

31700007

GİDER VERGİLERİ REFORMU HAKKINDA GENEL RAPOR

Müşavir Hesap Uzmanı

Ali Alaybek

Müşavir Hesap Uzmanı

Adil Yücefer

İSTANBUL

**G İ D E R V E R G İ L E R İ R E F O R M U
H A K K I N D A G E N E L R A P O R**

**Müşavir Hesap Uzmanı
Ali Alaybek**

**Müşavir Hesap Uzmanı
Adil Yücefer**

İstanbul

İ Ç İ N D E K İ L E R

Birinci Bölüm Genel Açıklama

I - Gider Vergileri Nizamı	1
1 - Gider Vergileri Kavramı	1
2 - Genel ve Özel Gider Vergileri Tefriki	3
3 - İlk Vergisi	6
4 - Gider Vergilerinin Sosyal ve Ekonomik Fonksiyonları	8
5 - Çağdaş Vergi Sistemlerinde Gider Vergileri ...	11
6 - Gelir Vergisi Yerine Harcama Vergisi Tesi. ...	12
7 - Vasıtasis - Vasıtalı Vergiler Münasebeti	14
8 - Az Gelişmiş Memleketlerde Gider Vergisi	16
9 - Milletlerarası Plânda Gider Vergilerinin Armanizasyonu	18
II - Batı Memleketlerinde Muamele Vergisi ve Tatbikati	
1 - Çağdaş Muamele Vergisinin Doğuşu ve Gelişmesi	23
2 - Çağdaş Muamele Vergisi Tipleri	25
3 - Almanya'da Umsatzsteuer	28
4 - Fransa'da Taxe Sur la Valeur Ajoutée	32
5 - Diğer Memleketlerde Muamele Vergisi	37
a - İtalya'da	38
b - Belçika'da	39
c - İngiltere'de	40
d - İsviçre'de	42
e - İsveç ve Norveç'te	43
f - A.B.D. lerinde	44
6 - Muamele Vergisinin Tartışılması	45

III - Sovyet Rusya'da Muamele Vergisi	52
1 - Teori ve Sistem Meselesi	52
2 - Muamele Vergisinin Karakteri	54
3 - Verginin Fiskal ve ekstra Fiskal fonksiyon- ları	55
4 - Muamele Vergisinin yapısı	57
5 - Muamele Vergisi - Satış Fiyatı Münasebeti ..	61
6 - Muamele Vergisi Teşebbüs Kârları	62
7 - Dış Ticaret, Kooperatif, Sosyal Aidat	63

İkinci Bölüm
Türkiye'de Gider Vergileri

I - 1957 Reformundan Önceki Durum	65
1 - Muamele Vergisinin Geçirdiği Safhalar	65
a - Umumi İstihlak Vergisi (19-26)	65
b - 1927 Yılı'nın Muamele Vergisi	66
c - 1931 " " "	66
d - 1934 " " "	67
e - Bazı Maddeler İstihlak Vergileri(934-946)	68
2 - İnşai olan Maddeler Muamele Vergisi	69
3 - Toptancılardan Alınan Muamele Vergisi	71
4 - Özel Gider Vergileri	73
II - 1957 Gider Vergileri Reformu	74
1 - Reformu Gerektiren Sebepler	74
2 - Gider Vergileri Sisteminin Kuruluşu	74
<u>İstihsal Vergisi</u>	76
a - Verginin mevzuu	76
b - Verginin istisna ve muaflikları	76
c - Verginin mükellefi, matrahı	77
d - Verginin tarh ve tahsili	77

Hizmet Vergileri	78
a - Verginin mevzuu	78
b - Verginin istisna ve muafliklari	78
c - Verginin mukellefi, matrahı	78
d - Verginin tarh ve tahsili	79
3 - Gider Vergilerinin Vergi Sistemimiz İcindeki yeri	79
4 - Gider Vergileri Sistemimizin Tevhidi	80

Üçüncü Bölüm
Yeni Gider Vergileri Reformu

I - Genel Görüşler	85
1 - Gider Vergileri Sisteminin Muhafaza Olunması	85
2 - Gider Vergileri Sisteminin Tamamlanması ...	86
3 - Gider Vergileri Sisteminin Yeniden Kurulması	88
4 - Sistemi Ekonomik Fonksiyonu Yönünden Geliştirmek	91
5 - Sistemi Sosyal Fonksiyonu Yönünden Geliştirmek	92
6 - Sistemi Fiskal Yönden Geliştirmek	93
II - Yeni Gider Vergileri Reformunun Getireceği Başlıca Yenilikler	95
1 - İhracat Muafliğı	96
2 - Geni, Makine ve benzeri İstihsal Araçları İstisnası	98
3 - Hala İpliğı İstisnası	98
4 - Montaj Sanayii	99
5 - Hizmet Vergileri	99
6 - Şekerin Gider Vergileri Mevzuuna Alınması ..	100
7 - Tekel Maddelerinin Gider Vergileri Mevzuuna Alınması	101
8 - Kombine İmalatta Verginin Ödenmesi	103
NETİCE	103

**GİDER VERGİLERİ REFORMU HAKKINDA
GENEL RAPOR**

Birinci Bölüm : Genel Açıklama

I - Gider Vergileri Hissesi

1 - Gider Vergileri kavramı

Klasik Maliye ilmi, vergi hukuku ve tatbikatın da, vergiler genel olarak direkt ve indirekt vergiler olmak üzere ikili (bipartite) bir sınıflamaya tâbi tutulurlar. Gerek teğride gerek tatbikatta bu genel sınıflama şeklinden tamamen ayrılmamış olmakla beraber, bunun yerini ekonomik anlayışa daha uygun başkaca tasnif şekillerinin almakta oldukları görüldü. Bu hakere uyarak ve teferruata imeksizin vergi çeşitlerini, ana kategoriler itibariyle, şu suretle sınıflandırmak mümkün olur :

- Gelir Vergileri (Kurumlar Vergisi dahil)
- Servet Vergileri
- Reel Vergileri
- Gider Vergileri
- Gümrük Vergisi

Bu şema içinde, servet vergileri, servet ve servet tedavülü vergileri (x) olarak iki gruba ayrıldığı gibi, gider vergilerinden evvel, muamele vergisini de içine alan daha genel bir vergileme kategorisi olarak "Tedavül Vergileri, ne de yer verilmiş bilir. Öte yandan, niket karakterli olan bazı mükellefiyet gruplarının da (Danga vergileri ve harçlar gibi) vergilerin genel sınıflanmasında ayrıca gösterilmeleri de uygun olur.

(x) Servet tedavülü vergileri grubuna, Veraset ve İntikal Vergisi, Malîk Alın Vergisi, Şirket kuruluşlarında alınan resimler gibi mükellefiyetler girer. /.

Çağdaş vergi nizamının başlıca taşıyıcı unsurlarını, as sonra temas edeceğimiz Üselliği dolayısıyla gümrük vergisi bir ~~na~~ na bırakılırsa, Gelir Vergisi ile Gider Vergileri teşkil ederler. Bu sebeple Gider Vergilerini, tekil ifadesiyle "Gider Vergisini" manılandırarak için, Gelir Vergisi ile bağlantılı olarak mütalâa ve isah etmek gerekir.

Gelir Vergisi, gelirin elde edilmesi, Gider Vergisi ise, gelirin harcanması (tasarruf ve yatırım dışında istihlak veya ihtimal suretiyle harcanması) hadisesine bağlıdır. Bu itibarla, Gider Vergisini gelirin harcanması, Almanca tâbiriyle (Einkommensverwendung) üzerinden alınan vergi olarak târif etmek mümkündür. Bu anlayışa göre gelir, elde etme ve harcama olmak üzere, iki yünden vergilendirilmektedir.

Gelirin harcanırken vergilendirilmesini mümkün kılan ve gerektiren şartları mali bakımdan başlıca iki esasa irca etmek mümkündür.

a) Gelirin doğuşunda olduğu gibi, harcanmasında da vergi ödeme gücü, kısaca "vergi gücü" mündemiçtir.

Gelir Vergisi, çeşitli sebepler yüzünden kişilerin vergi gücünü tam ve kâmil olarak kavrayamaz. Bu sonucu doğuran sebeplerin başında, verginin bünyesi, şumulu, tekniği ve vergiden meşru ve gayri meşru şekillerde kaçınma imkânları gelir.

b) Schmülders, Gerloff, Papi gibi mükelleflerin ifade ettikleri üzere, Gider Vergisi, gelirin harcanmasında tesaktır eden vergi gücünü kavraması itibariyle, Gelir Vergisini tamamlayan bir mükellefiyettir; diğer bir deyişle bu mükellefiyet mali sistem içinde tamamlayıcı bir fonksiyon ifa eder.

Bizim Gelir Vergisine karşılık olarak kullandığımız Gider Vergisi tâbiri, terminoloji bakımından verginin bu karakteri ni en belirli bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu tâbir Maliye ~~de~~

linise 1957 Gider Vergileri Reformu ile girmiştir. Böylece, Gider Vergisi tabirinin kanunî bir terim olarak ilk defa kullanılan memleket Türkiye olmuştur.

Bizim vergi terminolojisinde vardığımız bu vüsuha mahiyetli, gerek teoride, gerek çoğu yabancı memleketlerin vergi ve bütçe tatbikatında Gider Vergilerinin yerine veya bunun müteradifi olarak istihlak vergileri tabirinin kullanıldığı müşahade edilir. Müteakip paragrafta izah edeceğimiz üzere, istihlak vergileri, gider vergileri kategorisi içinde telif bir grup olan Özel Gider Vergilerini teşkil ederler. Bir üst mevhum olarak bu özel vergileri de kapsayan Gider Vergilerine genel olarak istihlak Vergileri denilmesi, metod ve terminoloji bakımından, pek isabetli olmasa gerektir.

Bu bahse son vermeden evvel, şu noktaya da temas edelim ki, teorik ve genel anlamı ile Gider Vergileri kavramına Gümrük Vergisi (resmî) de dahil bulunur.

Şu var ki, gerek ekonomik, gerek teknik özellikleri itibarıyla, gümrük vergisini, fiskal sistemin kompozisyonu içinde ayrı bir nisam olarak mütalâa etmek daha yerindedir. Filhakika, gümrüğün, hinaye ve men'edici fonksiyonları yanında, dış ticaret kambiyo nisamının temel unsuru olması, Milletlerarası ekonomik münasebet ve anlaşmalarda çok önemli bir mevki işgal etmesi, Ştâ yandan da mevzuuna, matrahına, ödenmesine taallük eden özellikleri dolayısıyla, vergi sistemi içinde, ayrı bir malî nisam olarak mütalâa edilmesi gerekir.

2 - Genel ve Özel Gider Vergileri Tefriki

Gider Vergisi ya global karakterdedir, ya da endividüel bir mahiyet arzeder. Global karakterde gider vergisi, zamanımızın genel gider vergisi olan muamele vergisidir. Endividüel vergiler ise, istihlak vergileriyle, muamele vergisinin dışında kalan vergilerdir ki, bunlara özel gider vergileri diyoruz.

