

MUAMELE VERGİLERİNDE TEKLİF SAFHASI [*]

Dr. A. Memduh YAŞA
İstanbul Üniversitesi Maliye Doçenti

Giriş :

Bugünkü şekillerile muamele vergileri, birinci dünya harbinden sonra yayılmağa başlamışlardır. Gerçi, çok eski zamanlarda bu gibi vergilere rastlandığı tesbit olunmuştur. Fakat, bazı istihlâk vergilerinde — meselâ tuz vergisi —, arazi ve bina vergilerinde, hattâ gümrük vergilerinde olduğu şekilde muamele vergilerinin hâli hâzır ve tarihi tatbikatı arasında bir alâka tesis etmeğe imkân yoktur. Diğer bir ifade ile, birinci dünya harbine varıncaya kadar, devletin klâsik vergi şekilleri arasında muamele vergilerine hiç rastlanmamaktadır. Buna mukabil, gittikçe artan âmme masraflarını karşılamak için vasıtalar ararken bulunan muamele vergilerinin, birinci dünya harbinden sonra süratle yayıldığı görülmektedir. Bu yayılma iki istikamette olmuştur. Bir kere muamele vergisi tatbik etmeyen memleketlerin adedi gittikçe azalmaktadır. Ayrıca kabul olundukları memleketlerde muamele vergileri mevzu itibarile inkişaf etmekte yâni gittikçe daha umumî ve şümüllü bir mahiyet kazanmaktadır. Bunun tâbii neticesi olarak muamele vergileri hasılatı zamanımızın bütçelerinde yüksek nisbetlere varmıştır.

Muamele vergilerinin bir taraftan evrensel bir mahiyet kazanmaları, diğer taraftan bütçeyi beslemekte geniş mikyasta müessir olmaları onlara ait çeşitli meselelerin maliye tetkiklerinde ehemmiyetli bir yere kazanmasına sebebiyet vermiştir.

Muamele vergileri iki grup içinde toplanabilir [1] :

- 1 — Toplu muamele vergileri,
- 2 — Yayılı muamele vergileri.

Birincileri, aynı m a l a istihsal ve tevzi vetiresi içinde yalnız bir safhada konan vergilerdir. İkinciler, son müstehlike varıncaya

[*] Bu konferansın verildiği 20 Mart 1956 tarihinde şimdiki Gider Vergileri Sistemimiz henüz proje halinde bulunmaktaydı.

[1] John F. Due, Sales Taxation in Western Europe : A General Summary, National tax journal, June 1955, s. 171.

kadar geçirdikleri muhtelif safhaların — hemen hemen — her birinde bindirilen vergilerdir. Fransada «Taxe sur la valeur ajoutée» — eklenen kıymet vergisi — adiyle tatbik edilmekte olan muamele vergisi, yayılı bir vergi şeklinde görülmekle beraber, tesirleri itibarile toplu muamele vergisi sayılmak icab eder. Filhakika, yayılı muamele vergilerinin en mühim hususiyeti vergi nisbetinin malın geçirdiği safhaların adedine göre değişik tecelli etmesi olduğu halde, eklenen kıymet vergilerinde istihsal ve tevzi metodları ne olursa olsun, mükellefiyet nisbeti değişmemektedir. Bu itibarla, Fransız tipini, yukarıda tasnif dışında üçüncü bir kategori saymağa lüzum yoktur.

Zamanımızda muamele vergilerinde yayılı sistemden toplu sisteme doğru bir kayma temayülü mevcuttur. Yayılı sistemi bu gün de tatbik eden memleketler, Almanya, Avusturya, İtalya ve Belçikadan ibarettir. Diğer memleketlerde ya baştan beri toplu sistem kabul olunmuş yahut, Fransada olduğu gibi, bu sisteme sonradan geçilmiştir.

Bilindiği gibi Türk muamele vergisi toplu vergiler gurubuna girmektedir. Ayrıca, halen mer'î olan muamele vergisinin yerine geçmek üzere hazırlanan ve gider vergileri grubunun bir tanesi olarak mütalâa edilen istihsal vergisi de, ismine rağmen, bir toplu muamele vergisinden ibarettir. Halbuki, ikisi de aynı kategoriye girdikleri, yani muayyen bir malı, istihsal ve tevzi yollarından geçişinde yalnız bir tek safhada teklif ettikleri halde, bu mükellefiyeti tesis için seçtikleri «safha»lar birbirinden farklıdır. Gerçekten, toplu muamele vergilerinin hepsi, vergi vazetmek için aynı vesileden istifade etmemektedirler. Bu bakımdan, istihsalinden son müstehlike yâni perakende satışına kadar malın uğrayabileceği müteaddit el değiştirmelerden birisi seçilebilir. Müteakip paragraflarda, bu hususta mevcut olan imkânların nelerden ibaret bulunduğu, muhtelif memleketlerde bunlardan hangisinin kullanıldığı, teklif safhasının ileriye veya geriye doğru tesbit edilmesinden ne gibi neticeler doğabileceği izah edilecek ve nihayet bir taraftan mer'î Türk muamele vergisinin, diğer taraftan proje halindeki Türk istihsal vergisinin bu bakımdan tahlil ve mukayesesi yapılacaktır.

I — Teklif safhaları ve muhtelif memleketlerdeki tatbik şekilleri :

İstihsalden son müstehlike varıncaya kadar bir mal muhtelif safhalardan geçer. Due, bu safhaları toplu muamele vergilerinin

tatbiki bakımından üç grup içinde toplamaktadır : a) İmalâtçı tarafından satış safhası, b) Son toptan satış safhası, (yani perakendeci tarafından satın alınma) ve c) Perakende satış safhası [2]. Bunların her birisinde çeşitli haller tasavvur olunabilir. Meselâ birinci safhayı aldığımız takdirde, verginin doğması için sadece satış akdinin icrası kâfi sayılabileceği gibi, satış bedelinin tediyesi veya malın teslimi hallerinden birisi seçilebilir [3]. Bununla beraber, çeşitli teklif safhaları arasında mukayeseler yaparken yalnız ilk tasnifi gözönünde bulundurmakla iktifa edeceğiz.

