

ÇAĞDAŞ GİDER VERGİLERİ

Hakkı MUSABALLI

Istanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde Okutman

I — GİDER VERGİLERİNİN MAHİYETİ ve ÇEŞİTLERİ

Çağdaş vergi sistemleri, genel olarak, gelir vergileri, gider vergileri ile reel vergiler ve servet vergilerinden teşekkül etmektedir. Fakat, gerek massif hasılatı, gerekse extra fiscal yönleri ve etkileri bakımından temel gruplar, şüphesiz, gelir ve gider vergileridir.

Gelir vergisi, gelirin elde edilmesine, gider vergisi onun harcanmasına bağlanmıştır. Bu itibarla, aynı bir gelirin vasıtasız ve vasıtalı olarak iki defa vergilendirilmekte olduğu ifade edilebilir. Bunun sebebini gider vergisinin gelir vergisini tamamlama fonksiyonunda aramalıdır. Gerçekten, gelirin harcanması bir vergi ödeme gücü ifade eder. Bu gücü gelir vergisi kavrayamamıştır.

Gider vergisi, yaygın (genel) karakterde olabileceği gibi, özel (şahsî) karakterdede olabilir. Hayat seviyesinin bir ifadesi olan vergi ödeme gücü, belirli harcamalarla ortaya çıktığından, vergi sistemlerinde bu iki tip gider vergileri yanyana uygulanmaktadır.

Geçen asrın literatüründe ekonomik ve sosyal bakımdan menfi tesirleri belirtilen gider vergilerinin bu tefrikler, (Spécialisation)lar yoluyla ıslahı, çağdaş maliye ilminin belirli başarılarından biri olarak zikredilebilir. Vergi mevzularının isabetle seçilişi, nispetlerde muhtelif maksatlı farklılıklar gözetilmesi, verginin istihlâke en yakın bir merhalede alınması hususlarındaki inkişaf lar bilhassa kayda değer görülmektedir.

Diğer taraftan gider vergilerinin genel ekonomi sistemi bakımından mahzurlu tarafları da giderilmiş ve sistem her memleketin kendi özelliğine uygun zeminlere oturtulmuştur. Meselâ az gelişmiş memleketlerde vergi, ham ve yarı mamul maddeleri kavrarken, gelişmeleri tamamlanmış memleketlerde eklenen kıymetler üzerine oturtulmaktadır.

Bu suretle gider vergileri hiç olmazsa Avrupa memleketlerinin başlıca vergileri haline gelmiştir. Bütün Avrupa memleketlerinde bu verginin hasılatı gelir vergisi hasılatının en az iki katı kadardır.

II — BATI MEMLEKETLERİNDE GİDER VERGİSİ UYGULAMALARI.

Orta çağdaki tahripkâr vergilerden sonra, 1916 de Almanya, bunu takiben Fransa ve diğer Avrupa memleketleri ve en son olarak... İngiltere, İsveç ve İsviçre 1940, 1941 yıllarında modern gider vergisi nizamını kabul etmişlerdir. Amerika Birleşik Devletlerinde bu vergi mahalî vergi olarak ötedenberi tatbik edilmektedir. Amerika ,ayrıca bu vergiden (telâfi edici) mahiyette bir istifade de sağlamaktadır.

III — GİDER VERGİSİ TIPLERİ :

A — Genel olarak

Gider vergileri, istihsalin hangi safhasında alınması gerektiği, bakımından iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Yaygın gider vergisi bütün muamele safhalarını kapsamakta, «chiffre d'affaires», «şelâle vergisi», toplu gider vergisi ise, istihsalin muayyen bir safhası üzerinde teksif edilmektedir. Bu sonuncular, yani tek safhalı muamele vergileri, a) İstihsal vergisi, b) İlk istihsal vergisi, c) Toptan satış vergisi, d) Perakende satış vergisi olmak üzere 4 kategoriye ayrılmaktadır.

a) İstihsal vergisi, genel olarak, sınıfl imalât üzerine teksif edilir. Ancak, muhtelif indirimlerle vergi mamulü son defa teslim eden imalâtçıdan alınmış olur. Fransada «Tax à la production» ve bizde «2430, 3843» tecrübe edilmiştir.

b) İlk istihsal vergisi, batı literatüründe «urproduktionsteuer», «Impôt Sur les matières Premières» deyimleri altında gözden geçirilmekte ise de, şimdiye kadar tatbiki konulmuş değildir. Yalnız 1957 yılındanberi Türkiyede bu esasa oldukça geniş yer veren bir sistem uygulanmaktadır. Vergi belirli mamul, yarı mamul, ham, ip-tidaf veya yardımcı maddeler üzerine konulduğu için gider vergisinin teorik unsurları ile bağdaştırılması güçtür. Bu takdirde ise, vergi, bazı maddelerden alınan bir vergi haline gelmektedir ki, ilk istihsale istinad etmemekle beraber, Belçikada böyle bir sistem mevcuttur.

c) Toptan ve perakende satış vergileri, toptan ya da perakende ticaret üzerine konulmuştur. Oldukça çeşitli tatbikatı vardır.