Hizmet vergileri, ya doğrudan doğruya muamele vergisi nisamına dahil bulunurlar (Almanya), ya muamele vergisinin yanına da ayrı bir vergiler grubu teşkil ederler (Fransa), ya da hizmetler ayrı vergilere tâbi olurlar (Anglosakson memleketleri). Muamele Vergisi, vergi nisamı ve vergi reformu bakımından arzettiği özel önem dolayısıyla, raporun müteakip faslında ayrıca ve ayrı bir surette incelenecek, burada Özel Gider Vergilerinin mahiyeti ve ayrıca vasıfları üzerinde genel olarak kısaca durulmakla yetinilecektir.

Hayat Standartı ve bunun ifadesi olan vergi gücünün, muayyen bazı harcamalarda ayrıca ve belirli bir tarafa tesahür etmesi, genel gider vergisi, yani muamele vergisinin yanında özel gider vergilerinin uygulanmasına yol açmaktadır.

Özel gider vergilerinin başlıcalarını tarihi veya geleneksel denilen büyük randımanlı istihlak vergileri teşkil ederler. Bunların mevzuuna tütün, alkollü içkiler (şarap ve bira dahil), kahve, çay, şeker, tuz, kibrit gibi masif istihlak maddeleri girer. Özel gider vergileri kadrosuna sonraları akaryakıt vergisi, bazı memleketlerde elektrik ve havagazı vergileri, daha sonra da otomobil vergisi, mahalli plânda eğlence vergisi, ilân ve reklâm vergisi gibi diğer münferit vergiler de girmişlerdir. (1)

İstihlak vergilerinin ayrıca vasıflarını şu noktalarda toplamak mümkündür :

- 1) İstihlak vergisinin mevzuu olan madde, istihlak miktarına, kalitesine, spesifik özelliklerine göre vergilendirilir.
- 2) İstihlak vergileri kitle istihlakı üzerine konulur.
- 3) Verginin "incidence" si, yani fiyat üzerinden müstahlike intikali, önceden daha iyi bilinir ve vergi ona göre düşenlenir.
- 4) Vergiye tâbi maddeler mahdut ellerde vergilendirilir, veya böyle bir vergileme yoluna gidilir. (İcabında malî monopol tatbiki suretiyle).

(1) Bu vergiler bazı memleketlerde muamele vergisi nisamı içinde yer alırlar.

- 5) Vergileme kolay, emniyetli ve az masraflıdır.
- 6) Verginin nisbeti daha müzahhas bir ifade ile vergi yükü umumiyetle ağır olur.

İstihlak vergisi tatbikatında gözönünde tutulması gergken hususlardan biri, prensip itibarile verginin istihlaka mümkün olduğu kadar yakın bir safhada alınmasıdır. Bu suretle, verginin intikalinin açık ve kolay olması sağlanmış olur. Şu var ki bu prensip fiiliyatta umumiyetle tahakkuk ettirilemez. Vergi tekniği ve vergi emniyeti sebepleriyle, istihlak vergileri istihsalin vukubulduğu yerde ve istihsale ilgili olarak, ya da ithal sırasında, önceden alınır. Bu suretle vergi bilfiil bir istihsal veya ithal vergisi mahiyetini alır ve verginin tahsili ile ensidansı arasındaki mesafe bizzarur açılmış olur. Bu sebeple vergiyi "primaire" yani önceden ödeyenlerin, ödeme zamanlarının usatılması, verginin tesili gibi tedbirlerle korunması icabeder.

Bazı istihlak vergilerinin konusunu, müzahhasıran ithal maddeleri teşkil eder. Bizde kahve ve bazı alkollü içkiler, diğer bazı memleketlerde ayrıca tütün çay ve şekerde olduğu gibi.

Bu maddelerin gümrük vergisinden başka ayrıca istihlak vergisine tâbi tutulmaları, diğer bir deyimle, vergi yükünün gümrük ile istihlak vergisi arasında bölüşülmesi, daha ziyade dış ticaret politikasının bir icabıdır.

Bu bahse son vermeden önce, şu noktaya da işaret edelim ki, özel gider vergileri endirekt ve direkt gider vergileri olabilirler. Tütün veya şeker vergileri endirekt istihlak vergileridir; hususî binek otomobili vergisi ise direkt bir özel istihlak vergisidir.

Diğer taraftan meselâ akaryakıt vergisine tâbi benzinin veya gaz yağının hususî istihlakta kullanılması halinde, bu vergi bir istihlak vergisi mahiyetini alır. Buna mukabil bu maddelerin istihsale ilgili faaliyetlerde (siraatte, sanayide, ulaştırma) kullanılmaları halinde, maliyete giren bir masraf unsuru mahiyetini iktisap eder.

3 - Lüks Vergisi

Gider vergileri incelenirken, lüks vergisine de kısaca temas edilmesi faydalı olacaktır. Binde de saman saman üzerinde durulmuş ve 1950 de etraflı bir inceleme konusu yapılarak, hatta bu konuda bir kanun projesi dahi hazırlanmış olan lüks vergisi, adından da anlaşılacağı üzere, lüks maddeler istihlakinin ve bu mahiyetteki diğer harcamaların gider vergileri kapsamı içinde ayrıca ağır bir surette vergilendirilmesini istihdaf eder.

Bu vergileme ile önemli bir fiskal gelir elde edileceği düşünülürken, aynı zamanda bu yoldan sosyal adaletin, geniş ölçüde, sağlanacağı sanılır. Tatbikat bu görüşlerin, hiç değilse tam min edici bir surette, gerçekleşmediğini göstermektedir.

Gider vergilerini malî bakımdan besleyen kaynaklar ya genel harcamalar, ya da özel konulara inhisar eden kitle istihlakidir. Bu malî realite karşısında özel bir lüks vergisinin fiskal portesi hiç mesabesinde kalır.

Verginin sosyal adaleti temine matuf fonksiyonuna gelince, ki böyle bir vergilemeyi daha ziyade bu yönden savunmak mümkün olabilir, bunu da realist düşünülürse, büyütmemek gerekir.

Buna evvel de belirttiğimiz gibi, demokratik rejimlerde verginin sosyal maksatlara göre organize edilmesi malî politikanın başlıca amaçlarından biridir. Şu var ki, bu hedefe ulaşmak için, ilk bakışta ne kadar cazip görünürse görünür, ayrı bir lüks vergisinin ihdası ve uygulanması icap etmez. Verginin sosyal fonksiyonu, modern vergi sistemi içinde büyük vergilerin bu maksat da gözünde tutularak organize edilmeleri ve bunlar arasında bu yönden bir âhenk ve münasebet kurulması suretiyle, genel ve organik bir tarzda sağlanır. Bu sebeple mütarakkiliği en yüksek hadlere çıkarılmış şahsî gelir vergisinin ve sosyal mülk hasalata da yer veren bir münasele vergisinin yanında ayrıca lüks vergisinin ihdasına ve tatbikine kendiliğinden ihtiyaç kalmaz olur.

Öte yandan lüks vergisinin tesisi ve uygulanması, teknik bakımdan büyük zorluklar yaratır. Bunların başında lüks maddelerinin tanımlanması ve bu tanıma göre verginin mevzuuna girecek maddelerin seçilmesi gelir.

Her şeyden önce lüks'ün genel ve realiteye uygun bir tanımını yapmak imkânsızdır. Lüks kavramı zamana, mekâna, sosyal sınıfların, hatta şahısların görüş ve anlayışına ve alışkanlıklarında vukua gelen tahavvüllere göre değişir. Bu sebeple, diğer vergilerde olduğu gibi, mevzuun tayin ve tesbitinde, genel ve teorik de olsa, bir ölçü ve görüş birliğine varılamaz. Meselâ İngiltere'de, yahut Sovyet Rusya'da lüks telâkkisiyle ağır bir surette vergilendirilen bazı maddelerin İsviçre, Fransa, Almanya veya Amerika Birleşik Devletlerinde ya tamamen vergisiz bırakıldığı, ya da düşük bir nisbet üzerinden vergilendirildiği görülmüştür. Bunun gibi, meselâ eskiden lüks maddelerden sayılan şeker, zannımızda zarurî bir gıda maddesi olmuş ve bu mahiyeti ile bazı Batı Devletlerinde vergi dışına çıkarılmıştır.

Bu tipik lüks mevzularından biri olarak mütalâa edilmiş olan hususî binek otomobillerinin, Birleşik Devletler bir yana, hatta Batı Avrupada'da lüks olmaktan çıktığı bilinen bir gerçektir. Meselâ Batı Almanya'da gindiden binek otomobillerinin yarısından fazlasına doğrudan doğruya işçiler sahiptir.

Lüks'ün dar mânadaki tanımına gidilirse, bu kavramın içine sadece süs ve eğlence mevzularının alınması ile yetinilmesi gerekir. Halbuki, yukarıda belirttiğimiz üzere, malî önemi esasen düşük olan lüks vergisinin mevzuu bu derece sınırlanırsa, bu vergi maddi temelden tamamen yoksun sembolik bir mükellefiyetten başka bir şey olmaz. Kaldı ki, lüks kavramı ve bunda vukua gelen değişimler bakımından süs ve eğlence mevzularının da kavranması kolay olamaz. Meselâ tiyatroyu lüks şöyle dursun bir eğlence mevzuu dahi saymak mümkün değildir.

Lüks vergisinin aleyhinde ileri sürülecek mülkhasalar-
dan biri de bu verginin ekonomik bakımdan da mahsurlu olması kay-
fiyetidir. Filhakiha lüks sayılan bir çok maddelerin istihali,
mevsua ve yerine göre genişliği değişmekle beraber, bir takım kı-
çuklu, büyüklü sınıf ve ticari faaliyetlere yol açmakta, böylece
umumiyetle kalifiye işçiliğe de çalışma sahaları yaratmaktadır.

Nihayet lüks vergisinin tatbikatı, bundan kaçınma imkân-
larının fazla olması dolayısıyla da, vergileneyi temelinden sar-
san mahsurlar taşımaktadır.

Batı'da lüks vergisini ilk uygulayan memleket Almanya
olmuştur. 1918 de uygulamaya başlanan ve mevzuuna mücevherat,
sanat eserleri, seramik mamulleri, deri, bazı nevi mensucat,
ayakkabı, mobilya ile, otomobil, tuvalet levasımı, saatler ilâh.
giren Alman lüks vergisinin % 10 olan ilk nisbeti, % 15 e çık-
rılmış, arkasından nisbet yeniden indirilmiş ve nihayet lüks vergi-
si 1926 da tamamen kaldırılmıştır.

Lüks vergisinin halâ bazı Batı Devletlerinde (İsviçre,
Belçika, İsveç gibi) tatbikatına tesadüf edilmektedir. Şu var ki,
bu memleketlerde de verginin mevzuu dar ve nisbeti oldukça müte-
dil bulunmaktadır. (İsviçre'de nisbet % 10, Belçika'da % 11-13,
İsveç'de % 20).

4 - Gider Vergilerinin Sosyal ve Ekonomik Fonksiyonları

Gider vergilerinin malî ihtiyaçlara cevap veriş-
ken, sosyal ve ekonomik icaplara uygun olarak organize edilmeli-
ri, modern maliyenin (bilhassa harp sonrası maliyesinin) buluş
ve başarılarından biri olarak kabul edilmektedir.