Muamele vergisini imalâtçı tarafından satış safhasına bağlamış olan memleketlerin başında Fransa gelmekte idi. Fakat 1955 Nisanında kabul edilen kararname ile Eklenen Kıymet Vergisi toptan satış safhasına tesmil edilmiş, böylece bu sistemin en mühim mümessili ortadan kalkmıştır [4]. Buna mukabil Kanada, Türkiye ve Finlandiya'da tatbik edilmekte olan muamele vergilerinde teklif safhası imalâtçı tarafından yapılan satıştır. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletlerinde muayyen maddelere konmuş bulunan muamele vergilerinin bir kısmı imalâtçıdan alınmaktadır.

Toptan satış safhasını esas alan muamele vergilerinin klâsik misali İsviçre muamele vergisidir. Yukarıda belirtildiği gibi Fransa'da tatbik edilen sistem de bu kategoriye sokulabilir. Bundan maa-da Avusturya muamele vergisile başka bakımlardan hususiyetleri olan İngiltere muamele vergisi (purchase tax) de toptan satış safhasına dayanmaktadırlar.

Muamele vergisi tatbikatında perakende satış safhasını seçmiş olan memleketler daha azdır. Hâlen böyle bir vergiyi yalnız Norveç'in tatbik ettiği söylenebilir. İsveç'de bu sisteme uygun olarak 1940 da kabul edilen muamele vergisi ancak sekiz yıl yaşayabilmiş, 1948 de lâğvolunmuştur. Rus muamele vergisi sadece kısmen bu kategoriye girmektedir. Filhakika Rusya'da muamele vergisi matrahi olarak bazen perakende satışı aldığı halde bazen de toptan satışı, ba-

[2] John F. Due'nün yukarıda bahsedilen ve National tax journal'da neşredilen etüdünden başka, muamele vergisi şekilleri adile Revue de Science et de Législations financières'in 1955 3 üncü sayısında gene kendisi tarafından yazılan makalenin İ.H. Ülkümen tarafından yapılan tercümesi, bak : Maliye ve İktisat Mecmuası, 15 Aralık 1955, s. 393.

[3] M. Orhan Dikmen, Vasıtalı Vergiler, İstanbul 1950, s. 81.

[4] Pierre Allix et Bloch-Lainé, Finances Publiques, cours polycopié 1954 - 1955.

zen toptan ve perakende satış fiatları farkını veya sadece muayyen bir «mikdarı» olmaktadır [5].

Burada bir noktaya daha dikkati çekmek lâzımdır. Muamele vergisi malın istihsalin muayyen bir safhasından geçmesi esnasında tatbik edildiğine yâni vergiyi doğuran hâdise muayyen bir muamele olduğuna göre umumiyetle prensip, vergi kanunlarında bu muamelenin tarif olunması ile iktifa olunmasıdır. Muamele vergisi tarif icabı umumî karakteri haiz bulunduğu göre, ayrıca hangi malların bu muameleden geçerken vergiye tâbi tutulacağıın izah edilmesine yâni vergi kanununa bir de vergiye tâbi eşyanın listesini eklemeğe lüzum yoktur. Kanunun tadat ettiği mallar kaideten, vergiye tâbi tutulacak mallar değil, fakat vergiyi doğuran muameleden geçmelerine rağmen vergiye tâbi tutulmaları arzu edilmeyen yâni mükellefiyet dışında tutulması istenen mallardır. Bu itibarla meselâ bizim halen mer'î muamele vergimizde yahut Fransız veya Norveç muamele vergilerinde vergiye tâbi eşya değil, fakat sadece istisna ve muafiyetler sayılmış bulunmaktadır. Buna mukabil, İngiliz sisteminde, Amerikan vergilerinde her satış veya her imal vergiye tâbi tutulmadığı için, satış veya imal dolayısıyla vergi ödeyecek maddeler tesbit olunmuştur. Açıktır ki, bu nevi vergiler umumî bir mahiyet taşımamaktadırlar [6].

Henüz proje halinde bulunan Türk istihsal vergisinde de mükellefiyete tâbi tutulacak maddeler listeler halinde tesbit olunmuştur. Halbuki bahis mevzuu projede verginin istihsal ve imal edilen maddelerden, müstahsil veya âmilleri tarafından teslimi — veya kendi imalâtlarında sarf olunması — halinde alınacağı [7] tasrih edilmiştir. Buna rağmen tarifile iktifa olunmayarak projeye bazı listelerin eklenmesi, «istihsal veya imal edilen» maddelerden ancak bir kısmının vergiye tâbi tutulmak istenmesinden doğmaktadır. Bu itibarla, vergi dışında kalacak maddeler yerine vergiye tâbi kılınacak maddeleri sayan sistemleri, kısmî muamele vergileri olarak kabul etmek gerekir. Türkiyede neden umumî muamele vergisinden kısmî muamele vergisine geçilmek istendiği son paragrafta izah olunacaktır.

[5] Maurice Lauré, La taxe sur la valeur ajoutée, Paris 1952, P. 125.

[6] Listelerin, vergiye tâbi maddelerin nevelerine göre farklı nisbetler tatbik edilmesi halinde zaruret kesbetmesi, tamamile ayrı bir meseledir ve verginin şümül derecesi ile ilgili değildir.

[7] Gider Vergileri Kanununun ön projesi, Madde 1.

