

*Neumann*

# E T Ü D L E R

## VERGİNİN TARİFİ VE MAHİYETİ

Yazan:  
*Ord. Prof. Dr. F. NEUMARK*

Tercüme eden:  
*Sabri F. ÜLGENER*

### I.

Verginin tarifi ve mahiyeti meselesinin yalnız maliye ilmine ait sistematik ders kitaplarında değil, ayn zamanda monografik tetkiklerde de hemen daima ortaya atılmasına ve bu meseleye yeni cevaplar bulunmaya çalışılmasına hayret etmemelidir; zira vergi tahsili hâdisesinin dayandığı maddî ve ideolojik temeller, realist bir vergi nazariyesinin göz önünde bulundurması lâzım gelen mütemadî tahavvüllere maruz bulunurlar. Vergi siyaseti için pek ziyade ehemmiyeti haiz olan iktisadî, sosyolojik - siyasî mu'talar, meselâ iktisadî bünye ve nizam, devletin otorite sahası, içtimâî hasılanın âmme ve hususî iktisat sahaları arasında «doğru» veya «âdil» surette inkısamı hakkındaki telâkkiler, devlet ve halk arasındaki ruhî münasebetlere dair fikirler uzun veya kısa bir zaman zarfında değışirler. İşte bütün bu tahavvüllerin inikâsını vergilerin malî ve içtimâî rolünde ve verginin mahiyeti, sebebi ve gayesi hakkındaki nazariyelerin geçirdiği tahavvüllerde aynen takip etmek mümkündür. Hatta burada daha ileri giderek, mevzuubahs ettiğimiz değışmelerin —Neumann, Seligman, Jones gibi müelliflerin tarih etüdlerinden de kâfi derecede anlaşılacağı veçhile [1]— aynı zamanda terminoloji sahasına bile intikal ettiğini söyleyebiliriz.

[1] Bak. Neumann : Die Steuer, Leipzig 1887. — Seligman : Essays in Taxation, 9. tabı, New York 1923, s. 1 ve müt. — Jones: The Nature and first principle of taxation, London 1914, s. 45 ve m. — Bundan başka Gerloff: Steuerwirtschaftslehre, «Handbuch der Finanzwissenschaft», cilt I, Tübingen 1926,

Burada terminoloji meselesile meşgul olacak değiliz; yalnız mühim bir noktayı tesbit etmiş olmak için şu kadarına işaret edelim ki, «vergi» (impôt, imposta, tax, Steuer) tâbiri bugün çok kullanılan esas terim haline gelmiş olmakla beraber, maddeten vergi mahiyetini haiz olan bazı resimler —an'ane veya idarî sui tefehhümler dolayısıyla— hâlâ «harç» (taxes veya redevances, tasse, duties, fees, rates, levies, Gebühren) olarak ifade edilmektedir.

Aşağıki tetkiklerimiz, etüdümüzün başlığında tebarüz ettirdiğimiz şu meselenin tetkikine hasredilecektir:

Verginin, hususile hali hazırda, mefhum ve mahiyeti doğru ve en uygun şekilde nasıl tarif ve tayin edilebilir?

Doğru ve en uygun şekilde diyoruz, bununla şunu kasdetmekteyiz: vergi için yapılacak bir tarifin —ki bütün bu mütalâalar esas itibarile böyle bir tarifin izahı gayesine matuf bulunmaktadır— bir kere gayet tabii olarak kendi mevzuuna uyması zaruridir; fakat diğer taraftan yine aynı tarif mahiyete taallük eden en ehemmiyetli noktalar üzerine de temerküz ettirilmiş olmalıdır ki, bu noktalar daha bariz surette göze görünsün ve o mefhum ile gerek nazarî ve gerek amelî bakımlardan verimli bir surette çalışmak imkânı hasıl olsun. Şu halde vergi mefhumunu yalnız «doğru» olarak vazetmekle kalmayıp onu her şeyden önce mahiyete taallük etmeyen bütün unsurlardan da tecrit ve tasfiye etmek lâzım gelecektir.

Nihayet şu noktayı da tebarüz ettirelim ki, tetkikimiz vergilerin bilhassa malî ehemmiyetini ortaya koymak gayesini istihdaf edecektir. Vergilerin bir hukukçu veya bir içtimaiyatçı tarafından başka bir görüş zaviyesinden mütalâa edilmesi ve buna göre farklı olarak tarif edilebilmesi veya edilmesi lâzım geleceği gayet tabiidir. Mâmafih, her şeyden önce malî noktâi nazardan yapılan bir tetkikte dahi vergilerin âmme maliyesine ait bir hâdise olmak üzere mahiyeten arzettikleri hukukî, siyasî ve içtimâî tezahürler göz önünde bulundurulmaktan sarfınazar edilemez [2].

---

[1a] Aynı fikirler hakkında: Trotabas: Précis de Science et législation fin., 3. tabı, Paris 1933, s. 137.

[2] Malî tezahürlerin siyasî cephesi son zamanlarda bilhassa Jéze ve Sultan tarafından —ve daha ziyade hususî bir noktâi nazardan Rath tarafından da— tebarüz ettirilmiştir. Siyasî cephe yanında aynı zamanda hukukî cephenin de gayet ehemmiyetli olduğu fikrini —hususile vergi sahasında—

II.

Vergi tahsili hâdisesi evvelâ sadece mevzuu itibarile tetkik edecek olursak her verginin muayyen kıymetlerin transferi (devir ve nakli) ni tazammun ettiğini görürüz. Bu transfer hâdisesinin mahiyeti ancak —hiç değilse— aşağıki suallerin cevapları bulunduktan sonra anlaşılabilir:

- a) Transferi kim yapıyor?
- b) Kime (kimin lehine) yapıyor?
- c) Ne için ve ne maksatla cereyan ediyor?
- d) Nasıl yapıyor?
- e) Transferin şekli ve şeraiti, yani bilhassa o transfere sebep teşkil eden hâdis ve zaman ile, devir ve nakledilecek kıymetlerin muhteva ve vüsati rasıl ve kim tarafından tesbit ediliyor?

Bu suallerin cevaplarına geçmeden evvel, şunu da kaydedelim ki, transferi bahse mevzu olan kıymetler zamanımızda, malûm olduğu veçhile, esas itibarile **paradan** ibaret bulunmaktadır; mâmafih eskiden kaide olarak transfere **aynî kıymetler** (mal ve hizmetler) esas teşkil etmekte idi, hattâ zamanımızda ara sıra yine bu kıymetlerin transfer mevzuu oldukları görülebilir. Bu ciheti göz önünde tutarak, umumî mânada «kıymetler» tâbirini kullanıyorsak ta bunun yerine daha basit olan «para meblâğları» tâbirini istimalde de büyük bir mahzur görmüyoruz, zira bu meblâğlar zamanımızda mevzuubahs kıymetlerinecessüm etmiş muntazam ve devamlı bir timsalinden başka bir şey değildir.

---

lerdir. Aksi olarak, bir asır evvel *Say* (Traité d'Economie Politique, 5. tabı, Paris 1826, cilt III, s. 144) şu fikri ileri sürmüştü: « Vergi hukukî bir hâdis değildir » .

[3] Eski literatürden meselâ şu eserlere müracaat edilebilir: (*Murhard* ve *Proudhon*'dan başka): *Umpfenbach*: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, cilt I, Erlangen 1859, s. 103. — *Maurus*: Die moderne Besteuerung, Heidelberg 1870, s. 17. — *Leroy - Beaulieu*: Précis d'Economie Politique, 5. tabı, Paris 1897, s. 359. — Modern tretelerden: *Colson*: Les Finances Publiques, Cours d'Ec. Pol., cilt V, kat'ı tabı, Paris 1931, s. 238. ve *De Viti de Marco*: Grundlehren der Fi-

a) Burada mahiyetini daha yakından tayine çalışacağımız kıymet veya para transferini kimin yapması lâzım geldiği sualine tarihte —hâdiselerin fiilî inkişaf tarzının kısmen mantikî bir neticesi olarak— farklı cevaplar verilmiştir; hattâ zamanımızda bile, mevzuubahs suale verilen cevapların —umumiyetle vergi tariflerinde büsbütün ihmal edilmedikleri takdirde— tek ve yeknasak olmaktan uzak buldukları göze çarpmaktadır. Ekseriya tesadüf edilen bir telâkkiye nazaran, transferi ifa eden şahıslar, yani «passif» vergi süjeleri (mükellefler), o vergilerin tahsil edildiği memleketteki «halk», «ahali», «devlet tebeası» ilâh. dan başka bir şey değildir. Bu iddianın pek isabetsiz olduğu aşikârdır. Bugün malûm olduğu ve ötedenberi görüldüğü gibi ecnebiler vergi tahsilinde yalnız her nevi «vasıtalı» vergiler tediyesine mükellef tutulmakla iktifa edilmiyor (buna itirazın deminki nazariye belki de ecnebilerin bu gibi hallerde verginin hâмили olmakla beraber, asıl hukukî vergi süjesi mânasında «mükellef» telâkki edilemeyeceğini iddia edebilir); ecnebiler az çok geniş mikyasta «vasıtasız» vergilere de tâbi tutulmaktadır. Bu itibarla vergi süjelerinin kadrosunu yalnız hukukî mânada devlet tebeası veya halkı olan şahıslara münhasır tutmak suretile daraltmak hiç bir surette doğru olamaz. Kaizl de [4], ondan daha evvel L. von Stein [5] gibi, bu hususta asıl ehemmiyeti haiz olan cihetin her hangi bir ferdin bir devlete «bilfiil iktisaden mensup bulunmak» keyfiyetinden ibaret olduğunu ileri sürmüştü; netekim bugün de bilhassa vergi hukukçuları [6] tarafından «vergi hukuku itibarile tâbiyet» mefhumu o şekilde ifade edilmektedir ki, bu mefhuma muayyen bir âmme teşekkülünün vergi otoritesine tâbi olan bütün münferit iktisatlar, milliyetleri ne olursa olsun, dahil bulunmaktadırlar.