Bilindiği gibi, gider vergilerine karşı yapılan en şiddet-
li tenkit, bunların sosyal bakımdan regressif, yani tersine mülk-
rakki olmalarıdır. Gider Vergilerindeki bu (regression sociale),

küçük gelirler, (fakir istihlakı) üzerindeki vergi tasyikinin, yüksek gelirlere (zengin istihlakine) nazaran çok daha ağır olmasında tecelli eder. Gider Vergilerinin sosyal bakımdan bu menfi tesiri, bunların reel yani gayri şahsi karakterde olmalarıyla izah edilir.

İşte gider vergilerinde vukua gelen derin tahavvül, aslında gayri şahsi olan bu geniş vergileme sahasında sui generis, bir şahsileşmenin gerçekleşme yolunda olmasıdır.

Bu olay vergicilik bakımından çağınası karakterise eden en önemli malî fenomen sayılmaktadır.

Gider Vergilerinin şahsileştirilmesi, gelir vergisinin en az geyim indirimine tekabül etmek üzere, yaşamak için zaruri olan istihlak (utility) maddelerinin geniş ölçüde vergi dışına çıkarılması, gelir vergisindeki müterakkilîğe tekabül etmek üzere diğer ihtiyaç maddelerine âit vergi nisbetlerinde, sosyal tag nife göre farklılık "différenciation" gösterilmesi suretiyle vukua gelmektedir.

Diğer taraftan, daha önce izah ettiğimiz üzere, gelir vergisinin, ne derece dikkatle tanzim edilmiş olursa olsun, bütün gelir sahiplerinin gerçek vergi ödeme gücünü kavrayamadığını ve bu mükellefiyetin dışında tesahür eden vergi gücünün kavranmasının geniş ölçüde gider vergilerine düştüğünü de unutmamak lâzımdır.

İşte yukarıki sebebler dolayısıyla, gider vergilerinin bugünkü anlamı ve tatbikatının geliştiği istikamet görününde tutulursa, bunlara karşı sosyal bakımdan yöneltilen tenkit ve itirazların önemini kaybettiğini kabul etmek lâzımgelir.

Gider vergilerinin ekonomik fonksiyonuna, diğer bir deyişle ekonominin gelişmesi üzerindeki etkilerine gelince, bu konuyu iki cepheden incelemek icabeder.

Evvelâ gider vergilerinin, sistem, kuruluş, vergi tekniği ve tatbikat bakımından ekonominin normal gelişmesine engel olmayacak şekilde düzenlenmesi üzerinde durmak gerekir. Gider vergilerini tesis, islah ve tekemmül ettirirken, herşeyden önce bu hususun gösütünde tutulması lâzımdır.

Bu prensibe göre hareket edilirken, şüphesiz vergilerin uygulanacağı memleketin ekonomik yapısı dikkat nazarına alınacaktır. Bu suretle ekonomileri organize edilmiş ileri sanayi memleketlerinde uygulanan gider vergileriyle, az sonra temas edeceğimiz üzere iktisaden gelişmemiş veya gelişme halinde olan memleketlerde uygulanacak gider vergileri arasında, hatta sisteme taallûh eden bazı farkların bulunacağını tabii telâkki etmek lâzıngelir. Gider Vergilerinin milli ekonominin strüktürüne uygunluğu hususunun daki bu genel mütalâa dışında, bu vergilerin ayrıca aktif mânada ekonomik fonksiyonu üzerinde de durmak icabeder. Bahis konusu vergilerin bu anlamdaki fonksiyonu, bunların ekonomik alandaki müdahaleci ve tansim edici tesirlerinde tecelli eder.

Gelirin bülündâğı gibi, iki istimal tarzı vardır : İstihlâk ve tasarruf. Bunların seviyesi ve aralarındaki münasebet ekonominin seyrini tesbit eden ve gelişmesi üzerinde müessir olan başlıca âmillerdir. Gider Vergileri gelirin harcanması üzerine mevzu bulunduğu cihetle, bu vergileme yoluyla, yani bu vergilerin kuruluşu, nisbetleri ve tatbikatiyle, istihlâk ve tasarrufun tanzimi ve istikametlendirilmesi böylelikle de iktisadî konjonktür, iktisadî muvazene, yatırım, istihsal seviyesi ve genel olarak ekonomik kalkınma ve gelişme üzerinde tesir icra edilmesi münakün olur. Gider Vergilerinin bu gayri malî maksatlara göre tansim, bu hedeflere tevcih edilmeleri son zamanlarda iktisat ve maliye politikasında baş vurulan önemli tedbirlerden biri olmuştur. Bazı Batı Devletlerinin escümle İngiltere'nin tediye muvazenesine kadar tesirleri görülen bu tedbirden gereği gibi faydalanma yoluna girdikleri müşahade edilmektedir.

Gider Vergilerinin aktif mânada ekonomik fonksiyonun diğer bir tezahür şekli de bu vergiler yoluyla, kısa veya uzun süreli vergi muafılığı yahut düşük veya yüksek vergi nisbetleriyle belli bazı istihsal nevelerini ve usullerini teşvik etmek, ya da aksine, geriletmektir.

Şu var ki, maksada aykırı neticelerin husulüne meydan vermemek için, bu hususta çok dikkatli hareket edilmesi, mayyan menfaat gruplarının tesirine kapılmaması ve bu bakımdan uygulan vergi politikasındaki müessiriyetin ilmi ve objektif esaslara göre tesbit ve tâkip edilmesi gerekir.

5 - Çağdaş Vergi sistemlerinde gider vergileri

Çağdaş Şame maliyesinin, daha önce belirtildiği gibi, fiskal yünden taşıyıcı unsurları gelir vergisi ile (Kurumlar Vergisi dahil) muamele vergisidir. Bunların yanında büyük istihlak vergileri de yer alırlar. Muamele Vergisi ile istihlak vergileri, gider vergileri mansumesini teşkil ederler.

Bu vergi kategorilerinin, fiskal gelir bakımından vergi sistemleri içindeki yeri ve önemi memleketlere göre değişmektedir.

İlerideki paragraflarda açıklanacağı üzere Lâtin Avrupa Devletlerinde (Fransa, İtalya gibi) gider vergileri ağır basmakta, Almanya'da iki vergi kategorisi arasında aşağı yukarı bir muvazene bulunmakta, İngiltere'de, İsveç'te ve bilhassa A.B.D. de gelir vergisi (bu memlekette gelir ve servet vergilerinin yekûn fiskal hasılatındaki payı % 80 i aşar) hâkim bulunmaktadır.

Sovyet Rusya gibi kollaktivist memleketlerin vergi nizamı prensip ve kuruluş itibarıyla doğrudan doğruya muamele vergisi hüviyetinde tezahür eden muamele vergilerine bağlanmış bulunmaktadır.

A.B.D. bir yana bırakılacak olursa, Batıda gider vergilerinin genel olarak en az gelir vergisi kadar önem taşıdığına,

bir malî vakıa olarak kabul etmek lâzımdır. Bu gelişme üzerinde müessir olan başlıca şerh, muamele vergisinin yeni bir hüviyetle ortaya çıkması, bir túbire göre muamele vergisinin "rünesansı" ve bu verginin gösterdiği umulmadık gelişmedir.

Şu var ki, bu evölüsyon tamamlanmış, nihai safhasına varmış değildir. Kaldı ki, bu evölüsyon hangi istikamette gelişig se gelişsin, gerçek demokratik bir nizam içinde, malî sistemi, kollektivist rejimlerde olduğu gibi, prensip itibariyle muamele vergisine irca etmek varit olmas. Bu itibarla, Batılı anlamda çağdaş vergi sistemlerinde muamele vergisi ile büyük istihlak vergilerini kapsayan gider vergilerinin, gelir vergisini tamamlayıcı bir unsur olarak, daha evvel girdiğinin fiskal kadro içinde diğer vergilerle beraber, organik bir düşün ve şhenk içinde yan yana yaşıyacaklarını ve gelişeceklerini, asrımızın malî realitesi olarak kabul etmek icap eder.

6 - Gelir Vergisi yerine harcama vergisi tezi

Yukarıdaki paragrafta kollektivist rejimler dışında malî sistemin esas itibariyle muamele vergisine istinat ettirilmesinin mümkün olamayacağı ifade edilmisti. Bası tanınmış Batılı müellifler, muamele vergisini bir yana bırakarak gelir vergisinin asrımızın mantığına, ekonomik gelişme şartlarına, sosyal eş layış ve icaplarına uygun olmadığı fikrinden hareketle, modern vergiciliğin, gelir yerine daha ziyade genel şahsî harcamalara dayanan malî bir sistem şeklinde yeniden kurulması tezini ileri sürmektedirler.

Zamanımızın batılı anlamdaki malî sistemini temelinden değiştirmekle kalmayıp, toplum hayatı üzerinde de derin etkiler yapacak olan bu radikal vergi reformu görüşlerini daha iyi belirlemek için, Alman Profesörü Folkert Wilken ile İngiliz Profesörü Nicholas Kaldor'un bu konudaki tezlerine temas etmeyi faydalı bulmaktayız.

Prof. Folkert Wilken, gelir ve istihlak vergilerinin eşitli yönlerden mahsurlarını belirtmek suretiyle bunların yerini alacak intikali olmayan, vasıtasis yani doğrudan doğruya nihaf müstehlik tarafından, ödenecek, bir "Genel Vasıtasis İstihlak Vergisi" ihdası görüşünü ileri sürmektedir. (x)

Profesöre göre bu verginin tahsil şekli şöyle olacaktır Müstehlik Devletten önce dilediği kadar vergi vesikası (veya markası) satın alacak, her çeşit mübayaatı sırasında bunlardan, önceden belli miktarlarda, tüccara verecektir.

Prof. F.Wilken, bu genel harcama vergisinde, verginin şahsiliği prensibine de yer verileceğini ileri sürmekte ve bunun; zaruri ihtiyaç maddelerinin düşük, lüks eşyanın yüksek nisbetlerde vergilendirilmesi, fakirlere bedava serbest vergi vesikaları verilmesi, çocuklu ailelere çocuk sayısına göre vergi iadesi yapılması gibi yollarla sağlanabileceğini iddia etmektedir.

Prof. Nicholas Kaldor'un 1955 yılında yayınladığı — "An Expenditure Tax adlı eserinde esaslarını vasedip, zamanla geliştirdiği harcama vergisi tesine gelince;

Bu tez şahısların yıllık harcamalarının müterakkilik esaslarına müsteniden vergilendirilmesi prensibine dayanır. Bu vergi emtea ve hizmetlerin değeri üzerinden alınacak mütenasip vergi (Muamele Vergisi) olmayıp, "Marjolin; in ifade ettiği gibi, şahsi gelir vergisinin tersine çevrilmiş bir şekli olarak ortaya çıkmaktadır. Bu verginin uygulanması neticesinde gelir vergisinden başka kurumlar vergisi de ortadan kalkmış olacaktır.

Kendiliğinden anlaşılacağı üzere, bu verginin en önemli özelliğini matrahın, yani şahsi giderlerin tesbiti teşkil eder. Bunun için bittabi bir takım tahminlere gitmek, yıl içinde elde edilen gelirleri, borçlanılan meblağları, borç verilen paraları,

(x) Finansarchiv, cilt, 9 Sayı, 1

yapılan yatırımları nazarı itibara almak gerekecek, harcamaların kaynaklarına gelirden başka gelir dışında kalan sermaye kazançları, arazi kazançları ile veraset ve hibe yoluyla vaki iktisaplarla evvelce biriktirilmiş olan servetler de dahil olmaktadır,

Kaldor'un sistemi içinde vergi emniyeti bir takım "vergi pusulaları" (tax slip) usulü ile sağlanacaktır. İki taraflı olarak düzenlenecek olan bu pusulalar mal satanlar tarafından düzenlenip mal alanlara verilir. Bunlar da pusulaların bir parçasını kendileri muhafaza edip diğer parçasını Vergi Dairelerine tevdi ederler.