II — Teklif safhasının son müstehlike nisbetle yakın veya uzak olmasından doğan neticeler :

Teklif safhası olarak malın müstahsilden toptancıya, toptancıdan perakendeciye veya perakendeciden müstehlike geçişi muamelesinin alınması vergi politikası bakımından farklı neticeler doğurmakta yahut bu şekillerden her biri birbirinden az çok farklı vergi politikalarının tekevvününe sebep olmaktadır. Bu farkları muhtelif vergi prensipleri bakımından ayrı ayrı tesbit etmek mümkündür.

1 — *Verimlilik prensibi* : Diğer şartlar aynı olduğu takdirde bir verginin verimi bir taraftan matrahına diğer taraftan mevzuuna tâbi bulunmaktadır. Muamele vergilerinde istihsal safhasından son müstehlike doğru gelindikçe matrah genişler. Aynı malın perakende satış ânındaki değeri toptan satışındaki değerinden, bu sonuncusu da imalden sonraki satış değerinden yüksektir. Bu itibarla, nisbet muayyen olduğu takdirde perakende satışlara istinad eden vergi toptan satışa istinad eden vergiden daha fazla verim sağlayabilmekte, imalden sonraki satışa dayanan vergi tipi ise en az verimli sistemi teşkil etmektedir. Bunun tabii bir neticesi olarak, vergi mükellefiyetini son istihlâke yakın safhada tesis eden memleketler vergi nisbetini daha düşük tutmak imkânına malik bulunmaktadırlar. İngilterede olduğu gibi muamele vergisi aynı zamanda iktisadî gayelerle kullanılmadığı veya bu gayeler asıl malî gayenin yanında ikinci plânda tutulduğu takdirde bu imkândan umumiyetle istifade de edilmektedir. Meselâ perakende satış üzerinden vergi alan Norveç'te nisbet % 10 dan yukarıya çıkarılmamış hattâ 1947 ile 1951 arasında % 6 ¼ den ibaret bulunmuş, % 10 nisbet, adı geçen memleketin 1947 den itibaren askerî masraflarının artması neticesinde kabul olunmuştur [8]. Buna mukabil muamele vergilerini istihsal safhasında tahsil eden memleketlerde vergi nisbeti umumiyetle % 20 civarındadır.

2 — *Kolaylık prensibi* :

Vergide kolaylık prensibi bakımından vaziyet oldukça farklı bir durum arz etmektedir. Filhakika mesele sadece mükelleflerin miktar ve kalitesi bakımından mütalâa edildiği takdirde esas itibarile

[8] John F. Due, Sales taxation in Western Europe, National tax journal, s. 173.

son istihlâk safhasına yakın vergiler aleyhine hüküm vermek gerekmektedir. Bilfarz perakende satış üzerinden alınan muamele vergileri kalabalık bir mükellef zümresi ile karşı karşıya buldukları gibi bu mükellefler kalite itibarile de bir taraftan gayrı mütecanis, diğer taraftan düşük evsaflıdırlar. Perakende satıştan istihsale doğru gittikçe, mükellef adedi azalmakta, buna mukabil mükelleflerin kalitesi yükselmektedir. Bundan dolayı sonuncuların, daha kolaylıkla tahsil edildikten başka tahsil masraflarının nisbeten düşük olması gibi bir faikiyetleri bulunduğu da muhakkaktır. Perakende satış üzerinden tahsil edilen vergiler, muvaffakiyetle tatbik edilebilmek için yüksek vergi ahlâkı, rasyonel bir ticaret sistemi ve mükemmel bir vergi idaresinin mevcudiyetine ihtiyaç vardır.

Buna mukabil, perakende ticaretten alınan muamele vergilerinin sağladıkları bazı kolaylıklar üzerinde bilhassa durmak icap etmektedir.

a) Muamele vergileri perakende ticaret üzerinde kaldıkça bu vergilerin ithalâtta da tatbik olunması ancak istisnâî hallere inhisar eder. Filhakika, ithalât sanayici veya toptancı tarafından yapıldığı, diğer bir ifade ile imalât veya toptan ticarete teveccüh ettiği müddetçe bir ithalât muamele vergisi esasen bahis mevzuu olmamak lâzımdır. Zira bu safhada yerli mamuller de böyle bir vergi ödedemiş bulunmaktadırlar. İthalâtın muamele vergisine tâbi tutulması nihaî istihlâkte bulunmak üzere yabancı memleketlerden eşya getirilmesi hallerine inhisar etmektedir. Halbuki bu gibi ithalât da geniş mikeyasta şahsî muafıklara girmekte, böylelikle ithalât muamele vergisi tatbikatı hakikaten çok istisnâî hallerde ortaya çıkmaktadır.

b) Yerli mamulâtın alınmış olan verginin bu mamulâtın ihracı halinde iadesi, muamele ve umumiyetle vasıtalı vergilerin esas prensiplerinden birisidir. Ancak, ne derece lüzumlu olursa olsun, bu muamelenin gerek mükellef gerek maliye idaresi bakımından külfetli olduğu kabul olunabilir. İhracat umumiyetle istihsal safhasından hemen sonra ve hemen hemen her zaman perakende ticarete intikalden evvel olduğuna göre istihsale sirayet etmeyen ve hele perakende ticarete tahmil edilen bir muamele vergisinin ihracat ile hiç bir münasebeti bulunmamaktadır. Dolayısıyla muamele vergileri, nihaî müstehlike doğru yaklaştıkça ihracattan mütevellid vergi reddi gibi oldukça karışık bir muameleye o derece daha az müracaat etmeği icap ettirmektedir.