B — Devletlerin tatbikatı ***1 — Batı Almanya**

Bu memlekette cumulatif gider vergisinden eklenen değer vergisine geçilmektedir. Yeni vergi (Mehrwertsteuer), her türlü teslimleri, hizmetleri ve ithalâtı kavramaktadır. Verginin mükellefi müteşebbislerdir. Kamu hizmeti gören kamu iktisadî kuruluşları verginin dışında bırakılmıştır. Buna mukabil radyo ve televizyon verginin şumulüne alınmıştır. Diğer temaşa, sanat ve eğlence vasıtaları ile, bu suretle bir ahenk temin edilmiş olmaktadır. İthalât ve ihracatla ilgili olmak üzere yapılan bazı muamelelerle, İhracat Sigortaları, su yolları üzerinde yapılan nakliyat, emlak alım vergisi ile diğer sermaye tedavül vergilerine tâbi muammeleler, gayrimenkullerin kiralanması, sosyal sigorta, düşkün evleri, hastahaneler, gençliğin eğitimi, bakımı ve yetiştirilmesiyle ilgili hizmetler, belirli şartlar içinde hayır işleri ve körlerin çalışmaları vergiden istisna edilmiştir. Verginin matrahı teslimlerde ve hizmet karşılığında alınan paradır. Bazı nakliyat işlerinde matrah götürü olarak tespit edilir. İthalatta matrah gümrük değeridir, varsa bu değere özel istihlak vergileri eklenir. Matrahlara gider vergisi eklenmez. Bir vergilendirme döneminde diğer teşebbüslere ödenen vergilerle ithalâta ödenen vergiler, vergiden indirilir. Bunu temin için gider vergileri faturalarda ayrı gösterilir «ön vergi indirimi». Ayrıca yatırım malları için ödenmiş olan vergiler de indirilir «yatırım ön indirimi». Verginin nispeti genel olarak % 10, bazı zaruri ihtiyaç maddeleriyle, hayvancılık ve serbest meslek kazançları için % 5 tir. Vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Ancak aylık avanslar halinde alınır.

2. Fransa

Fransa, «chiffre d'affaires» ve «Taxe à la production» tecrübelerinden sonra 1954 te «Eklenen Değer Vergisi» ne (T. V. A.) geçmiştir.

T. V. A, istihsal, toptancı ticaret ve ithalât üzerine konulmuştur. Verginin mecburî ve ihtiyarî olmak üzere ki grup mükellefi vardır. Mecburî mükellefler istihsalde bulunanlar, toptancı tüccarlar, inşaat müteahhitleri, ithalâtçılar ve dörtten fazla perakende satış yeri olan müteşebbislerdir. İhtiyarî mükellefler T. V. A. nın vergi

*) Bak. Batı vergi politikasında yeni eğilim ve akımlar Sayın Ali Alaybek

indirminden faydalanmakta menfaatleri olan diğer müteşebbislerdir. Matrah, satış bedelidir. Bedele her türlü masraflarla verginin kendisi de dahil edilir. Ödenecek vergi miktarını bulmak için, bir ay içinde teslim edilen malların satış bedeli üzerinden verginin tutarı hesap edilir, bundan, bir evvelki ay içinde ham madde, emtea, yardımcı madde, malzeme, enerji, nakliyat, reklam gibi hizmet vergisine tabi işler ile, makine, teçhizat ve tesisat için ödenmiş olan vergiler indirilir. Ekmek, süt, yağ gibi zaruri ihtiyaç maddeleri, ev sanatları, ihracat, bazı ithal malları, gemi ve uçak inşaatı, basın, hayır işleri, genel sağlık hizmetleri, sigorta ve borsa muameleleri, özel istihlâk vergilerine tabi olan malların teslimi verginin dışında bırakılmıştır. Verginin normal nisbeti % 20 olup ayrıca indirimli % 6 ve % 10, kademeli % 23 ve % 25 olmak üzere iki nispeti daha vardır.

3. İngiltere

İngilterede gider vergisi «Purchase Tax» adıyla 1940 yılında kabul edilmiştir. Vergi toptancı ticaret üzerine teksif edilmiştir. 35 grupta toplanan emteanın tesliminden alınır. Gıda maddeleri, istihsal vasıtaları, zarurî ihtiyaç maddeleri verginin dışında bırakılmıştır. Nispetler % 33 1/3, % 50, % 66 2/3, % 75, % 100 ve % 125 tir İngilterede bu vergi fiscal değerinden ziyade istihlâki ayarlama zaviyesinden tatbik edilmektedir.