Yukarıda verilen misallerde belirtilen şekilde, mükerrer şahsi bir harcama vergisi, Prof. Laufenburger'in de ifade ettiği gibi, hayali olarak vasıflandırılmakta ve uygulama imkânından yoksun bulunmaktadır.

Nitekim Kaldor'dan evvel aynı tezi daha pratik yünden işlemiş olan Irving Fisher'in görüşünden mülahazalarla A.B.D. de 1942 yılında bir harp ekonomisi tedbiri ve genel talebi kıstak suretiyle enflasyonist gidişi durdurmak için yapılan bir hükümet teklifi Amerikan Kongresi tarafından reddedilmiştir.

7 - Vasıtasız - Vasıtalı Vergiler münasebeti

Ötedenberi vergi sistemlerinin sosyal adalete uygunluğunun ilk kriteri olarak, vasıtasız-vasıtalı vergiler arasındaki münasebet üzerinde durulur ve iddia edilir ki, bir mali sistemin kompozisyonunda vasıtasız vergiler (bilhassa gelir vergisi) ne derece hâkim bir mevki işgal ederse vergi politikasıyla o derece sosyal adalete uyulmuş olur.

Daha önceki bir paragrafta etraflı bir şekilde isahına çalıştığımız gibi Maliyede bu klasik görüşün mesnedini, Gider Vergilerinin mahiyetleri itibarıyla antisosyal bir karakter taşıdığı ve nazariye ve farasiyesi teşkil eder.

Bu görüŖ ve iddiannın çağdaş toplum hayatında mali vakıya
yara uygun bulunmadığını yukarıdan beri yaptığımız açıklama meyda
na koyacağı gibi Avrupa iktisadî camiasına dahil memleketlere ŖiŖ
bir kıyaslama da bu gerçeğı bütün vüshile belirtmeğe kâfidir.

Avrupa iktisadî camiasına dahil memleketlerde, vasıta-
sız-vasıtalı vergiler münasebetile ve bu münasebet içerisinde şah-
sî gelir vergisinin payı aşağıda gösterilmiştir. (1)

<u>Memleketler</u>	<u>Gider</u> <u>vergilere</u> %	<u>Gelir</u> <u>vergilere</u> (2) %	<u>Şahsî Gelir</u> <u>vergisine</u> %
Belçika	64,5	36,5	-
Fransa	60,5	39,5	30,8
Almanya	59,7	40,3	27,8
Lüksenburg	55,2	44,8	25,3
Holanda	46,7	53,3	35

Vasıtasız-Vasıtalı vergiler münasebeti bakımından en
gelişmiş veya gelişme halinde bulunan memleketlerde ağırlık merke-
zinin daha ziyade vasıtasız vergiler üzerinde toplandığı görüldür.

Bu konuda baris bir misal vermek için büyük bir gelişme
hamlesi içinde bulunan Yunanistanı sikredebiliriz.

Bu memlekette 1962 yılında bu iki vergi kategorisi ara-
sındaki münasebet vasıtasız vergilerde % 20, vasıtalılarda % 80
dir. (3)

Aynı açıdan Türkiye'nin durumuna incelenecek olursak şu
neticeye varılır.

Türkiye'de yekûn fiskal hasılat içinde, vasıtasız-vası-
talı vergiler arasındaki münasebet 1953 yılından beri şu seyri
takip etmiştir.

(1) Les fiscalités des Pays du marché Commun 1958

(2) Kurumlar Vergisinden başka reel vergiler de dahildir.

(3) Etudes économiques de l'OCDE, 1962.

<u>Yıl</u>	<u>Vasıtasız vergiler</u> %	<u>Vasıtalı vergiler</u> %
1953	29,39	70,61
1954	32,83	67,17
1955	32,98	67,07
1956	37,21	62,74
1957	32,83	67,17
1958	32,94	67,06
1959	33,48	66,52
1960	31,78	68,22
1961	38,71	61,29

Görüldüğü ki, Türk vergi sisteminin kompozisyonunda Vasıtasız Vergilerin payı 1961 yılında % 40 a yaklaşmıştır. Bunların içinde tek başına şahaf gelir vergisinin nisbeti % 32,09 olup kurumlar vergisi ile birlikte bu nisbet % 36,40 ı bulmaktadır.

Bu nisbet gösteriyor ki, Türk vergi sisteminin Gelir ve Gider Vergileri münasebeti bakımından yapısı, Batı'nın en ileri sosyal devletlerinin seviyesinde bulunmakta, hatta şahaf gelir vergisi bakımından Holanda hariç, diğer devletlere nazaran daha müstait bir durum arz etmektedir.

8 - Az gelişmiş memleketlerde Gider Vergileri

Demokratik nisama bağlı olarak kalkınan iktisaden az gelişmiş, diğer bir deyişle, gelişme halinde olan memleketler de mali problemlerini, zamanımızın ilmi görüş ve anlayışına, Batı Devletlerinin ileri mali sistemlerine ve bu sistemlerin tebliğ müddetindeki eğilim ve akınlara uygun bir tarzda çözmek durumundadırlar.

Bu sebeptendir ki, az gelişmiş memleketlerin şahaf gelir vergisini uygulayamayacakları yolundaki iddia ne kadar hatalı ve yersiz ise, bu memleketler realite ve şartlarının modern anlamındaki gider vergileri nisamının ve bunun bel kenliğini teşkil eden şahaf şahaf muamele vergisinin uygulanmasına müstait bulunmadığı hususundaki görüş de aynı derecede hatalı ve yersizdir.

Gelişme halindeki memleketlerin şartları ve realiteleri devamlı ve süratli bir istihale vetiresi içinde bulunurlar. Bu memleketlerde girilen mali reformlarda, elbette o memleketlerin iktisadi ve sosyal yapıları gözönünde tutulacaktır, fakat bu hareket tarzının kamu maliyesinin geri ve iptidai bir halde kalmasına asla sebebiyet vermemesi, ileri mali sistemlere yaklaşılmasına engel olmaması iktiza eder.

Hatta aksine, mali reformların, diğer sahalarda yapılacak köklü reformlarla birlikte, memleket şartları ve realitelerinin kalkınma ve gelişme istikametindeki istihalesi üzerinde olumlu ve yapıcı etkileri olacaktır.

İşte az gelişmiş memleketlerde vergi sisteminin, bu arada gider vergilerinin bu görüş açısından ele alınması ve ona göre düzenlenmesi ve uygulanması icabeder.

Şu muhakkaktır ki, az gelişmiş memleketlerin kalkınması mali bakımdan birtakım iptidai karine vergileri, damga resmi ve harçlarla, mali monopol şeklinde uygulanan bir kaç istihlak vergisi ile gerçekleşemez.

Bu genel görüşlerden sonra, az gelişmiş memleketlerden Gelir ve Gider Vergileri münasebetine bir kere daha temas etmek yerinde olacaktır.

Az gelişmiş memleketlerde de Gelir ve Gider Vergileri arasında bir denge kurulması nazarı bakımdan bir ideal olarak ileri sürülebilirse de, bunun evvelki paragrafta da işaret olunduğu gibi mali vakıalara asla uymadığı görülmektedir. Kaldığı, bu iki vergi kategorisi arasında bir denge kurulması gelişmenin bir ölçü ve icabı bulunduğu yolundaki iddia da bugünün ilmi anlayışı ve vergi gelişme imkânlarına karşısında yersiz ve mesnetsiz bulunmaktadır.

Nitekim çoğu ileri Batı Devletlerinde dahi sağlanamayan ve hatta sağlanması matlub ve müstakim olmayan böyle bir durumun az

gelişmiş memleketlerde gerçekleşmesini beklememek lâzımdır.

Vergi reform çalışmaları üzerinde bir ara incelemeler yapmış olan Alman Maliye Profesörleri, vergi sisteminin kompozisyonu üzerinde dururlarken, gelir vergisinin yekûn fiskal hasılat içindeki payının (kurumlar vergisi ile birlikte % 40 raddesiy de!) yüksek olduğunu, bunun bir bakıma gelişme halinde olan bir memleket için üstün bir başarı sayılacağını, ancak bu netice üzerinde gider vergilerinin yetersizliğinin de müessir olabileceğini bu itibarla gelir vergisini fazla sorlamadan geliştirirken, gider vergileri sahasında saklı olan malî rezervlerden daha iyi faydalanma imkânlarının araştırılmasının yerinde olacağına işaret etmişlerdir.

9 - Milletlerarası plânda gider vergilerinin armonizasyonu

Aslında memleketlerin iç politikaları ile ilgili ve tarihi tekâmüle, millî ve mahallî şartlara bağlı olan vergi problemlerinin milletlerarası konular olarak mütalâa edilmesi, malî vergi nizamlarının mukayeseli incelemelere tâbi tutulması, bunların birbirine yaklaştırılması, aralarında bir "âhenkleştirme" ve koordinasyon sağlanmasına çalışılması 1930 yılından sonra ve bilhassa İkinci Dünya Harbini müteakip gittikçe kuvvetlenen bir cereyan olarak kendini hissettirmeye başlamıştır. Bu sebeptendir ki, genel olarak vergi reform çalışmaları ve teşebbüslerinde bu hareket ve eğilimin gözönünde tutulduğu müşahede edilmektedir. Bunun umumî sebebi, birbirine yakın iktisadî, sosyal ve politik yapıya sahip olan İleri Batı Devletlerinin vergi politikalarını tesbit ve istikametlendirmelerinde, hemen hemen aynı meselelerle karşı karşıya kalmaları, aynı ilmi görüşlerin etkisi altında bulunmalarıdır. Vergi sistemleri ve politikasındaki bu armonizasyon hareketi, Benelux birliği ile başlamış, Devletler üstü bir teşkil olan Avrupa kömür-çelik birliğinin (C E C A) kuruluşu ile bu sahada kendini hissettirmiş, fakat bilhassa Müşterek Pazar'ın tahakkuk safhasına girmesi ile daha genel ve müşahhas bir şekil almıştır.

Bilindiği gibi, 1957 de Roma'da imzalanan ve 1959 başında uygulanmasına geçilen Müsterek Pazar, diğer bir deyişle Avrupa İktisadi Cemiası Andlaşmasının şimdiden beklenmedik bir başarıya ulaştığı ve siyasi birleşme istikametinde geliştiği müşahede edil mektedir.

Aşırıının en önemli hâdisesini teşkil eden Avrupa Enteg rasyonu hareketi içinde, maliye politikasının ve bilhassa vergi politikasının şhenkleştirilmesini, bu hareketin kaçınılmaz bir nâ ticesi olarak kabul etmek lâzımdır.