Vergi tarifinde, ayrıca mükelleflerden bahseden diğer müellif-

[4] Kaizl: Finanzwissenschaft, cilt II, Wien 1901, s. 121.

[5] L. v. Stein: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. tabı, Leipzig 1871, s. 275. — Mamafî şurasını da zikredelim ki, Stein'in terminolojisi her zaman yeknesak değildir: bak. s. 248-49 ve 274.

[6] Bilhassa bak: Strutz: Grundbegriffe des Steuerwesens, 3. tabı, Berlin 1922, s. 1-2. — A. Hensel: Steuerrecht, 2. tabı, Berlin 1927, s. 50-51. — Blumenstein: Die Steuer als Rechtsverhältnis, «Festgabe für Schanz» içinde, cilt II, Tübingen 1926, s. 5. — Bundan başka Lotz: Finanzwissenschaft, 2. tabı, Tübingen 1931, s. 271, ve Griziotti: Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze, Padova 1929, s. 162 ve m., müracaat.

lerin [7] ekserisi, vergi ödeyenler mefhumu ile fertlerin veya **münferit iktisatların** kastedildiğini iddia etmektedirler [8]. Burada devlet tâbiyeti meselesine ve nazarı itibara alman münferit iktisatların «hususî» veya «âmme» teşebbüsleri şeklinde olmaları cihetine ayrıca temas edilmemektedir. [9]. Halbuki bunlar ehemmiyetli noktalardır, çünkü vergi sükelerinin hemen hemen en büyük kısmı hususî münferit iktisatlardan müteşekkil olmakla beraber, âmme teşebbüsleri v. s. de prensip itibarile vergi mükellefi olabilirler ve netekim filiyatta da —bilhassa âmme hükmî şahıslarının birbirlerinden mütakabilen vergi almaları halinde olduğu gibi [10]— hakikaten mükellef vasfını haiz buldukları görülmektedir.

Son olarak şu noktayı da tesbit edelim ki, vergi suretile cereyan eden kıymet transferinin süjesi münferit bir iktisat olmakla beraber, bu iktisadın hususî veya resmî bir teşekkül olması o kadar esaslı bir farkı ifade etmez.

Burada üzerinde düşünülecek bir cihet varsa o da, vergi tarifinde kıymet transferini ifa ile mükellef olan şahıstan ayrıca sarih olarak bahsetmek lâzım gelip gelmeyeceği meselesinden ibarettir. Bizim kanaatimize göre bu cihetin tebarüz ettirilmesi mutlak surette zarurî olmasa bile, ifadede vuzuh teminine yarayacağı için her halde faydalı olabilir.

b) Kendisine ve kendi lehine vergi suretile transferin cereyan ettiği şahsın kim olacağı meselesine de kısa bir cevap verilebilir: Burada bahse mevzu olan **Devlet** tir. Devlet —hiç değilse zamanımızda— vergi almak hususundaki aslî salâhiyet ve otoriteyi elinde bu-

---

[7] Meselâ *Adams*: The science of finance, New York 1898, s. 302. — *Allix*: Trait     l  mentaire de Science des Finances, 5. tabı, Paris 1927, s. 396. — *Roscher*: System der Finanzwissenschaft, 4. tabı, Stuttgart 1894, s. 153. — *Moll*: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930, s. 300.

[8] « Münferit iktisat » tâbiri   yanı tercihtir; günkü fertler yanında h  km   şahıslar, cemiyetler v.s. de mükellef olabilirler.

[9] Bu noktaya hususile *Wagner* işaret etmiŐ tir. (*A. Wagner*: Finanzwissenschaft, cilt II, 2. tabı, Leipzig 1890, s. 211). — *Graziani*'nin Istituzioni di Scienza delle Finanze, 2. tabı, Torino 1911, s. 269, isimli eserinde mükellef mefhumu «hususî ekonomiler» e münhasır tutulmuŐ tur.

[10] Bak. *W. Vey*: Die gegenseitige Besteuerung   ffentlicher K  rper-schaften Greifswald 1928

lunduran yegâne makam olduğu gibi vergi tahsili itibarile de —tek başına olmamakla beraber— diğerleri arasında en ziyade ehemmiyetli ve tipik olan tahsil organıdır.

Maliyeye ait eserlerde, « aktif vergi süjesi » nden bahsetmeyen tariflere olduğu gibi, bu hususta sadece ya devletten veya umumî olarak «**âmme hükmî şahısları**» ndan bahseden tariflere de tesadüf edilebilir. Sonuncu halde devletten başka onun dînunda olan vilâyet belediye ilah. gibi teşkilât da nazarı itibara alınır. Filyatta bu gibi teşkilât dahi vergi vazı ve tahsiline salâhiyetli birer makam olabilecekleri için, tariflerde daha geniş olan ifade şeklini tercih etmek muvâfık olur. Mâmafih bu halde mevzuubaş olan teşkilâtın vergi almak itibarile kendilerine yalnız devlet tarafından tevdi edilmiş, yani **müdevver hır salâhiyete** sahip bulduklarını hatırdan çıkarmamak lâzım gelir, Bu salâhiyet devletçe zimnen veya sarahaten «malî tevzin» (Finanzausgleich) çerçevesi dahilinde müsbet veya menfî olarak tahdit edilmiş bulunur.

Fakat burada akla şöyle bir sual gelebilir: Zamanımızda münferit iktisadlar tarafından yapılan diğer öyle bir takım kıymet transferlerine de tesadüf edilebilir mi ki, bunlar şeklen «vergi» ismini taşımamakla beraber, vergiye maddeten o derece yakınlaşınlar ki mezkûr kıymetleri alan şahıslar vergi tahsiline salâhiyetli bir makam olarak telâkki edilebilsinler? Burada meselâ kiliseleri, içtimaî sigorta organlarını, ticaret odalarını ve bazı siyasî partileri hatırlayabiliriz.

Bu suale verilecek cevabın umumî ve katî olmasına imkân yoktur. Böyle bir cevap esas itibarile, mezkûr teşekküllere verilmekte olan resimlerin hangi bakımdan mütalâa edildiğine göre değişir.

Netekim vergi yüküne dair son zamanlarda yapılan tetkiklerde [11], hiç değilse devlet tarafından tanzim ve idare olunan içtimaî sigortalara ait mecburî aidatın «vergiye benzer bir yük» olarak telâkki edilmesi itiyat haline gelmiştir. Bundan başka bazı defalar, «malî tazyik» i tamamı tamamına kavramak isterken bununla aynı zamanda diğer malî yükleri de, meselâ mecburî esnaf teşkilâtı, ziraat odaları, ticaret odaları, esnaf odaları ilah. gibi teşekküllerden mü-

---

[11] Bilhassa şu eserlere müracaat edilebilir: «Internationaler Steuerbelastungsvergleich» («Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs», No. 23), Berlin 1933, ve *Mann*: Deutsche Finanzwirtschaft, Jena 1929, s. 88. — Diğer taraftan, *Angelopoulos* (Charges fiscales et dépenses publiques. Paris 1932) içtimaî sigortalardan mütevellit yükleri nazarı itibara almamaktadır.

tevellit mükellefiyetleri de nazarı itibara almak lâzım geleceği kanaati ileri sürülmüştür [12].

Vaziyet hususile vergi yükü noktai nazarından tetkik edilince, harçlardan bir kısmının da «vergiye benzer resimler» olarak mütalâa edilebileceği tabiidir, çünkü bir çok harçlarla bazı «vasıtalı vergiler» arasında maddeten ehemmiyetli denecek farklar mevcut değildir.

Mâmafih, burada vergi tahsili hâdisesinin hususiyetlerini mümkün olduğu kadar sarih surette ortaya koymağa çalışırken yalnız tesirleri nazarı itibara almak kâfi gelmez. Aynı zamanda teknik ve hukukî farkların da göz önünde bulundurulmasına ihtiyaç vardır. Vaziyeti bu bakımdan tetkik ederken şu noktaları kaydetmeği unutmamalıyız:

Daha aşağıda da göreceğimiz gibi, karşılık kaydının bulunmaması «ademi müteakabiliyet» ve cebir esası hakikî vergiler için ehemmiyetli olan birer noktadır. Gerçi **mecburî içtimaî sigortalara mahsus aidat da** «mecburî resimler» olduğu için tesirleri itibarile ekseriya vergilere müşabehet arzeder. Fakat bunlar vergilerden, esas itibarile **karşılık prensibine** müstenit olmak itibarile farkederler. Mâmafih şurasını da unutmamak lâzım gelir ki, ödenen aidat ile mukabil hizmetler arasındaki karşılık münasebeti bazan tatbikatta tamamilen ortadan kaldırılabilir. (Meselâ bu münasebetle 1932 senesinde Alman işsizlik sigortasının vaziyetini hatırlatabiliriz.) Bu halde mevzuubahs olan aidat veya resimlerin vergilerden addedilmesi caiz görülebilir.