3 — *Adalet prensibi* :

Burada bahis mevzuu olan husus, seçilen teklif safhasının verginin ödeme kabiliyetine intibakı üzerinde bir tesir icra edip etmediğidir. Evvelâ şu ciheti belirtmek icap eder ki, muamele vergileri umumiyetle tek nisbetli vergilerdir. Nisbetlerin, vergiye tâbi maddelerin ihtiyaç listesindeki sırasına göre farklılaştırılması, istisnaen vâki olmaktadır. Nitekim yukarda bahsettiğimiz memleketlerin hemen hepsinde — İngiltere ve Rusya hariç — vergi nisbeti tekdir. Buna mukabil çok zarurî ihtiyaç maddelerinin mükellefiyet dışında tutulduğu görülmektedir. Gerçi bu bakımdan muamele vergileri arasında geniş millî farklar vardır [9] Fakat her halde muamele vergilerini istihlâk vergileri gibi halkın satınalma gücünü gözönünde tutan vergiler telâkki etmek doğru değildir.

Bununla beraber, muamele vergilerine mükellefin satınalma gücüne intibak sağlayacak bir karakter verilmek istendiği takdirde ve verildiği yerlerde, perakende ticarete mevzu vergilerin daha ziyade kabili islah olduğu ve bu islah imkânının vergiler istihsal safhalarına doğru kaydıkça zorlaştığı görülmektedir.

Vergi ile mükellefin ödeme kabiliyeti arasında alâka tesisi, diğer bir ifade ile verginin şahsileştirilmesi, mükellefiyetin mümkün merteye son istihlâk fiiline yakın bir yerde tesis edilmesini istilzam etmektedir. Çünkü daha evvelki safhalarda, malın şahsî istihlâkte kullanılıp kullanılmayacağı ve kullanılacaksa şahsî istihlâk maddesinin hangi sınıftaki ihtiyaca tekabül ettiği kolaylıkla kestirilemez. Fîlhakika meselâ, müstahsilden toptancıya geçen masrafların bir kısmı aynen şahsî istihlâke intikal ettikleri halde bir kısmı diğer eşyanın imalâtına dahil olmaktadır. Halbuki farklı kalitelere malın aynı kalitede bir ilk veya yardımcı maddeyi ihtiva etmeleri imkân dahilindedir.

Diğer taraftan, perakende ticarete yaklaştığı derecede muamele vergilerinin verimlerinin arttığı yukarda belirtilmişti. Verim derecesi yüksek vergilerde zarurî ihtiyaç maddelerinin mükellefiyet dışında bırakılması, lüks sayılmayan ihtiyaç maddelerinin inik resimlere tâbi tutulması daha kolaydır. Kaldığı bu vergilerde nisbet, umumiyetle düşük olduğundan, böyle bir farklılaştırma yapılmamış olsa bile bundan doğan mahzurlar nisbeten hafif kalmaktadır.

[9] Huiskamp, Systems of sales taxes, Bulletin for international Documentation, Vol. VI, number 3, 1952, P. 146.

Şu ciheti kaydetmek lâzımdır ki, vergi ile ödeme kabiliyeti arasında alâka tesisi, vergi miktarının mükellef tarafından bilinmesi nisbetinde kolaylaşır. Halbuki, Profesör Due'nün çok iyi tebarüz ettirdiği gibi [10] perakende ticaretten alınan vergi miktarının müstehlik tarafından kat'î şekilde öğrenilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile, tam bir aleniyet muamele vergilerinin ancak bu nevilerinde mevcuttur. Buna mukabil, imalât veya toptan satışlar üzerinden mevzu vergilerde, imalâtçı veya toptancının aynı zamanda perakende satış yaptıkları haller — ve bu hallere münhasır olmak üzere — müstesna, müstehlik tarafından tediye edilen vergi, umumiyetle fiat içinde saklı kalmakta ve hakikî miktarının öğrenilmesi pek müşkül bulunmaktadır.

4 — *İn'ikas mekanizması bakımından :*

Hangi safhadan alınıralsa alınsın, satış üzerine müstenit vergilerin tamamen ileriye doğru in'ikas ettikleri umumî bir kanaat halindedir. Bu kanaat bilhassa resmî düşünelere intibak etmektedir. Filhakika kanun vâzileri, umumiyetle bu vergilerin ileriye doğru aynen intikal edeceklerini, yalnız arzu etmekte kalmamakta fakat bunun böyle olacağına da ekseriya inanmaktadır. Bizde vasıtalı vergilerin hepsine ve bu arada muamele vergisine «intikalî vergi» denmesinin sebebi bu inanıştır. Bu etüd yapıldığı sırada henüz Büyük Millet Meclisine verilmemiş olmakla beraber, hükümet tarafından benimsenmiş bulunan ve ilerde mevzuumuz bakımından hususiyetleri belirtilecek olan Gider Vergileri Kanunu gerekçesinde, bu inanış açıkça belli olmaktadır. Gerekçede Türk muamele vergisinin büyük bir kısmının devlet tarafından ödendiği yolunda, eskiden beri yapılan ve hakikaten mesnetsiz bulunan iddiaya cevap verilirken «Muamele Vergisinin bünyesi ve mahiyeti icabı mutlaka intikalî bir vergi olduğu» noktasından hareket olunmaktadır [11].

Bu görüş, istihlâk vergileri teorisinin bir kısmını teşkil etmektedir. Filhakika, hamî bir gümrük tarifesinde olduğu gibi, bir istihlâk vergisinin muayyen bir malın mübayaa ve istihlâkini azaltmak maksadında kullanılması, ancak bu verginin ileriye doğru yâni nihai müstehlike tam in'ikas etmesi halinde mümkündür. Diğer taraftan, modern vasıtalı vergilerin vergi verme kabiliyetine intibak ettirilmesi hususunda alınan tedbirler de bu faraziyeye dayanmak-

[10] Prof. Due'nün İ.H. Ülkümen tarafından tercüme edilen ma. s. 396.