Vergi politikasının armonizasyonu, Câmiaya dahil memle- ketler vergi sistemlerinin şhenkleştirilmesi, birbirine yaklaştı- rılması ve hatta bazı vergileme sahalarında tam bir birliğe yani birtakım vergilerin aynı esaslar dairesinde yeniden tanzim ve taş- biki yoluna gidilmesini tasavvun eder. Bunun gerçekleşmesinde sa- dece fiskal mülâhasalara göre hareket edilmeyeceği, gayri malî gâyelerin, yani iktisadî ve sosyal maksatların da gözeticceği ta- bîdîdir.

Avrupa Gümrük Birliği ve daha umumî bir ifadesi olan Avrupa'nın iktisadî entegrasyonu, bilindiği gibi en çok 12-15 yıl- lık bir intikal devresinde, 4 safhada gerçekleşecektir. Birinci safhası açılmış olsa bu intikal devresi ilerledikçe, vergi armoni- zasyonu meselesi de önem kazanmakta ve aktüel bir mahiyet almaktı- r. Bu sebeptendir ki, câmia içinde şimdiden bu konu üzerinde cidd- di çalışmalar yapılmaktadır.

Fransa'da son defa M. Giscard D'Estaing'in başkanlığın- daki bir komisyonun hazırladığı vergi reformuna âit raporda, re- formun temel hedefleri arasında adalet, ekonomik gelişme (Expansio- économique) ile birlikte yepyeni bir kavram olarak, müsterek Avru- pa perspektivi (Les perspectives Européennes) de katılmış ve bunun mânası sikri geçen raporda daha müşahhas olarak açıklanmıştır. (x)

(x) Statistiques et Etudes Financières, Paris Imprimerie Nationale, Avril 1960, Page: 349

Vergi sistemlerinin şenkleştirilmesi bakımından üzerin de durulan meselelerin başında, süphesiz vergi ile millî gelir arasındaki münasebet, nüfus başına düşen vergi yükü ve vergi sistemlerinin kompozisyonu gibi genel konular gelmektedir. Şu var ki muhtelif memleketler arasında vergi yükünün genel olarak veya büyük vergi kategorileri itibarile şenkleştirilmesi suretiyle, bahis mevzuu malî armonizasyonun şematik bir tarzda realize edilmesi bittabi mümkün olamaz. Bunun için ayrı ayrı vergiler ve hatta bunların tatbik usulleri üzerinde durulması, gerekmektedir.

Bu hareket yukarıki anlayışa göre tabakkuk ettirilirken, ön plânda ele alınacak vergilerin gider vergileri olacağı da tabiidir. Bunun sebeplerini kısaca arz edelim:

Gümrük birliği ile iç gümrüklerin kaldırılmış bulunduğu serbest ticaret sahasında gider vergileri ve bilhassa istihlâk vergileri birleştirilmeyecek olursa, farklı vergiye tâbi maddelerin tedavülünde bilfiil serbestlik ve eşitlik sağlanamaz. Böyle bir durumda, bahis mevzuu maddeler serbest sahada vergiye tâbi bulunmadıkları veya en düşük nisbet üzerinden vergilendirildikleri memleketlerden satın alınacak veya ithal edilecektir. Bunun da iki neticesi olur :

1) Bazı memleketler bu maddelerden sağladıkları önemli fiskal varidatı kaybederler.

2) Bu maddeler dahilinde istihsal edilen nevi'den iseler, vergilemedeki farklılık, bunların istihsalı üzerindemanfi tesir icra eder. Bu yüzden bu sahadaki rekabet şartları ihlâl edilmiş olur.

Bu mülâhasalar, tütün, alkol, bira, kahve, çay, şeker, tuz, akaryakıt, kibrit vergileri gibi büyük istihlâk vergileri hakkında bahis konusu olduğu kadar nakliyat vergisi gibi hizmet vergileri, hatta genel olarak muamele vergisi hakkında da varittir.

Mesela kahve vergisi kiloda, Hollanda'da 2 DM, Almanya'da 15 DM olarak kalmış olsa; Alman kahve tüocuları gayet tabii olarak kahveyi Hollanda'dan mübaya ve ithal edeceklerdir.

Bunun gibi, bensiin vergisi A Memleketinde B Memleketine nazaran bir kaç misli fazla olursa, bensiin talebi A Memleketinde azalacak, B Memleketinde artacaktır. Tütünde, şekerde, ve diğer istihlak maddelerinde de vaziyet aynı olacaktır.

Görüldüğü ki, dünya içinde eğitilmeyen, hiç değilse, birbirine yakın olmayan istihlak vergileri rekabet şartları üzerinde müessir olacak ve bütün vergilemelerde anlaşmazlıklara yol açacaktır.

Muamele Vergisine gelince, müteakip bölümde strafiyle isah edeceğimiz bu genel gider vergisini iki esasa iera etmek mümkündür:

1) Bütün muamele safhalarını kapsayan, kümülâtif, diğer bir tâbirle yayalı muamele vergisi (Allphasesteuer),

2) Tek safhada (nihai safhada) alınan muamele vergisi (umumiyetle evvelki safhalarda alınan verginin müteakip safhalarda indirilmesi suretiyle alınan vergi) (Einphasesteuer).

Gümrük birliğine dayanan serbest ticaret ekonomisi için de muamele vergisinin bu iki esasa göre tatbikatının tesirleri çok farklı olur. Ayrıca bu farklılık üzerinde vergi nisbetlerinin, yani tedavül eden emtea üzerindeki vergi yükünün de önemli tesirleri bulunur.

Dünya içinde, yukarıki, sistemlerin yanyana yapılmaması ve uygulanması mümkün olanıyacağına göre, bunlardan hangisinin kabul edileceğinin önceden kararlaştırılması icap edecektir.

Yalnız gider vergilerinde değil, belki aynı vüsu ve keslikle olmanakla beraber, bazı bakımlardan gelir vergisinde de bir armonizasyona varılması gerekecektir. Gelir Vergisinde bu âhenkleştirme özellikle ücretlerin ve sermaye iratlarının vergilendiril-

mesinde, kendisini expose etmektedir. Bilindiği gibi, ücret vergisi brüt işçilik içinde bir masraf unsuru olarak maliyet hesaplanmasında mamüllerin fiyatına girer ve bu yolla gider vergileri gibi müstahlike aks ve intikal eder. Bu vergiye hatta parafiskal mahiyetteki sosyal aidatı da eklemek lâzım gelir. (Bazı memleketlerde bu parafiskal mükellefiyetler vergiden daha ağırdır!)

Sermaye iratlarının vergilendirilmesine gelince, bunun da gümrük birliğine dayanan serbest ticaret bölgesinde büyük bir önemi olacağı aşikârdır. Bu vergilemede bir âyarlama ve birleştirme yapılmadığı takdirde, sermayenin kendiliğinden en az vergilendirildiği memleketlere akacağı, buralarda temerküz edeceği tabiidir. Bunun ise, Müsterek Pazar ve "Spasyal ekonomi" mefhumu ve maksadına aykırı olarak, sermaye yatırım ve plâsmanlarının yanlış istikametlere yönelmesine yol açabilir. Bu hâdisse, kurumlar vergisinin intikâli bir vergi olduğu hususundaki görüğe itibar edilirse, daha büyük bir önem iktisap eder.

Yukarıki sebepler, birleşen memleketler arasındaki türlü ticarî engelleri kaldırmaya matuf entegrasyonun bir icabı olarak, başta gider vergileri ele alınmak suretiyle, malî vergi sistemlerinin, vergi yükü ve vergi usul ve tatbikatı yönlerinden koordine edilmesindeki zarureti, bunun için de Avrupa plânında genel ve rasyonel bir reforma gidilmesindeki lüzumu, açıkça ortaya koymaktadır.

Konu üzerinde bu derecede önemle durmanızın sebebi, Türkiye'nin, tarihi, coğrafyası, gelenekleri ve politik varlığı ile Avrupa'nın bir parçası olmasından, kaderinin Batı'ya bağlı bulunmasından ileri gelmektedir :

Bilindiği gibi, Yunanistan 1961 yılının başında Müsterek Pazara ortak üye olarak katılmıştır. Türkiye'nin Avrupa fikrini benimsememesi, Avrupa entegrasyonu hareketine yapıcı ve aktif olarak katılmada gecikmesi elbette varit olamaz. Bu itibarla, diğer reformlarda olduğu gibi, genel vergi reformunu da Avrupa Birliği fikri ve

anlayışına uygun bir tarzda ve istikamette gerçekleştirilmiş lâsım dır.

Türk gelir vergisi sisteminin, teorisi ve yapısı itibarıyla Batı Avrupa sistemlerinin gerisinde olmadığını, hatta son reformlarla bazı Batı Devletlerinin önüne geçeceğini iddia etmek mümkündür. Danga resmi ve harçlar reformu hakkında da aynı iddiaya ileri sürülebiliriz.

Gider Vergilerine, yani malî entegrasyon bakımından en önemli olan konuya gelince, bu sahada yapacağımız reformda, Avrupa Birliğine, gelişmekte olan bir memleket hüviyetiyle katılmanın bir icabı olarak, gümrük mevzuunda olduğu gibi, bu konuda da muayyen bir intikal ve hasırlık devresine göre hareket edeceğimiz tâbidir. Fakat asıl gayenin, yani Avrupa vergi birliğinin, bu mevzuda da güğden uzak tutulmaması lâsım gelir.

II - Batı Memleketlerinde Muamele Vergisi ve Tatbikatı

1 - Çağdaş muamele vergisinin doğuşu ve gelişmesi

Muamele Vergisinin, ilkel şekliyle tatbikatı ilk çağlardan beri câridir denilebilir. Gerçekten eski Yunanistanda ve Roma'da bu verginin örneklerini bulmak mümkündür.

Orta çağda bu verginin müferit istihlak vergileri (accises)le hasılat ve servet vergileri yanında çoğu Kıt'a Avrupası Devletlerinde, bilhassa İspanya'da Alcabala adı altında geniş bir tatbik sahası bulduğu görülür.

Bilindiği gibi, Alcabala emtea fiyatlarının % 45-65 ine kadar yükselen nisbetleri ve hasılatının 1/3 rini bel'eden tahsil masraflarıyla, İspanya'nın refahını tahrip etmiş ve iktisaden diğer Batı Devletlerine nazaran gerilemesine sebebiyet vermiş olan vergi olarak gösterilir.

İktisadî ve sosyal bakımlardan yakıcı etkileri dolayısıyla terk edilmiş ve uzun zaman unutulmuş olan genel gider vergisi mahiyetindeki muamele vergisinin, Birinci Dünya Savaşının sonlarına doğru, muassas bir gelişme göstermek üzere, yeni şekli ve hüviyetiyle tekrar ortaya çıktığı müşahede olunur. Bu hâdiseye, evvelce işaret ettiğimizin gibi, muamele vergisinin rünesansı denilmektedir.

Çağdaş muamele vergisinin tatbikatına 1916 da Almanya'da başlanmış, bu memleketi 1917 de Fransa, 1919 da İtalya, 1921 de Belçika takip etmiştir.

Muamele vergisine karşı başarılı bir mukavemet göstermiş olan İngiltere, İsviçre, ve İsveç de, İkinci Dünya harbinin başlarında (1940 ve 1941 yıllarında) bu vergiyi kabul etmek zorunda kalmışlardır. Kesa, Amerika Birleşik Devletlerinin çoğu eyaletlerinde ve büyük şehirlerinde de aynı devreler içinde ve bidayette iktisadî buhrana karşı bir tedbir olarak, muamele vergisinin tatbikatına geçilmiştir.