Yukarıki izahatımız diktatör devletlerindeki **tek partilere** ve onların içtimaî teşkilât ve müesseselerine (meselâ Almanyada «Arbeitsfront» denilen işçi teşkilâtına) şeklen ihtiyarî olmak üzere verilen aidat hakkında da varittir. Bu gibi teşkilâttan ayrılmak yahut onlara aidat vermek suretile iştirak etmemek, tevhit edeceği iktisadî ve siyasî mahzurlar dolayısıyla fiilen imkânsız olduğu için, mevzuubahs aidatın maddeten mecburiyet vasfını haiz oldukları inkâr edilemez; fakat burada da karşılık olarak mukabil hizmetler arzedildiği için vergilerden bahsetmeğe imkân olmadığı aşikârdır.

«**Kilise vergileri**» nde vaziyet oldukça farklıdır. **Terhalle** [13]

[12] *Mann*: zikr. eser, s. 80. — Bu münasebetle aynı zamanda *W. Herrmann*: *Intermediäre Finanzgewalten*, Jena 1936, de zikretmek lâzımdır.

[13] *Terhalle*: *Finanzwissenschaft*, Jena 1930, s. 125.

bu münasebetle devlete ait vergilerle kilise vergileri arasında esash bir farkın mevcudiyetine işaret etmiştir; filhakika buna göre kilisenin dahil bulunduğu dinî cemaatten ayrılmak suretile vergilerin tediyesinden kaçınmak mümkün olduğu halde, her hangi bir devlet tâbiyetinden ayrılmakla vergi hukukunda buna istinaden hiç bir tesir vücade getirilmiş olmaz. Mâmafih, şurası da unutulmamalıdır ki, resmî din ve mezhep esasının câri olduğu yerlerde dinî teşekkülden ayrılmak kanunen imkânsız denemezse bile filen o kadar büyük mahzurlarla birleşik bulunur ki, mevzuubahs olan resimlerin bu vaziyette mecburiyet ve dolayısıyla vergi karakterini haiz olduğu hiç bir suretle inkâr edilemez. Fakat bu hallerden sarfınazar, ayrıca şu mühim noktayı da göz önünde bulundurmalıyız: Kilise resimleri ancak mahdut bir mikyasta, yani o kilise cemaatinin mensupları hakkında mecburiyet vasfını ve netice itibarile vergi karakterini haizdir, bundan başka kendilerinden tek taraflı bir irade izharı ile uzaklaşabilmek imkânlarının mevcut bulunmasile de başlı başına bir hususiyet arzederler. Fakat vergiden bu şekilde kurtulabilmenin başlıca şartı, yalnız her hangi bir dinî cemaatten diğerine, meselâ protestan mezhebinden katolik mezhebine geçmek değil, belki her türlü dinî cemaatten ayrılabilmehtir. Birinci şıkta, yani bir mezhepten diğerine geçmekte olsa olsa vergi itibarile bir tasarruf temin edilmiş olabilir.

Bu münasebetle, uzun zaman islâm memleketlerinde devam etmiş olan şayanı dikkat bir müesseseye de işaret edelim: Bu memleketlerde şer'î hukuka istinaden «cizye» [14] namı altında tarhedilen vergi askerlik hizmetinden muaf tutulmak mukabilinde münhasıran gayrı müslimlere ait bulunmakta idi, fakat bunlar islâm dinine geçmek suretile mezkûr vergiden kendilerini kurtarabilirlerdi. Hattâ o kadar ki, bu suretle temin edilebilen maddî refahın bazı defalar, gayrı müslimleri ihtidaya sevk etmek için din siyasetine âlet ittihaz edildiği bile tahmin olunabilir. Toprak vergisinde de [14a], asıl arazi sahibinin islâm dinine mensup olup olmamasına göre tahmil itiba-

---

[14] Bu hususta başlıca şu eserlere bakınız: *Heidborn*: Les Finances Ottomans, Vienne - Leipzig 1912, s. 1 ve m. — *Aghnides*: Mohammedan Theories of Finance, New York, 1916, s. 200 ve m. — *Ahmed El Emary*: La conception de l'impôt chez les musulmans, Paris 1930, s. 24 ve 81 ve m. — *İbrahim Fazıl Pelin*: Finans İlmî, İstanbul 1937, cilt I, s. 307, 310.

[14a] *Heidborn*'dan başka bilhassa *Pelin*: zikr. eser, s. 307 ve m. , ve *El Emary*: zikr. eser, s. 92 ve m., bak.



riile esaslı farklar mevcut bulunmakta idi. Nihayet bir de «zekât» namile yalnız müslümanlara münhasır olmak üzere (hayvan, kıymetli madenler ilah. mülkiyetinden) alınan bir nevi iptidâî servet vergisi de vardı. Zekât bidayette —islâm devletinin kurulmasından evvel— yalnız an'aneye istinaden ihtiyarî olarak verilen bir «sadaka» dan ibaretti ve buna şarkta çok sık tesadüf ediliyordu; fakat bu sadaka Kur'an tarafından tanındıktan sonra, bidayette yalnız dinî-ahlâkî esaslara istinat eden tediye müeyyideleri, aynı zamanda siyasî-maddî bir tazyik sistemile de tamamlanarak, zekât filiyatta içtimaî muavenet gayesine müstenit hakikî mânada mecburî bir vergi haline geldi [15]. Mâmafih, bütün bu noktaları tesbit ederken, islâm memleketlerinde en yakın bir maziye gelinceye kadar devletle dinî cemaatin aynı şeyi ifade ettiklerini hatırda tutmak lâzım gelir.

Netice olarak diyebiliriz ki, kiliselere ait resimlerin malî karakterini umumî olarak tayin etmeğe imkân yoktur, bu resimlerin vergi mahiyetinde olup olmadıkları sualîne verilecek cevap daha ziyade münferit vaziyetlerin hususiyetlerine göre değişir.

Nihayet ticaret, ziraat odalarına ilah. verilen aidata gelince; bu teşekküllere iştirak ve resim tediyesi hususları mecburî olduğu takdirde, (devletten «müdevver» mânada da olsa) tam bir vergi tahsili salâhiyetinin mevcudiyetinden bahsedilebilir; zira mezkûr şekilde ödenen aidatla mukabil hizmet arasında bermutad doğrudan doğruya bir münasebet mevcut değildir. Mâmafih, mevzuubahs olan resimlere ekseriya vergilerle harçlar arasında mutavassıt bir mevki ayırmak kabil olabilir.

Hülâsa olarak diyebiliriz ki: Vergi tahsiline salâhiyettar makam olmak üzere devletten başka, onun tarafından kendilerine vergi otoritesinin devredildiği mahallî teşkilâtle bazı hallerde dinî cemaatler ve mecburî meslek teşekkülleri (ticaret odaları ilah.) gibi diğer hükmi şahıslar zikredilebilir.

c) Vergilerin ne için ve hangi maksatla tahsil edildiği suali maliye nazariyatının en ziyade münakaşa edilen meselelerinden biridir. Bundan başka yukarıki suale tatminkâr bir cevap verildiği halde bile, yapılan tariflerde daha ileri giderek vergilerin sebep ve gayesinden sarîh olarak bahsetmek lâzım gelip gelmiyeceği meselesi üzerinde de ayrıca durulabilir.

Cereyan eden münakaşaların hangi bakımdan yapıldıkları tâ haşlangıçtan beri açıkça tasrih edilmiş olsaydı, belki de o münakaşalardan bir kısmına hiç hacet kalmıyabilirdi. Filhakika, yukarıki sualimizin siyasî - sosyolojik, hukukî, yahut iktisadî - malî bakımlardan vazedildiğine göre, ona verilecek cevabın da farklı olacağı tabiidir.

aa) Meselemizi ilk evvelâ şu suretle vazedelim: İktisadî kıymetlerin münferit ekonomi sahalarından devlete nakledilmesi (transferi) —ki buna vergi tahsili ismini veriyoruz— hangi hukukî sebeplerle cereyan etmektedir?

Bu suale basit, hattâ âmiyane olarak şöyle cevap verilmektedir: Çünkü mezkûr transfer kanun tarafından emredilmiştir. Tesbit edilen bu noktanın vergi tarihinde eski devirler için câri olmadığını bir kenara bırakalım, fakat her halde zamanımız için doğru olduğu inkâr edilemez. Burada hukukî meselelerin teferruatına —meselâ şekli bir kanun yerine bir emirname veya fevkalâde zamanlara mahsus bir nizamnamenin ilah. kaim olup olamayacağı gibi meselelere— girmiyerek, şu kadarına işaret edelim ki, bugün vergi tahsili için kanunen umumî vergi mükellefiyetinin tesbit edilmiş olması kâfidir. Yalnız bir kaç memlekette buna inzimamen ayrıca bir de bütçe kanunu tarafından —zaman itibarile mahdut olmak üzere— umumî bir salâhiyetin bahşedilmesine lüzum görüldüğü vâkidir [16]. Vergi kanunlarının tatbikatta nasıl vazı ve ihdas edildikleri keyfiyeti, tetkikimizde haizi ehemmiyet bir nokta değildir. Vergi mükelleflerinin mümesilllerine kanunların ihdasına iştirak etmek hususunda bir salâhiyet tanınmadığı, yahut ancak zâhirî bir salâhiyet bahşedildiği göz önünde tutulacak olursa, artık —de Viti de Marco'yu takiben [17]— vergi ödeyenler tarafından tasvip hakkının «modern teşkilât hukukunun iktisaden en ehemmiyetli muhtevası ve modern vergi nazariyatının zarurî bir unsuru olduğu» iddiasına iştirak edilemeyeceği anlaşılır.