[11] Gider Vergileri Kanunu Gerekçesi, s. 25.

tadır. Zira burada bahis mevzuu olan müstehlikin vergi verme kabiliyetidir ve vasıtalı vergilerin nihayette müstehlike in'ikas edeceği farz olunduğu içindir ki, vergi yükü ile müstehlikin gelir seviyesi arasında bir alâka tesisine çalışılır [12].

Muamele vergisinin — ve umumiyetle vasıtalı vergilerin — ile riye doğru in'ikas ettirildiği kanaati, vergilerin tahakkuk ettiği istihlal safhası bakımından büyük bir ehemmiyet taşır. Verginin ile riye in'ikas ettirilmesi, onun ödeyici tarafından satış fiyatına tam olarak ithal edilmesi demektir. Binaenaleyh, faraziye eğer doğru ise teklif safhası son istihlal safhasından uzaklaştıkça, nihai müstehlikin vergi sebebi ile tediye edeceği meblâğ o derece büyük olmaktadır. Toplu muamele vergilerinin in'ikası etrafında yapılan münakaşalarda, nihai istihlal safhasından uzak vergilerin, hazineye fiilen ödenenden daha büyük bir meblâğın müstehliklere intikaline sebebiyet verdikleri bilhassa belirtilmektedir. Sayın Orhan Dikmen'in kanaatine göre, perakende ticaret üzerinden alınan muamele vergileri, pul yapıştırmak suretile cibayet ediliyorsa, müşterinin vergi dolayısıyla ödediği meblâğ sadece vergi kadar olmaktadır. Pul yapıştırmak suretile alınmayan muamele vergileri, perakende ticaret üzerinden konulmuş bulursa bile, tam bir in'ikâsın mevcudiyeti farz olunduğu takdirde, fiyatları kendi nisbetinden bir az daha yüksek nisbette arttıracaktır. Bu halde vergi, ekseriya satış bedeline ve binaenaleyh matraha dahildir. Toptan ticaret veya imalât muamele vergileri halinde fiyat artışı daha fazla olur. Çünkü nihai istihlâke arz safhasından az çok uzak bulunan safhalarda alınan vergi, müteakip muamelelerdeki kâr yüzdelerine ve dolayısıyla maliyet fiyatına girmek suretile ve bilhassa nihai maliyet değerleri üzerindeki tesirile, satış fiyatlarının daha ziyade artmasına sebep olur [13]. Böylece in'ikâs bakımından yayılı muamele vergilerinin taşıdığı piramitleşme mahzuru nihai istihlal safhasından uzaklaşan ve bilhassa istihlal safhasına dayanan toplu muamele vergilerinde de vâki olmaktadır. Bu vak'a maliye literatüründe (markup system - La pratique des taux de marque) diye adlandırılmaktadır [14]. Vergi istatistikleri ve bun-

[12] Philip E. Taylor, The Economics of Public Finance, Revised Edition, New York 1953, s. 405.

[13] M. Orhan Dikmen, adı geçen eser, S. 98 - 99.

[14] Markup System'in izahı için Due'nün adı geçen eserinden başka gene Due'nün The incidence of a general sales tax, Public Finance 1950/1, s. 231 - 233 ve François Visine, La signification des statistiques fiscales, Public Finance 1955/1, S. 18 - 19 a müracaat.

lardan bilhassa vergi yüküne ait olanların mânası hakkında yazdığı çok değerli makalede F. Visine, istihsal safhasında yâni prensip itibarile nihâf müstehlike varmadan iki safha evvel % 20 nisbetinde tesis edilen bir muamele vergisinin ne nisbette in'ikâsa sebep olacağını hesaplamıştır. Visine'in misalinde, maliyet değeri 100 ile ifade edilen bir malın müstahsilden toptancıya hiçbir kâr alınmadan satıldığı, toptancının % 10 ve perakendecinin % 30 nisbetinde kâr ettikleri farzolunmakta ve arada ne başka mutavassıtlar ne de başka masraflar olmadığı kabul olunmaktadır. Bu takdirde nihâf müstehlikin ödeyeceği bedel ne olacaktır? Müstahsilin satış fiyatı 100+20

$$\begin{aligned} \text{(vergi)} &= 120 \text{ olacaktır. Toptancının} 120 + \frac{120 \times 10}{100} = 132, \text{ perakendecinin} \\ & \text{ise } 132 + \frac{132 \times 30}{100} = 171.60 \text{ olacaktır. Eğer vergi olma} \end{aligned}$$

saydı, aynı hesap tarzı tatbik edilmek suretile perakendecinin fiyatı 143 bulunacaktı. Buna göre, hazinenin aldığı vergi 100 para vâhidi için 20 para vâhidi olduğu halde, müstehlikin tediye ettiği 171.60 — 143 = 28.60 para vâhidi olacaktır. Aradaki 8.60 lık fark mutavassıtların vergi sebebiyle elde ettikleri fazla bir kârdır ki, mahiyeti itibarile âdetâ hususî şahıslar hesabına tahsil edilmiş bir vergi manzarası arz etmektedir.

Ancak, buraya kadarki neticeler, sayın Orhan Dikmen'in de işaret ettiği gibi ileriye «tam bir in'ikâsin mevcudiyeti farzolunduğu takdirde» tahakkuk edebilir. Halbuki, ileriye doğru tam bir in'ikâsin mevcudiyeti faraziyesi pek az ihtimalle tahakkuk etmektedir.

Muamele vergileri, istihlâk vergileri gibi, hangi safhada konulursa konulsun, vazedildikleri hallere ait marjinal fiyatların yükselmesine sebebiyet verirler. Vergiye tâbi malların talep elâstikiyeti sıfır olduğu takdirde, satıcının satış fiyatlarını da aynı nisbette yükseltmesi ve vergiyi olduğu gibi ileriye in'ikâs ettirmesi mümkündür. Buna mukabil vergiye tâbi mala karşı talep elâstikiyeti namütenâhî ise vergi — diğer şartlar aynı kaldığı takdirde — satıcının sırtında kalır.