Sovyet Rusya'da 1930 da gerçekleştirilen malî reformun başrosu içinde, istihsal ve iktisat politikasının en önemli malî vasıtası olarak bu vergi ithal edilmiştir. Zamanımızda, otoriter bir rejime tâbi veya parlamenter demokratik bir idareye sahip bulunan, ekonomileri gelişmiş veya az gelişmiş memleketlerin hemen tümünde, muamele vergisi, (Batı'da Gelir Vergisi ile birlikte) kamu maliyesinin belkemiğini teşkil etmektedir.

Muamele Vergisinin bu önemini belirtmek için, başlıca Müsterek Pazar Devletlerinde bu kaynaktan sağlanan hasılatın genel fiskal hasılatı olan nisbetine göz atalım : (1)

(1) Bu nisbetler UNICE tarafından yayınlanan "Les systèmes fiscaux des pays membres de la Communauté Economique Européenne," kitabından alınmıştır.

	Hisbet
Almanya : 1958, Federal hasılatı göre	46
Yekûn	" "
Fransa : 1959, Yekûn	25,83
Belçika : 1958, Yekûn	31,64
İtalya : 1959-1960	28,06
	23,42

Muamele Vergisinin yekûn fiskal hasılatın 1/4-1/3 ne kadar yükselmesi suretiyle fiskal nizam içinde ün plâna geçmesi, Maliye Tarihinin bir dönüm noktası olarak gösterilmektedir. Hatta bu verginin asrının organik vergi reformu hareketi içinde, gelir vergisini bertaraf edeceği, hiç değilse, telif ve mütemmin bir mükellefiyet haline düşüreceği fikri bazı ilmi çevreler tarafından ciddiyle ileri sürülmektedir.

Zamanımızın vergi anlayışını ve vergi sisteminin kuruluşunu temelinden değiştirecek olan böyle radikal bir reform bir süre görülmemekle beraber, bu fikrin ortaya atılabilmesi ilmi bakımdan tartışma konusu yapılması, muamele vergisinin muasır maliye nizamında kazandığı mevkin önemini belirtmesi bakımından dikkate şayandır. Muasır muamele vergisinin gösterdiği bu gelişme üzerinde, mevzunun umumiliği ve genişliği, fiyat teşekkülüne dahil olarak mükelleflik akis ve intikal etmesi gibi özelliklerinin yanında, daha evvel de temas ettiğimiz üzere, bilhassa verginin kendi bünyesi içinde şahıslanması, imkânlarının bulunmuş olması keyfiyeti, mükessir olmaktadır.

2 - Çağdaş Muamele Vergisi tipleri

Modern muamele vergisinin önemli dâvası, verginin istihsal vetiresinin hangi safhasında alınacağı meselesidir. Bilindiği gibi, bu bakımdan muamele vergisi yayılı ve toplu olmak üzere iki kategoriye ayrılır. Yayılı muamele vergisi, bütün muamele safhalarını kapsayan, Almanca "Allphansensteuer.", Fransızca Taxe Sur le chiffre d'affaires tâbirleri ile ifade edilen umumî muamele ver-

gisidir ki, buna maliye literatüründe kümülâtif vergi ve şelâle vergisi (Taxe de cascade) da denilmektedir. Çağdaş muamele vergisinin prototipini teşkil eden yayılı vergi, ileride izah edileceği üzere, halen başta Almanya olmak üzere, Hollanda, Avusturya ve karışık usullerle Belçika, İtalya'da uygulanmaktadır.

Toplu muamele vergisi, prensip itibariyle muayyen bir istihsal safhası üzerine mevzu bulunan, Almanca tâbiriyle "Einkommensteuer", yani tek safha vergisidir.

Tek safhali muamele vergisini başlıca şu tiplere ayırmak mümkündür :

1. İstihsal Vergisi
2. İlk İstihsal Vergisi
3. Toptan Satış Vergisi
4. Perakende satış vergisi

İstihsal vergisi, umumiyetle sınıf istihsal, yani imalât safhasına icra edilmiş olan muamele vergisidir. Fransızların son reformdan evvel uyguladıkları "Taxe à la production", buna misal olarak gösterilir. Binde de umumî istihlâk vergisi tecrübesinden sonra uygulanmış olan muamele vergileri ve bilhassa bunların son şekli olan imalât muamele vergisi bu gruba girerler.

İleride izah edeceğimiz "Tax sur la valeur ajoutée", yani eklenen değer vergisine de, istihsal vergisinin mütakâmil bir şekli olarak bakmak mümkündür.

Şu noktayı da belirtelim ki, muamele vergisi anlamındaki istihsal vergisinin karakteristiğini bu mahiyetteki istihlâk vergilerinde olduğu gibi, muayyen maddelerin istihsalı değil, genel olarak imalât üzerine konulmuş bulunması ve bu safha içinde evvelki istihsal kademelerine âit indirimlerle, verginin son müstahsil (dernier producteur) tarafından yapılan satışlarda (teslimlerde)

toplannması hususları teşkil eder. Bu mahiyetteki istihsal vergisinin bazen toptan ticarete teğmil edilmesi de mümkündür ve vâkidir.

İlk istihsal vergisine gelince, teoride genel olarak temas edilen bu vergileme sistemi ilk defa Türkiye'de olmak üzere 1957 reformu ile tesis edilmiş ve tatbikine geçilmiştir. (1) Fakat bisedeki tatbikatın da gösterdiği gibi, bu vergileme sisteminde teoriye uygun bir kuruluş vücutte getirilmesinin imkânsızlığı, verginin esas itibariyle ilk inâlât safhasına giren belli maddeler üzerine oturtulmasına sararı kalmakta, bu suretle ilk istihsal vergisi mayyen maddelerden alınan ve bu mahiyeti ile muamele vergisinden uzaklaşan sui generis bir gider vergileri mansumesi teşkil etmektedir.

Toptan ve perakende satış vergilerine gelince, bunlar kağıdiliginden anlaşılacağı üzere muamele vergisinin toptan veya perakende ticaret safhalarında alınan şekilleridir.

Bu bahse son vermeden önce, Schüller projesi olarak Fransada ortaya atılmış ve ciddi tartışmalara konu teşkil etmiş enerji vergisine de kısaca temas edelim.

Enerji Vergisi

Enerji vergisi, muamele vergisinin toptan kaldırılması ve vergiden sağlanan hasılatın, kömür, petrol ve elektrik olmak üzere üç enerji kaynağı üzerine konulacak bir vergi ile sağlanması fikrine dayanır. Enerji vergisinin avantajları, muamele vergisi tatbikatının sonsuz güçlüklerine karşılık âsami derecede basit, tarh ve tahsil masraflarının cûs'i ve randımanın istikrarlı oluşundadır.

Bu muhassanatına karşılık enerji vergisi şu önemli mahsur-ları taşımaktadır :

Bu vergileme sisteminde, herşeyden önce, muamele vergisinin randımanını sağlayabilmek için, enerji fiyatlarını çok yüksek hadlere çıkarmak gerekecektir. Bu yüzden enerjinin istihsal ve istihlâki daralacak, verginin, başta sınıfi faaliyetler olmak üzere

(1) Bu şekildeki vergi hakkında Almanca (Urproduktionsteuer), Fransızca (impôt sur les matières premières) tâbirleri kullanılmaktadır.

istihsal üzerindeki tazyiki pek ağır olacak, genel olarak iktisadi gelişme üzerindeki tesirleri menfi şekilde tecelli edecektir.

Öte yandan bu vergi dolayısıyla ulaştırma fiyatlarında vukua gelecek artışın in'ikâsları da ekonomik ve sosyal bakımlardan büyük mahzurlar doğuracak, nihayet bu vergileme şeklinin ihracat üzerinde de, teknik bakımdan telâfisi zor ve hatta imkânsız bulunan menfi tesirleri olacaktır.

Bu sebepledir ki, ilk bakışta pek cazip bulunan ve Fransa da 1952 vergi reform komisyonuna intikal etmiş olan Schüller'in enerji vergisi teklifini, anılan komisyon kabulü şayan görmemiştir. 1959 yıllarında Brasart vergi reformu komitesi ile, Rueff ve Pinay D'Estaing komisyonları da aynı teklif üzerinde durmuşlar, fakat neticede bu komisyonlar da prensip itibariyle teklifi reddetmişlerdir.

3 - Almanya'da Umsatzsteuer

Daha önce temas ettiğiniz gibi, Almanya, çağdaş muamele vergisinin prototipi olan yayılı vergiyi ihdas etmiş, bir çok değişiklikler yapmakla beraber, aynı mahiyeti ile uygulamakta olan memlekettir. 1916 da tesis edilen ilk muamele vergisi pul kullanılması suretiyle toplanan ve nisbeti $\frac{1}{2}$ den ibaret bulunan bir emtea muamele vergisi şeklindeydi. Sonradan yapılan çeşitli tadillerle verginin mevzuu genişletilmiş, nisbeti arttırılmış ve tekniği geliştirilmiştir.

Halen Almanya'da uygulanan muamele vergisinin (Umsatzsteuer) esaslarını kısaca arz edelim :

a - Vergiyi doğuran olay

Vergiyi doğuran olayı üç kısımda mütalâa etmek mümkündür :

- 1 - Miteşebbislerin Almanya dahilinde, iktisadi mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak, bedel karşılığın da teslimlerde (satışlarda) bulunmaları veya hisset ifa etmeleri.

- 2 - Müteğebbisin, teğebbüsüne ait maddeleri istihlak etmesi (zati istihlak),
- 3 - İthalât.

Alman muamele vergisi sisteminde müteğebbis ve teğebbüs mefhumları gayetle geniş tutulduğu cihetle ilk istihlalden (sıraat dahil) başlayarak perakende ticarete kadar her safhadaki muameleler (satışlar) vergiye tâbi bulunmakta, bunun yanısıra her türlü hizmetler bu meyanda ücret karşılığı yapılan mesleki faaliyetler de (hekimlik, avukatlık, mimarlık gibi) verginin şumulüne girmektedir. Vergi her muameleden alındığı için, devir ve in'ikâs bakımından bir mülâtif bir karakter arzeder. İthalât muamele vergisi, dahilde alınan vergiyi tamamlayan, diğer bir tâbirle mütelâfi vergi (ausgleichsteuer) olarak uygulanmaktadır.

b - Muaflik ve istisnalar

Alman muamele vergisinin ekonomik ve sosyal mülâhasalarla kabul edilmiş bir çok muaflik ve istisnaları vardır.

Bu muaflik ve istisnaların başlıcaları, taallük ettikleri mevzular itibariyle, şunlardır :

- Muayyen şartlar altında toptan ticaret ve bir takım ilk ihtiyaç maddeleri (ham veya yarı mamûl maddeler),
- İmme teşebbüsleri tarafından dağıtılan su, gaz, elektrik,
- Posta, telgraf, telefon, radyo hizmetleri,
- Kredi muameleleri, şirketlerle olan partisipasyonlar ilâh.,
- Muayyen bir had dahilinde olmak üzere ilim adamları, muharrirler ve sanatkarların hizmetleri,
- Ev sanatları,
- Sosyal sigorta ile ilgili hekim ücretleri, ilâç masrafları,
- Gayrimenkullerin kiraya verilmesi,
- Ayrıca tedavül vergilerine tâbi muameleler (nakliyat, gayrimenkul iktisabı sigorta muameleleri gibi).