Hususî mükellefi en fazla alâkadar eden cihet hiç şüphesiz ki, vergi tarikile cereyan eden kıymet transferinin kanunen emredilmiş bulunmasıdır. «Ne için vergi ödüyorsun» sualine verilen cevapların %99 unda «çünkü ödemek mecburiyetindeyim, yani kanunen buna mükellefi tutulmaktayım» denilir. Devlet emreder - fert itaat eder,

[16] Bak. Jèze: Le Budget, Paris 1910, s. 76 ve m. — Jèze - Neumark: Allgemeine Theorie des Budgets, Tübingen 1927, s. 35-36.

[17] De Viti de Marco: zikr. eser, s. 74-75.

çünkü o, devlet tarafından vâki olan talebin gerisinde, bu talebi tahakkuk ettirmeğe muktedir «siyasî cebir» in mevcut bulunduğunu evvelki tecrübelerile bilir. Verginin hangi hukukî sebeplerle tediyeye edildiği sualine, bu kadar kısa bir formül ile cevap verilmiş olabileceğini zannediyoruz.

bb) Vergilerin iktisadî - malî saiklerinde vaziyet acaba nasıldır? Burada da sözlerimizi kısa tutabiliriz. Bu münasebetle tekrar izahına lüzum görülmiyecek kadar malûm ve aşikâr olan bir takım sebeplerle âmme hükmî şahıslarının para ihtiyacı mütemadî bir yükselme halindedir; bu yükseliş yalnız mutlak olarak değil, aynı zamanda nisbî, yani millî gelire nisbetle de göze çarpmaktadır. Bu inkişaf seyrinin malî teknik noktai nazarından tahakkuk edebilmesi ve dolayısıyla eski liberal devlet yerine modern mânasile müdahaleci ve sosyal devletin kurulabilmesi ise ancak vergilerle kabil olabilirdi. Filhakika, âmme hükmî şahıslarının, faaliyetlerini içtimaî hayatın bütün saharlarında gittikçe daha fazla genişletebilmek için muhtaç oldukları muazzam meblâğlar ancak vergi ile temin edilebiliyor ve bu da verginin kapitalist iktisat faaliyetlerine intibak kabiliyetinden ve binnetice randıman elâstikiyetinden ileri geliyordu. Buna empirik sahada bir delil olmak üzere, devletin âdi umumî varidatında vergi hasılâtına düşen hissenin mütemadiyen çoğaldığını ve bugün her yerde hiç değilse %75, hattâ ekseri hallerde %95 veya daha fazlasına vardığını söyleyebiliriz.

Şu halde bugünkü devlet ve cemiyet nizamının modern inkişafı ve dolayısıyla onların muvafık veya zarurî oldukları fikri tasdik edilecek olursa, neticede verginin de o nizamı tatbik ve temin edebilmek hususunda zarurî bir vasita teşkil ettiğini kabul etmek lâzım gelecektir. Bundan başka vergi, Gerloff'un da dediği gibi [19], iş

[18] Bak. *Sultan*: Die Staatseinnahmen, Tübingen 1932, s. 85, ve *Röpke*: Finanzwissenschaft, Berlin 1929, s. 69. — Bundan başka aşağıda s. 387-89 bak.

[19] *Gerloff*: zikr. eser, s. 447. — *Jecht'e* göre (*Wesen und Formen der Finanzwirtschaft*, Jena 1928, s. 137), maliyenin kapitalist tekâmülüne uygun olan teşekkül tarzı, devletin gittikçe daha fazla bir «vergi devleti» haline gelmesine temayüz etmektedir. Bu fikre iştirak etmekle beraber, yine aynı müellifin zannettiği gibi, muasır devletin «hususî iktisat dahilinde alelâde bir mütekait sıfatı ile müştak bir gelir sahibi» olduğunu kabul etmek hiç bir zaman doğru olamaz; çünkü hakikat bu suretle sosyolojik ve ekonomik bakımdan yanlış izah edilmiş olmaktadır.

bölümü, hususî mülkiyet ve mübadele münasebetleri üzerine kurulu bulunan iktisat hayatımızda âmme ekonomisine ait ihtiyaçların tatmin vasıtası olarak inkişaf etmiş, o suretle tutunmağa muvaffak olmuş ve kendisini o şekilde tanıtmıştır; işte verginin asıl meşruiyetini de bu noktada aramak icap eder. Mâmafih tariflerde vergilerin iktisadî - malî sebeplerini ayrıca tebarüz ettirmeğe fikrimizce lüzum yoktur.

cc) Vergilerin «ne için» tahsil edildikleri sualine olduğu gibi, hangi maksatla tahsil edildikleri sualine maliye nazariyatında verilen cevaplar da tek ve yeknasak olmaktan uzaktır.

Hangi mânada olursa olsun her türlü maliye siyaseti, devlete ait aslî vazifelerin icrasına vasıta olmak mânasını tazammun eder; bü nokta göz önünde tutulunca, o siyasetin zamanımızda en mühim âleti demek olan vergiler hakkında şu neticeye vasıl olunur: «Verginin geniş mânada gayesi, devletin gayesine vasıta olmaktır» [20]. Alelîtlak vergilerin —tek münferit bir verginin değil— umumî gayesini şeklen başka suretle tayin etmeğe imkân yoktur. Vergilerin « esas gaye » si devlete varidat temin etmektir, denildiği zaman da aynı vakıanın diğer cephesi tebarüz ettirilmekten başka bir şey yapılmış olmaz. Zira varidat temini ile istihdaf edilen maksat, devlete kendi gayesini tahakkuk ettirecek olan tedbirlerin icrasını temin etmekten ibarettir.

Haddi zatında basit ve tabii olan bu noktayı tesbit etmekle, vergilerin hangi maksatla tahsil edildikleri sualine —vergi tarifi noktai nazarından bizi alâkadar ettiği nisbette— etraflı bir cevap verilmiş oluyor, esasen bu cihet o kadar tabiidir ki, daha ileri giderek, Strutz'un da dediği gibi [21], vergi mefhumuna, vergi tahsil eden âmme hükmi şahıslarının malî ihtiyaçlarını karşılamak gayesini ayrıca idhal etmeğe bile lüzum olmadığı söylenebilir.

Bundan ilk çıkaracağımız netice şu olabilir: Tariflerde «malî ihtiyaçların tesviyesi» [22], yahut «âmme idaresi masraflarını kar-

---

[20] Gerloff: zikr. eser, s. 440. — Bundan başka bak. Sultan zikr. eser, s. 89 ve m.

[21] Strutz: zikr. eser, s. 5-6.

[22] Gerloff: zikr. eser, s. 437. — Müşabih fikirler hakkında: Schall: «Schönbergs Handbuch der politischen Oekonomie», 4. tabı, cilt III/1, Tübingen s. 153.

şlamak» [23] gibi umumî karakteristik vasıflar haddi zatında doğru olmakla beraber, tarifin icapları bakımından, zaittir. Mâmafih, bu cihete ayrıca temas edilmiyerek ifade şekli kısaltılmak istenirse, yanlış bir fikir hasıl olabilir ve verginin umumî mahiyeti itibarile iktisadî kıymetlerin münferit ekonomi sahalarından devlete cebri surette transferini temine yarayan hususî teknik bir vasıttan başka bir şey olmadığı ve bu itibarla sırf bir âlet mahiyetini haiz bulunduğu gözden kaçırılmış olur [24]. Gerçi verginin, aynı zamanda iktisadî ve siyasî bir finansman vasıtası olmak itibarile kendine has bazı tesirler vücade getirdiği inkâr edilemez; fakat bu tesirler verginin tarifi bakımından ehemmiyeti haiz değildir.

Bununla beraber, vergilerin bir takım « tâli gayeler » i olabileceğini ve bu gibi tâli gayelerin beynelmilel vergi tatbikatında gittikçe daha fazla ehemmiyet kazandıklarını inkâr edecek değiliz. Fakat vergi vasıtasile her hangi veya muayyen bir « tâli gaye » nin bile bile takip edildiği veya edilmesi lâzım gelip gelmiyeceği keyfiyeti bizzat verginin mahiyetine taallûk eden bir hususiyet teşkil edemez. Verginin mahiyet ve tesirlerinden ancak olsa olsa bu gibi tâli gayelerin tahakkuku hususunda umumî imkânlar istidlâl olunabilir. « İktisadî liberalizmin tahayyül ettiği « bitaraf vergi » fikrinin tahakkuku imkânsız bir düşünce olduğu ve bu itibarla sadece bir hayal (Utopie) teşkil ettiği» [25] kanaatine iştirak edilecek olursa, her verginin, sırf malî tesirlerinden başka istenerek veya istenmiyerek

[23] Bastable: Public Finance, 3. tabı, London 1922, s. 263.