IV — TÜRKİYEDE GİDER VERGİSİ

1. 1926-1956 devresi

Bizde düyunu umumiyeden sonra ilk muamele ve istihlâk vergilerinin uygulanmasına 1926 yılında başlanmıştır. 1926 yılında konulan muamele ve istihlâk vergisi bütün esaslarıyla «chiffre d'affaires»den mülhem olmuştur. Bunun yanında eğlence ve hususi istihlâk vergisi de tamamlayıcı rolünü oynamıştır.

Bu sistemin bizde tatbik kabiliyeti olmadığı anlaşılması üzerine 1927 de 1039 sayılı bir kanunla başka bir sisteme geçilmiştir. Bu vergi istihsal, ithalât ile banka, sigorta muameleleri üzerine teksif edilmiştir. Bu suretle yayılı sistemden cumulatif sisteme geçilmiş oluyordu. Bu sistemde yakın zamanlara kadar devam edilmiş, yalnız 1860, 2430 ve 3843 sayılı kanunlarla sistem geliştirilmiştir. Bilhassa 2430 ve 3843 sayılı kanunlarla toptan ticarete vergi şumulüne alınmış, fakat tahripkâr tesirleri karşısında bilâhare toptancıların teklifinden vazgeçilmiş, özel istihlâk vergileri de kaldırılmış, bu su-

retle 3843 sayılı kanunla ve bazı özel gider vergileriyle 1956 yılına kadar gelinmiştir.

2. 1956 Reformu.

İmalât muamele vergisinin imal safhaları üzerine konulmuş olması, küçük sanatlar, ev sanatları muafıklarının işleme tarzı vergiyi memleket sanayii aleyhine işler hale getirmişti. Ayrıca özel istihlâk vergilerinde de bir insicam, ahenk yoktu. Halbuki irat vergileri alanında oldukça büyük bir hamle yaparak gelir vergisi nizamına girilmişti.

Bu şartlar altında muamele ve istihlâk vergisi sistemimizin ıslahına girilmiş ve başlıca şu ana hedefler tespit edilmiştir.

a) Yeni vergi imalât üzerine değil ilk maddeler, ham maddeler, ilk mamul maddeler üzerine konulmalıdır. Böylece imalâtı yapan sınav müesseseler verginin baskısından kurtularak teknik ve ekonomik kanunlar içinde çalışabilmelidir. Mamul maddelere ender ahvalde gidilmelidir.

b) Dahilde vergilendirilen maddelerden yapılmış olup, ithal edilen maddeler de vergiye tabi olmalıdır.

c) Bazı maddelerden alınan istihlâk vergileri bir ahenk içinde aynı bir kanunda toplanmalıdır.

d) Dağınık hizmet vergilerine yenileri eklenerek bu kanuna ithal edilmelidir.

e) Banka muameleleri üzerine konulan vergi aynen ipka edilmelidir.

Bu noktalardan hareket edilerek hazırlanan 1956 Gider Vergisi Kanunu istihsal ve hizmet vergilerini ihtiva üzere tesis edilmiştir.

— İstihsal Vergisi.

4 tabloyu ihtiva etmektedir. 1 inci tablo ilk istihsal maddeleri ile, akaryakıtlar, elektrik, havagazı ve saireyi ihtiva üzere 12 pozisyondan teşekkül etmiştir. 2 inci tablo mamullerdir. Barut, kibrit, seramik vs. olmak üzere 8 pozisyondur. 3 üncü tablo kahve, kakao, glikoz ve bazı içkileri kapsamaktadır. 4 üncü tablo ithal mallarına aittir. Vergi teslim ve ithal esasına bağlanmıştır. Matrahı satış bedeli ve ithal kıymetidir. Mükerrerliği önlemek üzere ilk mad-

de indirimi esası uygulanır. Vergi beyan esasına göre aylık dönemler itibarıyla alınır. İthalât vergisi de ithal sırasında tahsil edilir.

Nispetler tarifelerde gösterilmiştir.

— Hizmet vergileri.

Bu bölüm banka ve sigorta muameleleri, yük ve yolcu nakliyatı ve P.T.T. hizmetleri olmak üzere 3 talî kısımdan teşekkül etmiştir. Nispetler banka ve sigorta muamelelerinde 0.015, kambiyo muamelelerinde 0,00004,5, nakliyatıta % 6 - % 25, P.T.T. de % 10 dur.

3. 1963 reformu.

Gider vergisi sistemimiz üzerindeki tenkitleri, 6 yıllık tatbikat sonunda, şu suretle sırayabiliriz.

