nasıl sağlanabileceği hususlarıyla ilgilidir.

Gelişmiş ekonomilerde, vergi plân'lamasını yapanlar, değişen ekonomik bünyeye en iyi uyacak vergi sistemi üzerinde devamlı çalışırlar. Vergi idarecileri de, mükelleflerin vergi kaçırmada buldukları yeni usulleri karşılamaya gayret ederler.

Bu dönemde, tüketimden alınan (regressive) vergiler yerine, gelirden alınan (progressive) vergileme geçmiştir. Bunun sonucu, müessir bir vergi idaresi teskilatlanması ortaya çıkmıştır. Vasıtalı vergilemede bir azalma görülmektedir. Vasıtalı ve vasıtasız vergiler orantısı değişmiştir. Bütün vergilerin, gayrisafi millî hasılaya (GNP) oranı artmıştır. Gelir vergisi, ekonominin yapısına da uydurulmuştur. Bu vergi, (vergilerin mahallileşmesi) ne de imkân vermektedir; buna rağmen merkezi idare, bu vergiyi mahalli idarelerle paylaşmaktan sakınmaktadır.

Gelir vergisi, muafiyetleriğ istisnaları, geçim indirmii, müterakki tarifesi, global-sedüler ayırımı, yatırım indirimi, aile gelirinin toplanması veya bölünmesi esaslarını benimsiyerek ve bilhassa vergi nisbetlerinin değiştirilmesi imkânlarını vererek, ekonomik ve sosyal etkileri görülen ideal bir vergi şekline dönüşmüştür. Gelişmiş ülkeler, bu verginin bütün imkânlarını en iyi şekilde kullanmaktadırlar.

#### Özet :

1 — Ekonomik gelişme sırasında vergi bünyesi de değişmektedir; vergi sistemi ekonomik gelişme ile geliştirilmek ve arada paralellik sağlanmak zorundadır. Gelişmenin ilk safhasında vasıtasız vergilere (emlak

ve mülk vergilerine) dayanan vergi sistemi; daha sonra ithalâta ve tüketime, diğer bir ifade ile vasıtalı vergilere dayanmaktadır. Modern ekonomilerde ise vasıtalı vergilerin rolü azalmış ve gelir vergileri önem kazanmışlardır.

2 — Vergi sistemi, ekonominin plânlı veya plânsız kalkınma tercihlerine göre değişiklik gösterir. Yatırım fonlarının, kamu veya özel teşebbüslerce daha verimli kullanılmasına göre tercihler değişir. Plânlı ekonomik kalkınmada, finansman kaynakları (iç ve dış tasarruflar ve özellikle vergi sistemi) de merkezi idarece plânlanır ve programlarla yıllık vergi değişiklikleri yapılır.

3 — Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için “yeknesak bir vergi sistemi” çizmek mümkün değildir; ekonomik gelişme sırasında genel eğilimler tesbit edilebilir. Gelişmelerini tamamlamış ülkeler arasında dahi, gelirin veya tüketimin vergilendirilmesi konusunda değişik tercihler yapılmaktadır; Birleşik Amerika geliri vergilendirdiği halde, Fransa ve Almanya’da tüketim vergileri önemli gelir sağlamaktadırlar.

4 — Gelişmekte olan ülkelere (harekete geçme safhasından) itibaren görülen (masraf ve gelir açığı) normal karşılamak gerekmektedir. Yatırımlar için lüzumlu fonları vergi gelirleriyle ve normal vasıtalarla karşılamayan devletler, açık finansman yollarına, (enflâsyona) veya dış borçlanmaya gitmek suretiyle, gider-gelir denkleğini sağlayabilirler.

5 — Ekonomik bünye değişikliği ile vergi sistemi değişikliğinin hangisinin öncelik alacağı sorunu halledilememiştir. Ancak, vergileme yolu ile ekonomik fonları kamu sektörüne aktarırken, bu fonların füzuli şekilde istimalinin önlenmesi ve vergi sisteminin ekonomik kalkınmayı teşvik edici unsurları ihtiva etmesi faydalı görülmektedir.

6 — Şüphesiz, politik sistem tercihleri de hem ekonomik, hem de mali bünyeye tesir eder. Kapitalist ve sosyalist ülkelerin vergi sistemleri değişiktir; ekonomik gelişme sırasında kullandıkları vergi tercihleri de farklı olmaktadır.