Tatbikat ve fiiliyat umumiyetle bu iki kutbun arasında cereyan eder. Diğer bir ifade ile, verginin bir kısmı satıcının, bir kısmı da alıcının üzerinde kalmakta ve bu payların nisbeti, malın talep elâstikiyetine göre değişik olmaktadır. Elâstikiyet ne kadar fazla

ise vergi o derece satıcı tarafından yüklenilmektedir. Fakat hakikatte diğer şartlar aynı kalmamaktadır. Bunlar bilhassa arz elâstikiyetine taallük eden şartlardır. Arz elâstikiyetinin az veya çok olması da taraflardan birisine kalacak vergi payının miktarına müessir olmaktadır. Ancak, muayyen şartlar altında, vergi istihlâk safhasından ne derece uzak ise, geriye in'ikâs imkânı o kadar fazla olmaktadır. Bu imkân, talep elâstikiyetinin düşük olması halinde müstehlik lehine, talep elâstikiyeti yüksek olduğu takdirde satıcı lehine işlemektedir. Vergi, nihai istihlâk safhasına çok yakın olduğu yâni perakende ticarete dayandığı zaman, vergi ödeyicisinin geriye in'ikâs ettirme şansı nisbeten mahduttur. Binaenaleyh talep elâstikiyeti derecesine göre müstehlik ve satıcı tarafından paylaşılması icap etmektedir. Profesör Shoup, Amerikada hükümetlerin muamele vergisi koymalarına karşı en fazla itirazın perakendecilerden geldiğini tesbit etmiştir [15]. Profesör Taylor, yukarıda bahsedilen eserde (S. 409) bunun tabii olduğunu, çünkü böyle bir verginin kısmen kendilerinin sırtında kalması ihtimalinin mevcut bulunduğunu belirtmektedir.

Görülüyor ki, istihlâk safhasından uzakta tesis edilen muamele vergilerinin müstehlike daha ağır şekilde in'ikâs ettikleri mutlak olarak iddia olunamaz. İn'ikâs mekanizması çeşitli tesirlere tâbidir. Bu tesirlerin, istihlâk safhasından uzakta bilhassa istihsal safhasına konmuş vergilerin, müstehlik için daha az ağır olmasını mümkün kılacak şekilde tekevvün etmesi imkân dahilindedir. Bu itibarla, sırf in'ikâs meselesi zaviyesinden, teklif safhaları hakkında bir kıymet hükmü verilemez.

5 — *Konjonktürel hassasiyet bakımından :*

Konjonktüre karşı hassasiyet dereceleri en yüksek olan vergilerin muamele vergileri olduğu, umumiyetle kabul olunmaktadır [16]. Milletlerarası Maliye Enstitüsünün 1938 toplantısına ait umumî raporda, konjonktüre karşı hassasiyet hiyerarşisinde muamele vergileri başa konmuştur. Muamele vergilerinin gerek mevzuları gerek teknikleri bu neticeyi doğurmaktadır. Profesör Jean Marchal «Ren-

[15] Haig and Shoup, The sales tax in the American States, Columbia 1934, s. 24.

[16] Bu hususta geniş malûmat için bak : Memduh Yaşa, Vasıtalı Vergiler, İstanbul 1948, s. 45 - 65.

dements fiscaux et conjoncture» isimli meşhur eserinde, Fransız ve Alman muamele vergilerinin konjonktürel değişmelere karşı fevkalâde hassas olduklarını, fiyat münhanileri ile vergi tahsilât münhanileri arasında sıkı bir muvazilik bulunduğunu tesbit etmiştir. Profesör Marchal her iki verginin hâsılat serileri ile fiat serileri arasında bir taraftan korelasyon kat sayıları diğer taraftan tâbiyet kat sayıları hesaplamış ve umumiyetle + 1 e çok yakın rakamlar elde etmiştir [17]. Yalnız şu ciheti belirtmek icap eder ki, Prof. Marchal'ın tetkik ettiği muamele vergilerinden bir kısmı toplu, bir kısmı yayılı tiplere girmektedir.

Bütün nevileriyle muamele vergileri, konjonktür değişmelerinden geniş mikyasta müteessir olmakla beraber, seçilen teklif safhasının bu hususta tamamen tarafsız olduğu söylenemez. Verginin şu veya bu safhaya konmuş olması, konjonktüre tâbiyet derecesine tesir icra eder. Gerçi istihlâke yakın veya uzak bir safhada tesis edilmiş muamele vergileri esas itibarile Ad Valorem bir tarifeye bağlanmakta yâni fiata dayanmaktadırlar. Ancak, teklif safhasının nihâî istihlâk safhasından uzaklığına göre çeşitli fiatlar bahis mevzuudur.

Perakende satışlar üzerine konan bir verginin dayandığı fiatlar, umumiyetle konjonktür dalgalanmalarına karşı nisbeten daha az hassas fiatlardır. İktisadî değişmelerin perakende fiatlara intikali umumiyetle geç ve eksik olmaktadır. Bu lag hususile depresyon devrelerinde daha geniştir. Halbuki toptan fiatlar konjonktür dalgalanmalarını sadakatle aksettirirler. Bu sadakat ilk ve ana maddeler istihsaline gidildikçe fazlalaşır. Bundan çıkan netice şudur : Nihâî istihlâk safhasından uzaklaştıkça, muamele vergilerinin yüksek konjonktür safhalarındaki randıman artışları, diğerlerine nisbetle daha fazla ve daha süratli olmakta, buna mukabil depresyon devrelerinde de düşüş oldukça âni ve şiddetli cereyan etmektedir. Halbuki nihâî istihlâk safhasında alınan yâni perakende satışlara müesses muamele vergilerinin bilhassa depresyon zamanlarında nisbeten müstakar kalmaları mümkün bulunmaktadır. Devletin bilhassa depresyon safhasında emin vâridat kaynaklarına olan ihtiyacı gözönünde tutulursa, perakende satışlara konan muamele vergilerinin malî politika bakımından olan faydaları anlaşılabilir olur.