1) Vergi ilk imalâtı hedef tutmakla beraber bu hedefe tamamen ulaşmaktan çok uzaktır. Kâğıt, cam, seramik mamulleri gibi mühim maddeler mamul olarak teklif edilmekte ve bu durum, imalâta oturtulmuş bir verginin bütün mahzurlarını ihtiva etmektedir. Akaryakıt ve elektriğin durumu ise kabili izah değildir.

2) Belli başlı ilk istihsal maddelerinden kereste ve deri gibi mühim olanları vergi dışı bırakılmıştır.

3) Vergi istihlâke çok uzak bir merhalede alındığından, klasik mahzurları taşımaktadır.

4) Vergi ilk istihsal maddeleri üzerinde teksif edildiğinden, peşin ödenmesi gerekmekte bu da işletmelerin likidite ve yatırım imkânlarını dondurmaktadır.

5) Avrupa memleketlerinin gider vergilerinde genel olarak daha fazla istihlâke yaklaşma temayülü vardır. Yukarıda incelediğimiz memleketlerden başkaları da bu yola gitmektedir. İstihlâke yaklaşma T.V.A. sistemi ile temin edilebildiğine göre Türkiye mevcut sistemde kaldıkça Avrupa memleketleriyle ahenkli bir gider vergisi uygulayamayacak, yani, bu gün Avrupa İntegrationlarının başlıca faaliyet konularından olan vergileri birleştirme çalışmalarına katılamayacaktır.

Vergi Reform Komisyonu bütün bu konular üzerinde yaptığı uzun çalışmalar neticesinde, ekonomimizin bu günki gelişme safhasında T.V.A. sistemine intibakının mümkün olmadığı ve bu imkân-

sızlık karşısında en isabetli tutumun mevcut sistemi geliştirmek olacağı neticesine varmıştır.

Vergi Reform Komisyonunun Hükümete tekliflerini şu suretle toplamak mümkündür.

a) Sistemin tamamlanması bakımından tütün, ispiroto, alkollü içkiler, çay, tuz ve şekerin vergi mevzuuna alınması şarttır.

Türk tütüncülüğü, içki imalatı varidat fazlasını hazineye yatan, oldukça geri bir sistemle idare edilen malî bir monopole bırakılamaz. Diğer taraftan, Tekel idaresinin ve Şeker Şirketinin varidat bakımından Hazine ile olan münasebetlerine vuzuh, güvenlik ve kesinlik verilmesi zaruridir.

Ana ilk maddelerden olan kereste ve derinin de vergi mevzuuna alınması lâzımdır.

b) İstisna ve muafıklarda başlıca şu değişiklikler yapılmalıdır.

aa) İhracat muafığı iki esasa göre düzenlenmelidir.

— İmal edilen maddeler istihsal vergisine tâbi ise, bunların ihracat dolayısıyla teslimi vergiye tabi olmamalıdır.

— İhraç edilen mamullerin imalinde kullanılan ilk ve yardımcı maddeler, ambalaj maddeleri, elektrik, havagazı ve akaryakıtlar dolayısıyla ödenmiş olan istihsal vergileri gerçek miktarları üzerinden veya götürü olmak üzere iki usulde geri verilmelidir. Bu suretle ihracat muafığı daha sağlam ve vazih temellere istinad ettirilmiş olacaktır.

bb) Bazı şartlar tahtında Türk halıcılığına himayevî muafıklar tanınmalıdır.

cc) Dahilde montaj suretiyle vücade getirilen mamulâta tam bir muafık sağlamak maksadiyle, taşıtlar, saatler vs. gibi mamulleri ihtiva eden II numaralı tablo kaldırılıp, içindeki pozisyonlar ithalât tablosuna nakledilmelidir.

dd) İhracat ve yatırımlarla ilgili kredilerin faizleri vergiden istisna edilmelidir.

ee) Gemi ve istihsal araçları imalinde kullanılan maddelerin muafığı daha kolay ve çabuk işler bir hale getirilmelidir.

c) Verginin randımanının artırılması için,

aa) Tekel maddeleri mahiyetlerine göre advalorem veya spesifik esasa göre vergilendirilmelidir.

bb) Bu yeni vergileme yoluna gidilirken alkollü içkilerin fiyatlarına zamlar yapılmalıdır .

Müstakil bir rühyet alması beklenen Tekel İdaresinin kuvvetli bir malî bünyeye sahip olabilmesi için bu şarttır.

cc) Fiskal bakımdan büyük bir değer taşıyan ve istihlâkteki inikâsı cüz'î bulunan akaryakıtların vergi nisbetleri bir miktar artırılmalıdır.

Reform Komisyonunun bu tavsiyelerinden şimdiye kadar ihracat muaflığı, Türk halıcılığı, montaj sanayii, tekel maddelerinin fiyatları, akaryakıt fiyatları ile ilgili olanları kanunlaşmış bulunmaktadır.