#### Sonuç :

1 — Gelişen ülkeler, vasıtalı vergiler yerine gelir vergilerini tercih etmektedirler. Vergi sistemlerindeki gelişme de bu yöndedir. Bunun başlıca sebebi, gelir vergilerinin ödeme gücüne tam uyması ve verimlilik yönünden de ağır basmasıdır. Vasıtalı vergilerin (regressive) tesiri; yiye-

cek, giyecek, ilaç ve mesken istisnasına, lüks tüketimin aşırı vergilendirilmesine rağmen önlenememiştir.

2 — Ekonomik gelişme devam ettikçe, fertlerin vergi yükleri ağırlaşmaktadır. Önce vasitasız, daha sonra vasıtalı vergiler, nihayet servet vergileri bu yükün ağırlığını hissettirmektedir.

3 — Gelişmiş ekonomilerin dışa dönüklüğü (openness) arttığı halde, dış ticaret vergilerinin nisbeti fazlalaşmamaktadır. İthalâta dayanan vergilerin nisbetleri düşmekte ve ithal imkânları artmaktadır. Gelişmiş ülkeler ihracat vergileri almak yerine, ihracatı teşvik edici vergi tedbirleri (vasıtalı vergilerin ihracat sırasında iadesi gibi) geliştirmişlerdir.

4 — Az gelişmiş ülkelerde hasılatları düşük olan vergi benzerleri (sosyal sigorta ve emekli kesenekleri), gelişme sırasında artış eğilimi gösterirler. Gelişmiş ülkelerde, sosyal sigortalar yaygınlaşmış, nisbetleri artmış ve bu gelirler vergi yükü hesaplarında önemli rol oynamaktadırlar.

5 — Başlangıçta çok ehemmiyetli vergilerden sayılan eski servet vergilerinin hasılatları, gelişme süresinde azalmaktadır. Hernekadar ülkede birçok kişide servet birikimi görülmekte ise de, (bina-arazi-servet vergilerinin hasılatı) hiçbir zaman gelir ve tüketim vergilerinin esnekliğini gösterememektedir.

6 — Gelişmekte olan ülkeler, tüketim vergilerinde genellikle, idari kolaylıktan istifade etmek düşüncesiyle tek kademeli-toplu muamele vergilerini tercih etmişlerdir. Gelişen ülkeler ise yayılı muamele vergilerine ve bilhassa Katma Değer Vergisine yer vermişlerdir.

7 — Gelişmiş ülkeler, vergi gelirlerini (merkezi ve mahalli idareler arasında) iyi bir şekilde tevzi etmişlerdir. Mahalli idarelere bırakılan pek çok hizmet konusunun finansman imkânı da bu suretle sağlanmaktadır. Az gelişmiş ülkeler ise, özellikle, vergi gelirlerini merkezileştirmişler ve vergi politikasını ve idaresini tek elden (merkezden) idareye yöneltmişlerdir.

8 — Gelişen ülkelerde vergi idaresinin kifayetsizliği en önemli sorunlardan biridir. Vergi idaresini, vergi incelemelerini ve vergi kazasını geliştirme çabaları yetersizdir.

9 — Ekonomik gelişme sırasında vergi sisteminde değişmeler olması zaruridir. Memleketimiz için ortaya çıkan birkaç neticeyi de işaret faydalı görülmüştür:



- a) Vergi sistemimiz, ekonomik gelişmeği yakından izliyememektedir. Buna rağmen son yıllarda, ekonomik gelişme ile vergileme bağları kuvvetlendirilmektedir.
- b) Plânların finansmanlarında kullanılacak vergi tedbirleri bir sistemden yoksundur. Plânlı vergi tedbirleri, ekonomik gelişmeği hızlandırabilir.
- c) Bütçelerin açık finansmanı (enflasyon) bir vergi aracı gibi etki yapmaktadır. Fiatlar genel seviyesindeki mutedil artışlar (% 5-10 arası) gelişmekte olan bir ülke için normal sayılabilir.
- d) İthalata bağlı vergilerden çekinmemelidir. Bu vergiler verimlidir, tüketimi sınırlandırır; yerli sanayi korurlar.
- e) Avrupa Müşterek Pazarına girişimiz sonucu, ithalat vergilerinde azalma olacaktır; bu azalmaları telâfi edecek tedbirlerin alınması zamanı gelmiştir.
- f) Vasıtalı ve vasıtasız vergiler oranısı daha bir süre düzelemezdir. Ekonomik gelişme sonucu, şirketleşmeler görüldükçe, gelir vergileri hasılatı artacaktır.