[24] Verginin « âlet karakteri » son zamanlarda prensip itibarile doğru olarak şu müellifler tarafından tebarüz ettirilmiştir: Terhalle (zıkr. eser, s. 122); Pfeleiderer ( Die Staatswirtschaft und das Sozialprodukt, Jena 1930, s. 75 ) ; Lampe: (Steuer, «Wörterbuch d. Volkswirtschaft» içinde, 4. tabı, cilt III, s. 479); Pigou ( The Economics of Welfare, 4. tabı, London 1923, s. 713 ), ve Griziotti (Brevi analisi e sintesi finanziarie, «Rivista di Diritto Finanz. e Scienza delle Finanze», 1939, s. 246). — Griziotti'nin haklı olarak işaret ettiği gibi, âmme masrafları Devletin gayelerini tahakkuk ettirmeğe yarayan «bilâvasıta âlet» ve buna mukabil o masrafların karşılanmasına hizmet eden âmme varidatı ise neticede ancak bilvasıta bir âlet mahiyetini haiz bulunmaktadır.

[25] Angelopoulos: I compiti economici e sociali della politica finanziaria, «Rivista di Diritto Finanz. e Scienza delle Finanze» 1939, s. 172. — Bundan başka bak. Neumark : Ausgleichsprobleme v.s., « Zeitschrift f. schweiz. Stat. u.

diğer bir takım tesirleri de bizzarure vücade getirdiğini teslim etmek lâzımgelir. Gayeleri itibarile malî olmayan vergilerin —bunlara aynı zamanda mevhum vergiler [26] «Scheinststeuer» ismi de verilmektedir— malî mülâhazalar haricinde doğurdukları tesirler ancak **bile bile** istihdaf edildiği takdirdedir ki, bu türlü vergilerle «hakikî», yani «sırf malî» vergiler arasında yapılan tefrikin bir mânası olabilir.

Gayeleri itibarile malî olmayan (ve bu hususiyetleri dolayısıyla bile bile tatbik edilen) vergiler biraz evvel kısaca zikrettiğimiz veçhile o derece yayılmışlardır ki, [26a] «bünyesi bakımından münhasıran veya kısmı azamı itibarile esas malî gayeye müteveccih bulunan bir vergi sistemi zamanımızda kaidenin bir istisnası haline gelmiştir» [27]. Hakikaten, vergi bugün yalnız filî tesirleriyle değil, aynı zamanda bile bile istihdaf olunan tesirleri itibarile de iktisadî ve içtimaî siyasete ve nüfus politikasına ait vasıtalar arasında beynelmilel olarak, pek ehemmiyetli bir mevki işgal etmektedir. Mâmafih, yukarıda da söylediğimiz gibi, «tâli gayeler» i vergi tarifine idhal etmek yanlış olur. Her halde verginin bermutad malî olmayan bazı tesirleri doğurduğu söylenebilirse de, bu cihet müphem kalmaktan kurtulamıyacağı için tamamen kıymetsiz demektir. Fakat bununla iktifa edilmeyerek, tariflerde şu veya bu **muayyen** «tâli gaye» verginin esas unsuru olarak bilhassa tebarüz ettirilmek istenirse, o vakit pek büyük güçlüklerle ve tenakuzlara saplanıp kalmaktan kurtulmak mümkün olamaz.

Bu hususta seçilecek en iyi misal şüphesiz, daha evvel **Wagner** in de ileri sürdüğü veçhile vergilerde «içtimaî siyaset gayesi» [28] dir. Yalnız burada **Wagner** in bu hususiyeti «tâli gaye» olarak değil, hakikatta malî mülâhazalara müsavi ikinci bir «esas gaye» olarak telâkki etmesi mevzuumuz bakımından mühim bir değışikliğı ifade etmez. Şayet **Wagner**'in maksadı, bu gibi gayelerin tahakkuku imkânlarının ve bilfiil mevcudiyetlerinin inkâr edilemeyeceğini iddia etmekten ibaret kalsaydı, kendisine tamamen hak vermek lâzım gelirdi. Fakat bu hiç bir zaman, içtimaî siyaset vazifesinin «verginin or-

---

[25] Bak. *Gerloff*: zikr. eser, s. 441, ve *Angelopoulos*'un zikredilen makalesinde (s. 164) isimleri geçen diğer eserler.

[26 a] Bu hâdisenin sebeplerini mevzuumuz çerçevesinde daha mufassal olarak tetkike imkân yoktur.

[27] *Neumark*: Neue Ideologien der Wirtschaftspolitik, Wien 1933, s. 70.

ganik bir unsur» [29] olduğunu ifade etmez. Bunun gibi, vergi ve umumiyetle maliye siyaseti umumî konjunktür siyasetinin bir vasıtası olarak kullanılabilmekte ve esasen son zamanlarda bilfiil o suretle istimal edilmekte ise de [30], konjunktür siyaseti fonksiyonunu da vergiye esas unsur olarak isnat etmeğe imkân yoktur. Mâmafih buna mukabil, meselâ Gerloff'un zannettiği gibi, içtimâî siyaset vazifesile vergiye «yalnız mahiyeten yabancı olmakla kalmıyarak aynı zamanda başaramıyacağı bir vazifeyi yüklemek» olduğunu iddia etmek te yanlış olur. Çünkü bir kere, varidat temini hususunda teknik bir vasıta olan verginin içtimâî siyaset mülâhazalarına ve diğer malî olmayan gayelere göre kullanılması verginin mahiyetine yabancı değildir (bunun ancak vergi mefhumu için esas karakteristik vasfı teşkil etmediği söylenebilir); bundan başka vergilerin istenerek veya istenmiyerek bilfiil husule gelen tesirleri göz önünde tutulacak olursa, mülkiyet nizamına vergi siyaseti ile yapılan müdahalelerin vergi tahsilinde «az çok tesadüfî mahiyette fer'î tezahürler» den ibaren olduğu iddiası da şayanı kabul görülemez.

Fakat ne olursa olsun, her halde «tâli gayeler» in arzettiği geniş tenevvü içerisinden her hangi birini seçerek onu vergiye mahiyeten bağlı bir unsur olarak göstermeğe imkân yoktur. Bundan başka biraz evvel kaydettiğimiz veçhile her hangi bir resmin ancak muayyen gayelere veya masraflara tahsis edildiği takdirde vergi mahiyetini haiz olduğunu iddia ederek vergi mefhumunu daraltmağa çalışan telâkiler hakkında da aynı şey söylenebilir.

Burada ilk önce, malî ihtiyaçların tesviyesinde verginin sadece yardımcı bir vasıta olduğu, yani «diğer varidat nevelerile karşılanmayan veya karşılanması mümkün olmayan âmme idaresi masraflarını tesviye etmek maksadile» [32] tahsil edildiği iddiasını reddetme-

---

[29] *Angelopoulos*: zikr. eser, s. 169. — Müşabih fikirler hakkında *Graziani*'nin zikredilen eserine müracaat (s. 272).

[30] *Neumark*: *Ausgleichsprobleme*, zikr. eser, s. 582 ve m., ve aynı müellifin: *Konjunktürel bir bütçe açığı karşısında Devletin vaziyeti*, «İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası», I, 1939-40, s. 167 ve m. — Bundan başka: Milletler Cemiyetinin «Maliye Komitesi» tarafından yazılan Rapor: No. C. 181. M. 110. 1939. II. A., s. 6 - 16.

[31] *Gerloff*: zikr. eser, s. 443.

[32] *Kaizl*: zikr. eser. cilt II. s. 117. 124. — Benzer fikirler *Cossa. Helte-*

liyiz. Hiç değilse, devlete varidat teminine yarayan vasıtalar arasında verginin ilk safı işgal ettiği bugünkü zamanda böyle bir iddiayı kabul etmeğe imkân yoktur. Fakat bundan başka, her hangi bir resim, «tecezzi kabul etmeyen âmme hizmetlerinin idamesi ve âmme ihtiyaçlarının tatmini için zarurî sarfiyatın» [33], yahut «âmme menfaatlarının icap ettirdiği masrafların» [33a] tesviyesine karşılık tutulduğu takdirde o resme vergi mahiyetini izafe etmekle de verginin mefhumu lüzumsuz ve yanlış bir şekilde tahdit edilmiş olur. «Hükûmetler tarafından tebeanın refahını temin ve tezyit etmek maksadile tanzim ve idare olunan müesseselerin muhafaza ve ıslâhı için» [34], yahut «âmme vazifelerinin icrasından mütevellit masrafların karşılanması veya âmme patrimuvanın - mamelekinin çoğaltılması için» [35] ilah. şeklinde ileri sürülen tahdidî - restrictif mütalâalarda da verginin esas itibarile âlet mahiyetini haiz olduğu gözden kaçırılmaktadır (yukarıda s. 383 bakınız); halbuki vergi hasılatının şu veya bu gayeye tahsis edilmiş olması tarif bakımından hiç bir farkı ifade etmez [36]. Englis'in dediği gibi [37], «her verginin hangi gayeye tahsis edileceğini tayin etmek hukuk kaidesine düşen bir vazifedir». Buna biz de kendi şahsımız hesabına bir noktayı ilâve edelim: Vergi hasılatının iktisaden veya siyasî bakımdan «faydalı» gayelere, meselâ yol inşaatına veya maarif işlerine tahsis edilmesile, müsrif, debdebeli bir saray hayatının idamesine karşılık tutulması —tesirleri hususundaki mühim farklarına rağmen— malî noktai nazardan o verginin mahiyeti üzerinde hiç bir değişiklik vücude getirmiş olmaz. Zira her iki halde de vergi iktisadî kıymetlerin münferit ekonomi sa-

---

rinde bulunur. — Tenkidî mülâhazalar için *M. von Heckel'e* müracaat (*Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, cilt I, Leipzig 1907, s. 125-26).