[17] Jean Marchal, Rendements Fiscaux et Conjoncture, Paris 1942, s. 111 - 120.

Perakende satışlardan alınan muamele vergisinin mecmu talebin aşırı derecede artmasından doğan enflasyon temayülüne karşı oldukça müessir bir mücadele vasıtası olarak kullanılabilceğine de dikkati çekmek faydeli olur. Bir taraftan bu tip vergiye ait matrahın fevkalâde geniş olması, diğer taraftan istihlâk maddelerini doğrudan doğruya ve derhal istihdaf etmesi ona bu imkânı sağlamaktadır. 1955 ortalarından itibaren İngilterede beliren enflasyon temayülünü durdurmak maksadile başvurulmuş istihlâki azaltmak tedbirleri arasında «purchase tax» nisbetlerinin arttırılması mühim ve müessir bir rol oynamıştır. Yukarıda verilen izahatla sebebi anlaşılacağı üzere, böyle bir tedbire ihracatı azaltmak tehlikesine girmeden başvurulabilmiştir. Halbuki bilfarz imalâta dayanan bir muamele vergisinde nisbetlerin arttırılması, mamulün müteakip kullanılma ihtimallerinin hepsini derpiş etmek imkânı olmadığından, ihracatı da tehlikeye düşüren bir netice doğurabilir. Bilhassa İngiltere gibi bir memleket için bunun arzedebileceği tehlikeler aşikârdır. Bilindiği gibi İngilterede purchase tax nisbetlerinin arttırılması ile takip edilen diğer bir gaye de, dahilî istihlâki azaltarak ihracat imkânlarını fazlaştırmak ve tehlikeli derecede açık olan tediyebilâncosunun dış tediyeye vasıtaları ihtiyatlarını eritmesine mâni olmaktı. Perakende ticarete geniş miyasta dayanmayan bir vergiyi bu gayenin elde edilmesi için kullanmak, aynı derecede kolay olmazdı.

III — Teklif safhası bakımından mer'î ve proje halindeki muamele vergilerimiz :

Bilindiği gibi Türk muamele vergisinde teklif, imalâtın satışı (teslim) dolayısıyla yapılmaktadır. Bu bakımdan Türk muamele vergisi yukarıda (I inci kısımda) yapılan tasnifte «a» grubuna girmekte, dolayısıyla bu tip için dermeyan edilen mülâhazalara muhatap bulunmaktadır. Bundan maada Türk muamele vergisi, koyduğu geniş istisna ve muaflıklarla, mükerrerliği önlemek maksadile kabul ettiği ilk madde tenzilât sistemi yâni götürü ve eksik usulle, kendi nevi içinde de bir hususiyet arzette ve bu hususiyet ona sakat doğmuş bir vergi karakteri vermektedir. Türk muamele vergisine, ihdasından beri yapılan ve bilhassa son zamanlarda çok şiddetlenen

tenkidleri burada tekrarlamaya lüzum görmemekteyiz [18]. Yalnız şunu söyleyebiliriz ki, bu tenkidler neticesinde Türk muamele vergisinin kaldırılması veya daha iyi bir sistemle değiştirilmesi lüzumu gittikçe kuvvet kazanmış ve mesul hükümet adamlarınca da bu lüzum kabul edilerek çareler aranmaya tevessül olunmuştur. Verginin kaldırılmasının, hiç değilse malî sebeplerle, imkânsız olduğu anlaşıldıktan sonra, çalışmalar bir «tâdil» veya «ikame» imkânları üzerinde teksif olunmuştur. Yukarda yapılan mukayeselerde, son istihlâk safhasına bağlanan muamele vergilerinin yâni perakende ticarete dayanan tipin, nazarı bakımdan üstün vasıflara malik olduğu belirtilmiştir. Esasen dünyada da muamele vergilerinin gittikçe imalât safhasından perakende satış safhasına doğru kaydıkları görülmektedir. Binaenaleyh, bugünkü Türk muamele vergisinin yerine bir yenisini koymak bahis mevzuu olunca, yenisinin teklif safhası bakımından ileriye kaydırılmış bir vergi olması hâdiselerin gelişme mantığına uygun olurdu. Halbuki vergi ıslahatçılarımız bu bakımdan tamamiyle ters bir istikamet tutmuş, toptan ve hele perakende satışlara gidilmek yerine, imalât vergisi karakterinde de bir adım geri gidilmiş ve — çimento, ateş tuğlası, kâğıt gibi bazı tam mamuller müstesna — diğer sanayiî ilk veya yardımcı maddesini teşkil eden imalât yâni nihai istihlâki doğrudan doğruya istihdaf etmeyen mamuller vergiye tâbi kılınmıştır.