- 2 - Miteğebbisin, teğebbüsüne ait maddeleri istihlak etmesi (sati istihlak),
- 3 - İthalat.

Alman muamele vergisi sisteminde miteğebbis ve teğebbüs mefhumları gayetle geniş tutulduğu cihetle ilk istihalsiden (ziraat dahil) başlayarak perakende ticarete kadar her safhadaki muameleler (satışlar) vergiye tâbi bulunmakta, bunun yanısıra her türlü hizmetler bu meyanda ücret karşılığı yapılan mesleki faaliyetler de (hekimlik, avukatlık, mimarlık gibi) verginin şumulüne girmektedir. Vergi her muameleden alındığı için, devir ve in'ikâs bakımından kümlâtif bir karakter arzeder. İthalat muamele vergisi, dahilde alınan vergiyi tamamlayan, diğer bir tâbirle mütelâfi vergi (ausgleichsteuer) olarak uygulanmaktadır.

b - Muaflik ve istisnalar

Alman muamele vergisinin ekonomik ve sosyal mülâhasalarla kabul edilmiş bir çok muaflik ve istisnaları vardır.

Bu muaflik ve istisnaların başlıcaları, taallük ettikleri mevzular itibariyle, şunlardır :

- Muayyen şartlar altında toptan ticaret ve bir takım ilk ihtiyaç maddeleri (ham veya yarı mamül maddeler),
- Kamu teğebbüsleri tarafından dağıtılan su, gaz, elektrik,
- Posta, telgraf, telefon, radyo hizmetleri,
- Kredi muameleleri, şirketlerle olan partisipasyonlar ilâh.,
- Muayyen bir had dahilinde olmak üzere ilim adanları, muharrirler ve sanatkarların hizmetleri,
- Ev sanatları,
- Sosyal sigorta ile ilgili hekim ücretleri, ilâç masrafları,
- Gayrimenkullerin kiraya verilmesi,
- Ayrıca tedavül vergilerine tâbi muameleler (nakliyat, gayrimenkul iktisabı sigorta muameleleri gibi).

Yukarıda başlıcalarına temas ettiğimiz çeşitli istisnalara, ithalât ve ihracat ile ilgili olanları da eklemek lâzımdır.

İthalât ile ilgili muafliklar şunlardır :

- a) Gümrükten muaf olan maddelerin ithali,
- b) Usatılmış ithalât muafliği.

Usatılmış ithalât (Verlängerte Einfuhr) esasına göre, bir limanda ithali takip eden toptan ticaret safhasında, bir takım ilk ihtiyaç maddeleri (yiyecek maddeleri ham maddeler ilâh.) vergiye tâbi tutulmas. Bu istisna liman dışındaki yerlerde yapılan ilk muameleye de şâmil olur.

İhracat muafliğına gelince, bu muaflik 4 şekilde uygulanır

1) İhracat genel olarak vergi dışı cereyan eder. Diğer bir ifade ile, ihracat muameleleri vergiye tâbi değildir. Bu bakımdan mükellef sadece muameleyi defterlerine kayıt ve tevsik ile yetinir. Bu muaflik bazı nevi hizmetler (gemi tâniri gibi) hakkında da câridir.

2) İhracat tüccarına, ihraç ettiği ontaya âit son muamele (ihraçtan bir evvelki muamele) dolayısıyla ödediği ve ihraç delaıyla, tüccarın üzerinde kalan vergi iade edilir. (Ausfuhrhandler Vergütung) Bu risturn veya bonifikasyon usulünde, iade edilecek vergi, satış bedelinin % 92 si üzerinden hesaplanır; % 8 tüccarın kasancı olarak kabul edilir.

Muamele vergisinin normal nisbeti % 4 tür. Bu halde iade edilecek vergi satış tutarının % 3,68 i olur.

3) Vergi iadesi esas, ithalde alınan mütelâfi vergiye de teşmil edilir. Bu takdirde, ithalde ödenmiş olan verginin, tevsik edilirse tamamı, tevsik edilmesse yarısı iade olunur.

İki şartın mevcudiyeti halinde hem muamele vergisi hem de mütelâfi verginin risturnlara yapılabilir.

4) İhrac olunan emteanın maliyetine, daha evvelki muameleler dolayısıyla girmiş olan vergileri kısmen telâfi etmek maksadı ile, kim olursa olsun (tüccar veya müstahsil) ihracatı yapana, ihracat bedeli üzerinden götürülür risturnalar yapılır. (Ausfuhrvergütung) Bu risturn veya bonifikasyonların nisbetleri, emteanın nevelerine göre % 3 ve % 2, % 1, % 0,5 dir.

Bu şekilde vergi iadeleri, vergililerin müracaatı üzerine yapılır. İhracat tüccarları hem diğer vergi iadelerinden hem de bu risturndan faydalanabilirler. Bu takdirde mütelâfi vergi iadesi dışında, normal nisbet üzerinden tam mamullerde vergi bonifikasyonu % 3,68 + % 3 = % 6,68 e balig olur.

c - Verginin nisbeti

Alman muamele vergisinin nisbetleri şöyledir :

Genel nisbet	% 4
İndirimli nisbetler	% 1,5 - % 3
Toptan ticarete	% 1

İndirimli nisbetler, bazı gıda maddeleri, sırf mahsuller hakkında ve bunların mükellef tarafından istihlakinde uygulanır.

Kümülatif mahiyeti dolayısıyla verginin genel ağırlığa muamele miktarına göre değişir. % 4 nisbeti üzerinden muamelelerin 5 safhadan geçmesi halinde kümülatif verginin tutarı % 12 olur. Muamele miktarı fazla olursa, vergi yükü bittabi daha da artar.

İthalatta alınan mütelâfi verginin % 6 olan arttırılmış bir nisbeti vardır. Bu nisbete hususi bir listede tesbit edilmiş olan bir çok maddeler tâbidir.

Yukarıda yazılan nisbetler dışında, kombine imalatta ve ihracat ile perakende ticaretin birleşmesi halinde % 3 nisbetinde muamele vergi (Zusatzsteuer) uygulanır.

İlk önce tekstil sanayiinde, iplik imali (filâtür) ile dokumanın aynı işletmede yapılmasında bu sanayideki (kombine imalatta)

uygulanmaya başlanmış olan münhasan vergi, 1951 de genel olarak istihsal ile perakende ticaretin birleşmesi haline de teşkil edilmiştir.

d - Verginin tarih ve tahsili

Muamele Vergisinin tarih devresi, vergi hukukuna göre takvim yılıdır. Şu varki, mükellefler vergiyi aylık olarak hesaplamak ve aylık beyan esasına göre, her ayı takip eden 10 gün için de peşin olarak ödemek mecburiyetindedirler. (Küçük meblağlar hakkında ödemelerin 3 ayda yapılması mümkündür.) Verginin bu tarzda ödenmesi, yıllık tarhiyat esasını, aylık vergilerin karşılaştırılması esasına inhisar eden idari bir formalite haline sokmaktadır.

4 - Fransa'da Taxe sur la valeur ajoutée

Fransa'da, evvelce temas edildiği üzere, 1918 yılında (enrégistrement) nisami içinde (chiffre d'affaires) vergisinin tatbikine başlanmış, bu umumî muamele vergisinin yanında -- (Taxes uniques) yani muayyen maddeler üzerinden alınan tek veya mükerrer vergiler ihdas edilmiş, bu vergiler sisteminin karışıklığı ve türlü mahsurları karşısında bu sistem terk edilerek 1936 da, istihsal kademesinde tek safhalı bir vergi olan (Taxe à la production) na geçilmiş, nihayet 1954 de gider vergileri sahasında derin bir istihaleyi tasammun eden "eklenen değer vergisi, Taxe sur la Valeur ajoutée (T.V.A.) sistemi kabul edilmiştir.

a. Vergiyi doğuran olay

T.V.A. da vergiyi doğuran olay, istihsal vetiresi içinde, toptan ticareti de içine alan safhada, emteanın satışı (satılan emteanın teslimi) veya ithalidir. Vergi prensip itibariyle toptan satış fiyatı ve satışın efektif tutarı üzerinden (her türlü masraflar ve verginin kendisi dahi) hesaplanır.

Perakende satışlar hakkında hususî indirim uygulanır. (Umumiyetle satış bedelinin % 20 si)

b. Mükellefler

Mükellefler mecburi (obligatoire) ve ihtiyari (volontaire) olmak üzere iki kısma ayrılırlar.

Mecburi mükellefler, müstahsiller (producteurs) toptancılar, inşaat müteahhitleri, ithalâtçılar, 4 ten fazla perakende satış müessesesi bulunan müteğabbislerdir.

T.V.A. da müstahsil, esas itibariyle imalât ile iştigal eden gerçek veya tüzel kişilerdir. İmal mefhumu (bizde son reformdan evvel cari olan imâl edilen maddeler vergisinde olduğu gibi) geniş mânada kullanılmaktadır. Müstahsil anlamına imâl aneliyyelerini üçüncü şahıslara yatanlar da girmektedir. Ayrıca alkollü içkilerin toptan ticareti ile meşgul olan tüccarlarla, tüccar olmayan şahıslardan kıymetli taşlar ve başkaca bazı maddeler satın alıp da satan kimselerde mecburi mükellef olarak T.V.A. ya tâbidirler.

İhtiyari mükelleflere gelince, bunlar T.V.A. ya tâbi olmakta indirimlerden faydalama dolayısıyla menfaatleri olan müteğabbislerdir. Bu gruba bilhassa ihracatçılar, küçük sanat erbabı, fasoncular girmektedir.

c. İndirim mekanizması

T.V.A. nın karakteristiğini indirimlerin şumulu ve anlamı teşkil eder. Vergi daha evvel isah ettiğinin gibi teslim edilen emteanın satış bedeli üzerinden hesaplanır. Şu var ki bu suretle hesaplanan vergiden, bir evvelki ay içinde ödemiş olan vergiler indirilir. T.V.A. sisteminde, vergi indiriminin şumul sahası gayetle geniş tutulmuştur. İndirime dahil vergiler şunlardır :

- 1) Satın alınan iptidai madde veya emtea için ödemiş olan vergiler,
- 2) İstihsalde kullanılan yardımcı madde, malseme ve enerji için ödemiş olan vergiler,

- 3) İşletme ile ilgili olarak yaptırılan ve hizmet vergisine tâbi bulunan işler (nakliyat, reklâm gibi) için ödenmiş vergiler,
- 4) Nihayet, istihsalde kullanılan makineler, teçhizat ve tesisat için ödenmiş vergiler.

Bakıdan (Taxe à la production) da, bizdeki imalat sanayi vergisinde olduğu gibi, vergi indirimi, esas itibarıyla, mamulün (mamulün) bünyesine giren iptidai maddenin vergisine inhisar etmekte idi. Bası yazarlar bu karakterde istihsal vergisine fiziki vergi (Taxe physique) demektedirler.

Bu vergileme sisteminde ayrıca küçük sanat erbabı (artizanlar) ve küme teşebbüsleri vergiden muaf tutulmakta idi. Bu yüzden makineleşme, üretkif büyük özel teşebbüsler penalize edilmekte, bu durumda olmayan teşebbüs şekilleri yersiz olarak teşvik görmekte idiler.