[33] *Pugliese*: Imposta, «Nucvo Digesto Italiano», Torino 1938, s. 806.

[33a] *Delatour*: Impôt, «Dictionnaire des Finances» (*L. Say*) içinde, cilt II, Paris 1894, s. 362.

[34] *Hoffmann*: Die Lehre von den Steuern, Berlin 1840, s. 1-2. — Bundan maada *Allix* (zıkr. eser, s. 369) in - *Cauwès*'in fikirlerine istinat eden - vergi tarifine müracaat.

[35] *Terhalle*: zıkr. eser, s. 124.

[36] *Pugliese* (zıkr. eser) nin haklı olarak işaret ettiği gibi, âmme ihtiyaçları «teknik veya rasyonel bakımdan değil, ancak tarihî noktai nazardan tesbit edilebilir» .



halarından devlete veya devletin mümessillerine cebri surette transferini temine yarayan bir vasıttan başka bir şey değildir.

dd) Vergilerin «nasıl» tahsil edildikleri meselesine verilecek cevap nisbeten basittir. Burada sadece, mevzuubahs olan transferin bir taraftan cebri, diğer taraftan da karşılıksız cereyan ettiğini tesbit ile iktifa edebiliriz.

aa) Verginin **cebrî mahiyeti** ekseri tariflerde sarîh olarak tebarüz ettirilmekte veya hiç değilse bu hususa dair bazı işaretler kaydedilmektedir; yalnız bu işaretler bazan —meselâ **Schäffle** ve **Graziani** gibi müellifler tarafından —lüzumsuz telâkki edilmekle beraber, bu iddiayı teyit için ileri sürülen deliller tatmin edici mahiyette değildir [38].

Son zamanlarda **Ritschl** [39] tarafından izah edilen bir nazariyeye göre, âmme iktisadının esas unsuru cebir değil, bilâkis «halkın maşerî duygusu» dur. Buna nazaran cebir gerçi lüzumludur, çünkü «maşerî zihniyet bütün fertlerde aynı derecede canlı» bir duygu halinde bulunmadığından, halktan bazılarının «sanki maşerî duyguyu taşıyormuş gibi (!) hareket etmeğe» mecbur edilmeleri lâzım gelir; fakat **Ritschl** bu mütalâasına, cebirin «mevcut bulunmayan maşerî duyguyu ancak kısmen telâfi etmeğe» muvaffak olabileceğini de ilâve ediyor. Bu nazariye fikrimizce hakikatta hemen hiç bir yeniliği ifade etmemektedir [40]. Kendisini bize idealist olarak tanıtmaya

---

[38] *Schäffle* : Die Steuern, cilt I, Leipzig 1895, s. 22-23. — *Graziani* : zikr. eser, s. 273. — Bu fikir haklı olarak şu müellifler tarafından reddedilmiştir: *Pugliese*: zikr. eser, s. 808 («Hakikati halde, cebir verginin karakteristik vasıflarından biridir») ve *Nicholson*: Principles of Political Economy, 1893 («Vergiyi diğer tediyattan bariz bir surette ayırd eden umumî vasıf vergi tediyatının cebrî mahiyetidir»).

[39] *Ritschl*: Theorie der Staatswirtschaft u. Besteuerung, Bonn 1925, s. 55 ve m., 74 v.s. — Bundan başka *Ritschl*: Staatswirtschaft u. kapitalistische Marktwirtschaft, Tübingen 1931, s. 40. — *Ritschl*'in nazariyesi *Sultan* ve bilhassa *Jecht* tarafından tenkit edilmiştir; bak. *Jecht*: zikr. eser, s. 66, ve aynı müellifin: Die Entwicklung der Problemstellung v.s., «Finanz-Archiv», N. F. 1, s. 202. Bundan maada *A. Wagner* (Grundlegung der pol. Oekonomie, 3. tabı, cilt I/1 Leipzig 1892, s. 763) in *Roscher*'e karşı (Grundlagen der Nationalökonomie, 25. tabı, Stuttgart 1918, s. 2 ve 30) ileri sürdüğü tenkitlere müracaat.

çalışmakla beraber, realitede vergi tediyesinin esasını cebir teşkil ettiğini teslim etmekten de kendisini alamıyor. Her halde vergi tarihine kısa bir bakışla, halk tarafından ihtiyarî olarak verilen aidatın hiç bir yerde ehemmiyetli bir mevki işgal etmediği anlaşılabilir. Bu münasebetle Fransada 1926 tarihli «Contributions volontaires» ile Habeş harbi esnasında İtalyada «altın fedakârlığı» namı altında toplanan ianeyi hatırlatmakla iktifa edebiliriz. Bunlar hiç şüphesiz hakikî mânada maşerî bir duygunun mevcudiyetine delâlet etmek itibarile, ahlâkan takdire lâyük vatanî birer fedakârlık olmakla beraber, her ikisinin de bütçedeki ehemmiyetleri bakımından mecburî resimlere nisbetle çok dün bir mevkide kaldıkları unutulmamalıdır. Hattâ İslâm memleketlerindeki «zekât» gibi bidayette dinî saiklerle ihtiyarî olarak tediyeye edilen bir resmin nisbeten kısa bir zamanda dünyevî bir cebrin ihdas edilmesini zarurî kıldığını yukarıda (s. 379) kaydetmiştik. Nihayet Almanya'da «kışlık yardım teşkilâtı» na şekillen ihtiyarî olarak yapılan ianelere gelince, bunların da mühim bir kısmı itibarile maddî cebir altında tediyeye edildikleri malûmdur. Bu noktada ayrıca şu ciheti de göz önünde bulundurmalıyız ki, mevzu bahis ianelerin (1937-1938 senelerinde ferah ferah 400 milyon RM bulan) mutlak mikdarı dikkate değer bir yekûn teşkil etmekle beraber, devlet ve komün vergilerinin aynı zamandaki hasılatına kıyas edildiği vakit (18,6 milyar RM) nisbeten cüzî bir ehemmiyete sahip bulunduğu anlaşılır (% 2,33).

Mükelleflerin vergi tahsiline salâhiyetli makama karşı ruhî vaziyetleri —buna ister «maşerî duygu», «devlet şuuru», «fedakârlık hissi» denilsin, ister başka bir isim verilsin— maliye bakımından büyük bir ehemmiyeti haiz olduğu inkâr edilemez ve edilmemelidir. (Tetkikimizin sonunda bu bahse tekrar kısaca avdet edeceğiz.) Fakat buna mukabil modern vergilerin mahiyetini tayin etmek hususunda cebir esasî o derecede ehemmiyeti haizdir ki, vergiyi tarif ederken bu esasî sarîh şekilde tebarüz ettirmek muvafık, hattâ lüzumlu görülebilir.

Verginin cebri karakteri hususunda sütefehhümlere meydan vermemek için, yukarıki izahatımıza bir kaç noktayı daha ilâve edelim:

Gerek eski ve gerek yeni eserlerde bazan, «vasıtalı», hususile istihlâk vergilerinin «bir dereceye kadar ihtiyarî mahiyette oldukları» [40a] iddiasına tesadüf edilir. Bu iddia doğru bile olsa, bununla vergilerinin umumiyetle cebri karakteri hakkındaki tezimizi cerh edebilecek mukabil bir delil elde edilmiş olmaz. Çünkü bu tezle ifade etmek istediğimiz cihet sadece, vergi tarîkile kıymet transferi mevzuubahs olduğu takdirde o transferin mecburî olarak, yani cebir altında vukua gelmesi keyfiyetinden ibarettir. Fertlerin istihlâkten kısmen sarfınazar ederek tediye mecburiyetinden bazı hallerde kaçınabilecekleri tamamen ayrı bir meseledir. Bu bakımdan şüphesiz muhtelif nevi resimler arasında derece itibarile bazı farklar tesbit edilebilir, nitekim meselâ umumî bir gelir, yahut servet vergisine nazaran tütün vergisinden daha kolay şekilde kaçınmak kabil olabilir. Mâmafih —Jéze'in de tebarüz ettirdiği gibi [40b]— bütün istihlâk resimlerinin «ihtiyarî» mahiyette olduklarını iddia etmek doğru olmaz, hattâ böyle bir iddiayı mübrem ve hayatî olmayan maddeler üzerine mevzu vergiler hakkında bile ileri sürmeğe imkân yoktur. Burada tütün ve alkol aleyhdarını bir kenara bırakarak tetkikimizi bu gibi maddelerin vergi mükelleflerine hasredekcek olursak, diyebiliriz ki verginin üzerine müstenit bulunan cebir kendisini o vergiden içtinap kasdile ittihaz edilen tedbirlerde dahi hissettirmekte gecikmez; yalnız bu tesir, devlete müsbet bir kıymet transferi şeklinde değil, daha ziyade menfi olarak istihlâkten sarfınazar etmeği mucip olmak suretile tezahür eder ki, bu da esas itibarile kendi kendine (spontan) ve ihtiyarî olmaktan ziyade vergi dolayısıyla cebren vukua gelir. Diğer bir tâbirle: İstihlâk vergileri başlı başına mevcudiyetleri dolayısıyla her halde —kendilerinden bazı defalar içtinap edilmeğe muvaffak olursa bile— vergi mevzuatı tarafından müstakil hareket ve tasarruf kabiliyetleri tahdit edilmiş olan münferit iktisatların bi-dayetteki ihtiyaç ve istihlâk sırası üzerinde bir takım değişikliklere sebebiyet verirler.

bb) Vergiler ancak geniş mânada «mecburî resimler» in tâli bir zümresini teşkil ederler. Onları bilhassa «harçlar» dan ayırd edebilmek için, malûm olduğu veçhile, hangi nevi karşılık (bedel) esa-

[40a] Hume: Essays, cilt II, 1741 (bak. Jones: zikr. eser, s. 71).