Bu vaziyetle vergi projesinin muayyen tenkidlere hedef olacağı, ıslahatçıların meçhulü değildir. Buna rağmen bu yola gidilmiş olmasının muayyen sebepleri olmak lâzımdır. Bu sebeplerin neler olduğunu belirtmeden evvel, kanun projesini hazırlayanların, mukadder tenkidleri ne şekilde cevaplandırdıklarını, daha doğrusu bu tenkidlerle işaret edilen mahzurların kaldırılması veya mümkün mer-tebe tahfifi için verginin bünyesinde ne gibi önleyici tedbirler derpiş ettiklerini izaha çalışalım :

a) İmalât muamele vergilerinin mühim mahzurlarından birisinin matrah darlığı olduğu malûmdur. Matrah darlığına karşı mukadder tedbir, nisbetlerin yüksek tutulmasıdır. Nitekim mer'î muamele vergisi tarifesinde en yüksek nisbet % 18 olduğu halde, yeni

[18] Bu hususta başlıca, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan «Muamele Vergisi Komisyonu Raporu» İstanbul 1949, ile İstanbul Sanayi Odasının yayınlanan «İmalât Muamele Vergisi Kaldırılmalıdır» İstanbul 1955 adlı iki broşüre bakıla.

projede nisbetlerin bazı hallerde % 40 a kadar çıktığı görülmektedir. Gerçi yüksek nisbet, bir vergi için başı başına bir mahzur teşkil etmektedir. Fakat hazırlanan projedeki bu yüksek nisbetlerin; bir taraftan mükellef adedinin fevkalâde çok azalmış olması, diğer taraftan nihai istihlâke tahsis edilecek malın ancak bir kısmından alınması dolayısıyla, geniş ve kontrolü imkânsız bir matraha tercih edilmesi mümkündür.

b) Gittikçe ham madde satışına yaklaşan bir verginin, teklif ettiği maddenin akibetini evvelden kestirmek mümkün olmadığı için, müstehliklerin vergi verme kabiliyetine göre farklılaştırılması imkânsızdır. Bu vergiler, vergi verme kabiliyetini istihdaf bakımından şiddetle tersine müterakki bir karakter taşırlar. Tersine müterakkilik, vergi ne kadar umumî ise o derece fazla olur. Bu vergilerin bünyesinden tersine müterakkiliği kaldırmak kanaatimize göre imkânsızdır. Fakat bunu hafifletmek kabildir. Yeni projede de bu husus düşünülmüş ve harcı âlem istihlâk esyasına müncer olan imalât branşları tamamile vergi dışında tutulmuştur. Filhakika, hazırlanmış olan lâyiha kanunlaştığı takdirde bilûmum gıda sanayii, deri sanayii ve ağaç sanayii vergi dışında kalmış olacaktır. Bu tedbirle, yeni verginin tersine müterakkiliği geniş mikyasta azaltılacağı gibi, bu sanayide ve bunlardan bilhassa deri sanayiinde mer'i muamele vergisi dolayısıyla mevcut parçalanma da ortadan kaldırılmış olacaktır.

c) Dahilî muamele vergilerinin, ithal esyasına aynı nisbette tatbik edilmesi yani hakikaten mütelâfi vergilerin tesisi, ithal edilen esya ile imal edilen eşyanın benzerliği arttıkça kolaylaşır. Benzerlik mevcut olmadığı nisbette götürü mukayeselere gitmek, dolayısıyla ithalât muamele vergilerinin telâfi edici karakterinden fedakârlık etmek lâzım gelmektedir. Türkiye umumiyetle mamul esya ithal eden bir memlekettir. Dahilî muamele vergisi daha ziyade ham ve yarı mamul maddelere kayınca, ithal edilen mamul eşyaya ancak bünyelerinde bulunan, dahilde vergiye tâbi ham ve yarı mamul maddeler için vergi tatbik edilebilir. Bunun için de bir çok ithal esyasının miktar ve kıymet itibarile terkiibini bilmeğe ihtiyaç vardır ki, böyle bir faaliyetin fevkalâde büyük güçlüklerle karşılaşacağı açıktır. Yeni proje maalesef bu mahzurla malûl bulunmaktadır. Gerçi, bir taraftan vergiye tâbi ithal esyasından büyük bir kısmının memleket içinde mümasillerinin yapılmaması, diğer taraftan mümasili

memlekette yapılanlara tatbik edilecek nisbetlerin himayeci görüşle yüksek tesbit olunması, bu halin memleket sanayii üzerinde menfi tesirler icra etmesi imkânlarını geniş mikyasta bertaraf etmiştir. Bununla beraber, ithal ve imal eşyası arasında vergi eşitliği tesis edilemediği gibi, tahakkuk bakımından mevcut teknik zorluk da ortadan kaldırılamamıştır.

Görülüyorki, muayyen mahzurların kaldırılmasına veya hafifletilmesine müteallik gayretlere rağmen, perakende veya hattâ toptan satışa dayanan muamele vergisi tiplerine nazarı bakımdan üstün bir imalât muamele vergisi — yahut bir istihsal vergisi — elde edilememiştir. Buna rağmen bu yolun tercih edilmesi, Türkiyenin ve unumiyetle az gelişmiş memleketlerin ekonomik ve sosyal bünye hususiyetleriyle izah edilebilir. Filhakika bu memleketler için muvaffakiyetle yürütülmesi en güç olan vergiler, devamlı bir teknik kontrolü icap ettiren umumî mahiyetteki vergilerdir. Toptan ve hele perakende ticarete dayanan muamele vergilerinin muvaffakiyetle tatbik olunması için, mükemmel ve geniş teşkilâtlı bir maliye idaresinden başka, teşkilâtlanmış ve rasyonel işleyen bir piyasanın, sağlam bir vergi ahlâkının mevcut olması lâzımdır. Bahis mevzuu memleketlerde ve bu arada Türkiyede bu üç şart istenilen derecede mevcut bulunmamaktadır. Bu itibarla, mükellefiyet sahasının genişletilmesi maliyemizin gözünü korkutmuş, daha az ve kontrolü daha kolay bir mükellef zümresile karşı karşıya kalmak daha cazip telâkki edilmiştir. Nitekim, 1953 senesinde 5600 olan muamele vergisi mükellef adedi, yeni proje kanunlaştığı takdirde 600 den ibaret olacaktır. Bu vaziyet maliye idaresini, yıllardan beri aradığı kompromiyi kolay vergi istikametinde tesis etmeğe sevk etmiştir.

Istanbul, 20 Mart 1956