[40b] Boucard: — Jéze: Eléments de la Science des Finances, Paris 1904

sını mevcut bulunduğu nazarı itibara alınarak vergilerin, «hususî karşılık» prensibi üzerine müstenit bulunan harçların aksine «umumî bedeller ve masraf tazminleri» [41] olduğu iddia edilmiştir. Mâmafih, vergilerde bedel diye bir şey mevzuubahs olamaz [42]. Bu itibarla bazı müelliflerin «umumî karşılık» tâbiri yerine «ayrıca hususî karşılığı olmayarak» [43], yahut «muayyen bir âmme hizmeti için mukabil bir tediye mânasını tazammun etmemek» [44] gibi ifade şekillerini kullanmaları, okuyanı yanıltmaktan başka bir netice hasil edemez; çünkü bu gibi ifade şekilleri umumî karşılık esasını zımnen de olsa yine ihtiva etmektedirler [45], halbuki verginin siyasî hususiyetleri göz önünde tutulunca onun her hangi bir karşılık mukabili olmadığı tebarüz ettirmek lâzım gelir.

Vergi tediyeatının prensip itibarile karşılık mukabili olmadığını tebarüz ettirmek suretiledir ki, piyasa iktisadile âmme iktisadına ait varidât tedariki metodları arasında icap eden sarih ve katî tefrik yapılmış olacağı gibi, kaideten otoriter - siyasî bir mahiyet taşıyan vergi tahsili hâdisesini mukaveleye müstenit iktisadî bir mübadele fiiline benzetmek ihtimallerinin de önü alınmış olur; eski nazariyelerin vergiyi izaha ve meşru göstermeğe çalışırken [46] böyle bir müşabehet tesisine gayret ettikleri malûmdur. Tabiatile verginin her hangi bir karşılık mukabili olmadığını söylerken, bununla münferit iktisat sahâlarından devlete kıymet transferi neticesinde, devlet tarafından umumun istifadesine şâmil hiç bir yeni kıymetin vücade getirilmemiş

---

[41] *Wagner*: Finanzwissenschaft, zikr. eser, s. 37, 210, v.s. — «Umumî karşılık» fikri hattâ *Andreae* (Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, Jena 1930, s. 138) tarafından müdafaa edilmektedir.

[42] *Sultan*: zikr. eser, s. 38. — Bundan maada *Vocke*: Abgaben, zikr. eser, s. 173-74, ve *Schaeffle*: zikr. eser, s. 25.

[43] *Gerloff*: zikr. eser, s. 437.

[44] *Terhalle*: zikr. eser, s. 124. — Buna benzer fikirler hakkında bak. *Weddigen*: Allgemeine Finanzwissenschaft, Leipzig 1938, s. 62, 87, ve *Ball*: Einführung in das Steuerrecht, 4. tabi, 1927, s. 1.

[45] Bu nokta *Boesler* tarafından, *Andreae*'nin «Staatswirtschaftslehre» isimli eserine dair tenkidinde (Zeitschrift. f. d. gesamte Staatswissenschaft, Ideale, Jena 1937. Aynı zamanda «Oesterr. Zeitschrift f. Bankwesen», III, 1938, s. 45 ve m., te neşredilen makalemize de müracaat. Bd. 90, 1931, s. 318) tamamilen gözden kaçırılmaktadır.

olduğunu iddia edecek değiliz. Fakat vergi, ne olursa olsun, bizatihi «şartsız olan bir tediye» dir [47]. Vergi vasıtasile finanse edilen âmme hizmetleri «ne vergi tediyeatının **sebebin**i teşkil ederler, ne de onlarla aralarında **doğrudan doğruya** bir münasebet mevcut olabilir» [48]. Bundan başka şu noktayı da ayrıca göz önünde bulundurmalıyız ki, vergilerde unumiyetle mevcut bulunan «bilvasita» produktivitenin tamamen ortadan kalkması halinde bile, malî teknik noktai nazarından o vergilerin mahiyeti üzerinde hiç bir değişiklik vukua gelmiş olmaz.

Vergileri cebri ve karşılıksız resimler olarak tavsif etmekle, fikrimizce vergilerin «nasıl» tahsil edildikleri sualine dair icap eden bütün hususlar söylenmiş oluyor. Bazı yerlerde bunlara ilâveten kaydedildiklerine tesadüf ettiğimiz diğer bütün tarif unsurları ancak tarihen câri olabilen, yahut müellifin muayyen bazı iddialarile alâkadar bulunan fikirlerden ibarettir. Buna bir misal olarak **Vocke** tarafından ileri sürülen noktai nazarı hatırlatabiliriz [49]: Ona göre, şahsen vergi ödeyebilmek kabiliyetini nazarı itibara almayan bir resim vergi sayılamaz, **Vocke** bu iddiadan malum olduğu veçhile şu neticeyi çıkarmaktadır: «İstihlâk resimleri vasıtalı vergiler olarak gösterilmelerine rağmen hakikî mânada vergi olamazlar». Yukarıki mütalâamız bundan başka **Sax**'ın nazariyesile, **Englis**'in tarifi hakkında da ileri sürülebilir, bunlardan ilkin nazaran vergi bir «kıymetlendirme

---

[47] *Nitti*: Principes de Science des Finances, frans. tabı, cilt I, Paris 1928, s. 322.

[48] *Neumark*: Probleme der Steuerbelastung, «Mitteilgn. des Verbandes österr. Banken», XVII, 1936, s. 213, ve aynı müellif: Maliye ilmine dair Ekonomik ve Sozyolojik Tetkikler, İstanbul 1949, s. 5. — Müşâbih fikirler: *Jones* (zıkr. eser, s. 14, 23, 43 ve 212), *Pierson* (Principles of Economics, cilt II, London 1912, s. 375-76), *Cannan*, *Chapman*, *Conrad* ve son zamanlarda bilhassa *Griziotti* (Breve analisi, zıkr. eser, s. 249, 257-58) tarafından müdafaa edilmiştir. *Griziotti* haklı olarak bir taraftan «vergi tediyelerinin âmme teşekküller-i temin edilecek herhangi bir karşılığa bağlı olmadıklarını», diğer taraftan âmme menfaatleri ile mükelleflerin menfaatleri arasındaki «bilvasita» münasebetleri» tebarüz ettirmektedir. Mamafih *Griziotti*'nin bu hususta ileri sürdüğü sebep ve delilleri tamamen kabul etmemize imkân yoktur.

[49] *Vocke*: Die Abgaben, zıkr. eser, s. 177, 507.

hâdisesi» [50], ikincisinin tarifine göre ise «vergi mükellefinin taşıma kabiliyetine uygun resimler» dir [51].

e) Son olarak biraz da şu mesele üzerinde duralım: Vergi suretile cereyan eden kıymet transferinin tarz ve nevi, şartları nasıl ve kim tarafından tesbit edilir?

Bu suale bermutad şu cevap verilmektedir: Vergi tediyatının sebebi, ölçüsü, zamanı ilah. daima **tek taraflı** olarak, vergi tahsil eden makam, yani bilhassa devlet tarafından bir kanun ile tesbit edilir. Nitekim **Wagner** [52] tarifinde «tek taraflı olarak tayin edilmiş bir tarzda ve yükseklikte» tâbirini kullandığı gibi, **Moll** da [53] vergi haddinin «tek taraflı otoriter» şekilde tesbit edildiğini söylemektedir.

Vergi mükellefleri mümessillerinin mecliste vergi kanunlarının, yani umumî kaidelerin hatırlanmasına ekseri hallerde müessir surette iştirak etmeleri biraz evvelki ifade şekillerine tenakuz teşkil etmez. Yukarıda işaret ettiğimiz cihet sadece fertlere ait vergi borcunun tesbit edilmesine mütealliktir ki, bu borç **Jèze**'in işaret ettiği gibi, bir mukavele ile değil, âmme otoritesinin tek taraflı bir tezahürile vücade gelir [54].

Burada inkâr edilemeyecek iki hakikat vardır: 1) Muayyen vergi mükellefiyetlerinin ortaya çıkması için umumî şartlar bizzat kanunda tanzim edilmişlerdir ve 2) Fertlere ait vergi borcunun «vergi tezkeresi» tanzimi ile tesbiti —şayet böyle bir tezkereye her halde ihtiyaç varsa— şeklen daima tek taraflı idarî bir tasarrufla vukua gelir [54a]. **Mâmâfih**, şu nokta da göz önünde bulundurulmalıdır ki, -başka bir tetkikimizde mufassal olarak izah ettiğimiz gibi [55]-

---

[50] *Sax* : Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft, Wien 1887, s. 297 ve m., 506 ve m.

[51] *Englis*: zikr. eser, s. 84.

[52] *Wagner*: zikr. eser, s. 210.

[53] *Moll*: zikr. eser, s. 300-1.

[54] *Jèze*: Nature et régime juridique de la créance d'impôt, «Revue de Science et de Législ. Fin.», cilt 34, 1936, s. 195.

[54a] Bak. *Niemann* : Der Steuerverwaltungsakt, Berlin 1930, bilhassa s. 12 ve m., 23-24.

[55] *Neumark* : Mukayeseli Hukukun Maliye İliminde Önemi, İstanbul 1937, s. 16 ve m.

hazine ile mükellefler arasında vergi haddine dair bir takım anlaşmalar yapılmakta ve zamanımızda artık nâdir bir hâdise olmaktan çıkmış bulunan bu anlaşmalarla fiilen ve maddeten, ferdî vergi mükellefiyetlerinin mukavele suretile ve binnetice iki taraflı olarak tesbiti gayesi takip edilmektedir. Bu gayenin tahakkuku, vergi tezkeresinin haiz olduğu ihzarî ve ihdasî mahiyet dolayısıyla hukukan bilfiil imkân altına alınmış bulunmaktadır; filhakika, mevzuubahs tezkere vergi mevzuatının umumî hükümlerine dayanmakla beraber, her ferdin ödeyeceği vergi haddini resen takdir ve tesbit etmek salâhiyetini de tazammun eder.

Vergi anlaşmalarile bilfiil takip edilen maksat, muayyen vergi sükelerine ait, mükellefiyetleri kanunî hükümlerin sıkı surette tatbiki halinde husule gelmesi muhtemel veya muhakkak olan meblâğın dâ-nunda tesbit etmekten ibarettir. Bu anlaşmaları bazı gelir, muamele ve istihlâk vergisi kanunlarında nazarı itibara alınmış olan vergi abo-nelerile karıştırmamak icap eder.

Mükellefle hazine arasında bu türlü anlaşmaların saikleri ber-mutad şunlar olabilir: Ya münferit vergi borçlarının —bermutat bir kaç sene için câri olmak üzere— mukavele suretile tesbiti netice-sinde tediyatta evvelce mevcut olmayan bir katiyet ve intizam tem-in edilmek istenir (ki bunda gerek vergi alacaklısının ve gerek borç-lularının müsavi derecede menfaat sahibi olmaları mümkündür); ya-hut ta bir çok hazineler arasında, bilhassa tediyeye kabiliyeti fazla o-lan bir vergi sükelerini ele geçirmek hususunda bir nevi rekabet mevcut olabilir, bu rekabet kanunen tesbit edilen vergi mükellefiyetleri ü-zerinde şekli tenzilât icrasına saik olur.

Bu gibi hallerde vergi alacaklısı ekseriya nisbeten küçük bir âmme teşekkülü vaziyetinde bulunur; bu küçük teşekkülün bütçesi hususunda, tediyeye kabiliyeti yüksek olan bir mükelleften vergi sure-tile istifade imkânı bazan pek büyük bir ehemmiyet ifade edebilir. Bunun misallerini büyük harpten evvel Prusya komünlêtile [55a], bazı İsviçre kantonlarında (meselâ Luzern) bulabiliriz. her ikisinde de «vergi anlaşmaları» imkânı kanunen derpiş edilmiş bulunmaktadır. Zikrettiğimiz «rekabet» âmilinin hiç bir rol oynamadığı hallerde de, mevzuubahs vergi sükeleri, malî kudretleri bilhassa yüksek olan mün-

[55a] Bak. meselâ *Hausmann*: Der Rechtsgrundsatz der Gleichmässigkeit v. s., Berlin 1917, ve *Feldhege*: Die Finanzwirtschaft der Stadt Buer, Bigge 1933.

ferit şahıslardan (rentier) sarfınazar, karşımıza ekseriya büyük şirket teşebbüsleri şeklinde çıkarlar, bu teşebbüslere ait mamelek ve kazancın hiç bir zaman kati surette tesbit edilemiyerek ancak —kul lanılan hesap metoduna göre farklı olmak üzere— tahmin edilebilmesi onlar için mühim bir hususiyet teşkil eder.

Bütün bu noktaları göz önünde tutarak diyebiliriz ki, vergi borcunun tek taraflı şekilde tesbiti kaide teşkil etmekle beraber, bu hususta bazan pek ehemmiyetsiz telâkki edilemeyecek istisnalara da tesadüf edilebilir. Bu itibarla vergi tediyesi şartlarının tek taraflı olarak tesbitinden bahsederken, yapılan tarif içerisinde «umumiyetle», yahut «ekseriya» gibi mütemmim bir unsuru da idhal etmek muvafık olur.

Bundan başka, **Englis** vergilerin alêlade tek taraflı şekilde tesbit edildiklerinden bahsetmeği kâfi bulmıyarak asıl siyasî iktidar ve salâhiyet sahibi bir makam tarafından vazedildiğini ifade edebilmek için —ki vergi haddi zatında hususî inhisar fiyatlarının ilah. tesbitinde bu suretle ayırd edilebilir—, «tek taraflı» tâbiri yerine «otoriter» kelimesinin tercih edileceğini söylüyor [56], bu hususta kendisine hiç şüphesiz tamamile hak vermek lâzım gelir.

### III.

Tetkiklerimizin neticelerini hülâsa etmek istersek şunları söyleyebiliriz:

Vergi, iktisadî kıymetlerin(kaideten: para meblâğlarının)münferit iktisatlardan siyasî cebir altında devlete veya devletin verdiği mezuniyete istinaden müdevver salâhiyetlere sahip diğer âmme hükmi şahıslarına karşılıksız olarak transferi demektir, bu transferde icrası lâzımgelen münferit tediyatın şartları, bilhassa nevi, ölçüsü, sebep ve zamanı umumî kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere, ekseriya otoriter şekilde, o tediyatı kabul eden makam tarafından tesbit edilir.

Verginin iktisadî - malî sebebi, yukarıda da gördüğümüz gibi, şu şekilde hülâsa edilebilir: Devlet kendisine ait aslî vazifelerin icrasını temin için haricen işтира kuvvetini temsil eden öyle bir takım vasıtalara muhtaç bulunur ki, bu vasıtalar zamanımızın iktisadî ve hukukî nizamında ancak hususî mülkiyet aksamına vergi suretile müracaat ederek elde edilebilir.

[56] *Englis*: zikr. eser, s. 72.



Verginin gayesi millî iktisat dahilinde istihsal ve inkısam hâdiselerile, münferit ekonomi sahalarına ayrılmış bulunan veya ayrılmakta olan kıymetlerin bir kısmını, devlete ait aslî vazifelerin icrasını temin maksadile âmme maliyesine sevketmektir. Her vergi, ne şekilde izah edilmek istenirse istensin, yahut malî mahiyette olmayan, ne gibi tesirler vücuda getirirse getirsin, filiyatta bu gibi kıymet transferlerinin tahakkuk etmesi neticesini doğurur. O transferlerle beraber aynı zamanda iktisadî, içtimaî ilah. mahiyette bir takım tesirler de vücuda gelebilir, yahut gelmek zaruretindedir, fakat bu ancak içtimaî hasılda vergi siyaseti dolayısıyla vukua gelen inkısam tarzının bir neticesinden ibarettir, yoksa verginin esas ve aslî bir farikası değildir; bunun gibi, aynı tesirler içerisinde muayyen bir tanesini bile bile tahakkuk ettirmeğe çalışmak ta, verginin mahiyeti ile alâkadar bir cihet teşkil etmez.

Hukukan vergi tahsilî hâdisesi kanun şeklinde muayyen umumî kaidelerin mevcudiyetine bağlıdır. Bu kaidelerin vazma vergi mükelleflerinin mümessilleri filiyatta ekseriya iştirak ederler, fakat her zaman iştirak etmeleri zarurî değildir. İşte mevzuubahs kaidelerin kendilerine tatbik edildiği münferit iktisatlara ait (bunlar ekseriya hususî, bazan da âmme hükmî şahıslardır) vergi borçları o kaideler çerçevesinde olmak üzere umumiyetle otoriter şekilde ve bazan da mukavele suretile tesbit edilir. Borcun, devlet tâbiyetini haiz şahıslara hasredilmesi prensip itibarile mevzuubahs olamaz.

Sosyolojik noktai nazara gelince, bu bakımdan da, vergi mevzuatı ve ona istinaden vergi borçlarının tesbiti gerisinde siyasî kuvvetin mevcut bulunması ve devletin kendi taleplerini icabı halinde cebirle tatbik etmeğe hazır ve muktedir olduğunu vergi mükelleflerinin ötedenberi bir çok tecrübelerle bilmeleri pek mühim bir noktayı teşkil eder. Her halde vergi tarikile kıymet transferleri daima —hiç değilse «meknî» (latent) — bir cebir altında cereyan eder, fakat bu tabiatle bütün vergilerin muhakkak hoşnutsuzluğu mucip olduklarını [57] isbat etmeyeceği gibi, daima haricî bir cebir altında tahsil edilmek zaruretinde bulduklarını da [58] ifade etmez.

Vergi mükelleflerinin umumiyetle devlete ve hususile mevcut hükümet sistemine ve vergi meblâğlarının mutasavver istimalî tarzına karşı aldıkları derunî vaziyet, bilhassa vergi tahsilî ve idaresi

[57] *Bastable*: zikr. eser, s. 263 .

[58] *Schaeffle*: zikr. eser, cilt I, s. 23.

masraflarının yüksekliği itibarile, hiç Şüphesiz mühim bir nokta olabilir. «Vergi ideolojileri» nin ehemmiyetini de haddinden fazla kltmemek lâzım gelir. Mâmafih, **netice itibarile** asıl ehemmiyeti haiz olan cihet, devlet otoritesine istinat eden siyasî cebrin câri ve müessir olabilmesi imknıdır.

---