T.V.A. da, evvelki izahattan anlaşılacağı üzere, sadece mamullerin bünyesine giren maddelere ait vergiler değil, sınıf ve ticari vetire içinde emteaya eklenen değerle ilgili olarak ödenmiş diğer vergiler de indirilmektedir. Bu suretle, mükellef, ancak sattığı mallara eklediği değer üzerinden vergiye tâbi bulunmaktadır.

İstihsal vergisi indirimin bir takım genel giderlere (hizmetlere), bilhassa investimana yani bu münasebetlerle ödenmiş vergilere kadar teşmil edilmesi, ve bu suretle eklenen değer vergisi şeklini alması ile, fiziki bir vergi olmaktan çıkmış, iktisadi gelişmenin şartlarına uyan mali bir vergi (Taxe financière) karakterini iktisap etmiştir.

d. Muaflik ve istisnalar

Muaflik ve istisnaları, maksatlarına ve konularına göre şu suretle gruplandırmak mümkündür :

- 1) Sosyal mülâhazalarla istisna edilmiş olan ilk ihtiyaç maddeleri (ekmek, süt, yağ, peynir, ev sanatları gibi),

- 2) İktisadi mülkhasalarla istisna edilmiş konular (ihracat, bazı ithal maddeleri, gemi, uçak inşaatı gibi),
- 3) Politik ve moral mülkhasalarla istisnalar (gaseteler, hayır işleri ve umumî sağlık hizmetleri gibi),
- 4) Mali mülkhasalarla istisnalar (Sigorta, borsa muameleleri ve şarap gibi hususi vergilere tâbi olan konular).

e. İhrac muafılığı

İhracat muafılığının tatbikatında Alman muamele vergisinde gördüğümüz gibi, ihracat vergi dışı kaldığı gibi, evvelce ödemiş olan muamele vergilerinin efektif ve götürü usullerle iadesi yoluna gidilmektedir. Fransa'da ise ihracat muafılığı daha vasık ve şumullü bir şekilde uygulanmaktadır.

T.V.A. ya tâbi olan tüccarlar veya bu mükellefiyeti ih tiyarî olarak kabul eden ihracatçılara yabancı memleketlere yaptıkları satış nispetinde, indirim mekanizması üzerinden, bu satışlarla ilgili olmak üzere ödemiş bulunan vergiler otomatikman iade edilir. Buna ilâveten, ihrac edilen maddelerle ilgili ücretlerin vergileri ve teşebbüsler tarafından ödemiş olan çeşitli sosyal şidat da geri verilir. ki, bu vergi iadesi şekli bir nevi vasıtalı dumping olarak tenkit konusu olmaktadır.

f. Verginin nisbeti

T.V.A. nın üç çeşit nisbeti vardır :

- 1) Normal nisbet % 20
- 2) İndirimli nisbet % 6 ve % 10
- 3) Kademeli nisbet % 23 ve % 25

% 6 nisbetine tâbi başlıca maddeler : Margarin ve diğer nebati yağlar, şeker, şekerli maddeler, makarna, şokolata, kakao ilâh.

% 10 nisbetine tâbi başlıca maddeler: Kereste, maden, kok ve linyit, odun kömürleri, su, gaz, elektrik, petrol mahsulleri,

gübreler, manipülasyona tâbi tutulmak suretiyle, istihlâke olveriği bir hale getirilen sırf mahsuller, sabun, kitaplar, çeşitli konserve-
veler, kükürt ve diğer bazı kimyevi maddeler, çek kullanmak suretiğ
le mübayaa edilen kıymetli taşlar, inciler ve antika eşya, ilâh.

§ 23, § 25 sanlı nisbetlere tâbi maddeler : Mobilyalar, dikiş makî-
neleri, ev işlerinde kullanılan âletler, bus dolapları, mücevherat,
kıymetli madenlerden mamûl maddeler, biblolar, aviseler, parfümeri
maddeleri, derilerin büyük kısmı ve deri mamûlleri, fotoğraf ve foto-
ğraf ve sinema malzemesi (projeksiyonlara âit olanlar hariç) gra-
mofon, radyo, televizyon, ses alma cihazları, plâklar, oyuncaklar,
spor levasımı, kristaller, camdan mamul sofrâ takımları, fayanslar,
av malzemesi, saatler, halılar, metrekaresinin fiyatı NF 60 dan faz-
la olan mensucat, aynalar, maden suları, menba suları, bira, ispir-
tolu içkiler, esanslar, hayyar ilâh.

Yukarıki kategorilere girmeyen maddeler, § 20 normal nis-
bete tâbidirler.

Bahis konusu nisbetler nominal nisbetlerdir. Vergi satış
fiyatına dahil olduğu cihetle, reel nisbetler, meselâ normal § 20
nisbetinde, § 25 e § 25 de § 33,33 e çıkmaktadır.

g. Hizmetler vergisi

Hizmetler vergisi (Taxe sur les prestations de services)
T.V.A. nın bir parçası olarak uygulanır. Bu vergiye ticarî veya sı-
naf mahiyette yapılan hizmetler, nakliye işleri, banka muameleleri,
reklâm işleri, komisyon işleri, kiralama gibi işler dahildir. Bu
verginin mükellefleri T.V.A. ya tâbi olmayı tercih edebilirler. Bu
takdirde evvelce ödenmiş vergileri kendi vergilerinden düşebilirler.
Hizmetler vergisinin normal nisbetleri § 8,50 dir. Bazı hizmetler
hakkında nisbet § 12 dir.

h. Mahallî Vergi (Taxe locale) ve diğer çeşitli vergi

Mahallî vergi (T.l.) prensip itibarile satışları son
safhada vergilendirilen bir mükellefiyet, diğer bir deyişle bir

perakende ticaret vergisidir ve bu mahiyeti ile, toptan ticarete kadar gelen T.V.A. nın bir bağlantısını teşkil eder.

T.l. (Taxe locale) in mevzuuna, perakende satışlarla, yerinde yapılan istihlakler T.V.A. nın dışında kalan küçük sanat erbabının yaptıkları işler ve bası nevi hizmetler girer.

T.V.A. ya tâbi bulunan toptancılar T.l. i tercih ettikleri takdirde, T.V.A. nın dışında kalabilirler. Küçük sanat erbabı hakkında aksi durum varittir.

Verginin normal ve zamlı olmak üzere iki nisbeti vardır. Normal nisbet % 2,75, zamlı nisbet % 8,5 dir.

Zamlı nisbete, eğlence vergisine tâbi konular, yerinde iş tihlakler ve mobilyalı yerlerin kiralanması tâbidir.

Vergiden, ekme, süt, et, hayvan yemleri, gübre, gazeteler, ihracat, T.V.A. ya tâbi teşebbüslere yapılan fasca işleri ilâh. istisna edilmiştir.

T.l. nin hasılatının, % 60 - % 70 i (büyüklüklerine göre) komünlere, % 15 i departmanlara, geriye kalanı hususi bir mahallî fona ayrılır.

Şunu da ilâve edelim ki, Fransa'da bir takım mülhak bütçelere veya fonlara tahsis edilmek üzere, et, şarap, buğday, pancar, orman mahsulleri gibi maddeler üzerinden muhtelif vergiler alınmaktadır. Bu arada uygulanan özel bir vergi de, mensucat sanayini teşvik vergisidir. Bu verginin nisbeti % 0,70 dir. Hasılatı yardım ve teşvike muhtaç istihsallere (keten gibi ve tâbif ipek gibi) tahsis olunur.

5 - Diğer Memleketlerde Muamele Vergisi

Evvelki paragraflarda yayılı ve toplu muamele vergisi tatbikatını, Alman Muamele Vergisi ve Fransızların "Eklenen değer" vergisi misalleri üzerinden inah etmeye çalıştık.

Şimdi, teferruata inmeksisin, diğer memleketlerde muamele vergisinin uygulanmasına bir göz atalım.

a. İtalya'da

İtalya'da muamele vergisi karma bir vergi sistemi şeklini almıştır. Bu memlekette yayılı yani kümülatif vergi karakteri de olan umumî hasılât vergisinin (imposta generale sull'entrata) İ.E. ni (İ.C.E.) nin yanında çeşitli maddeler hakkında (Una tantum) denilen münferit veya tek vergileme uygulanır.

İ.C.E. nin genel nisbeti % 3 tür. Bu nisbetin yanında, bir yandan verginin randımanını arttırmak, öte yandan da sosyal düşünelere daha geniş bir yer vermek maksadıyla % 5 - % 8 arasında değişen özel nisbetlerin uygulanması yoluna gidilmiştir. Perakende satışlar hakkında genel olarak % 1 nisbeti uygulanır. Artisanların serbest meslek erbabının, taksi şoförlerinin, bazı nakliyat ve seyahat müesseselerinin tahsilâtı da aynı nisbete tâbidir.

% 8 nisbeti, kürk, tâbii ve sentetik taşlar, inci, günaş, plâtin gibi lüks telâkki edilen maddeler hakkında uygulanır.

İ.C.E. nin türlü istisna ve muafıkları vardır. Bu ödemeden olmak üzere, demiryolu, tramvay işletmelerinin tahsilâtı, (ekmek, süt, günlük gazete satışları, geni, inşa, mübayaa ve tâmirinde yapılan ödeneler, umumî sağlık ve yardım masrafları, sermaye gelirleri (faizler dahil) ve nihayet ihracat vergiden istisna edilmiştir.

Ihracat istisnasında, maddelerin nevilere ve satış bedelinin % 1 - % 5,80 arasında değişen götürü nisbetlere göre vergi indeleri yapılır. İade nisbetleri, meselâ otomobil ve traktörlerde % 5, motorda % 4,80, bisiklet, vapur kasanlarında % 4,50 bazı makineler % 4 deri, mensucat, demir, çelik, radyo, fotoğraf makinelerinde % 3, peynir, çukulata, cam, ayakkabı, saatlerde % 2, sentetik ipliklerde % 1 dir.

Reeksport ile ilgili muameleler ve yabancı memleketler he sabına İtalya'da yapılan tâmir işleri ilâh. kesa vergiden müstesna dır.

İthalât, esas itibariyle, dahilde uygulanan nisbetler  s rinden vergilendirilir. (Bazı maddelerde bu kaideden ayrıldığı g r l r. Meselâ ipek dahilde % 3, ithalde % 5 nisbetinde vergiye tâbi dir. Dahili vergiden muaf bulunan bazı çeşit iplikler ithalde % 5 nisbeti üzerinden vergiye tâbidir).

İ.C.E. faturalara pul yapıştırılması suretiyle, (umumiyetle küçük mebl glarda) veya abonman usulüne göre, postadaki carfi hesap lar üzerinden 3 er aylık taksitlerle ödenir. Abonman usulünde ödenen cek vergi bir önceki yılın muamele hacmine göre vergi dairesi ile mükellef arasındaki anlaşmaya göre tesbit olunur. Muvakkat mahiyette olan bu  demeler, carfi yılın tahsil tına göre d seltilir.

Una tantum'lara gelince, bu tarzdaki vergilemenin sahası oldukça genişlemiştir. Bu vergilere tâbi olan bazı maddeleri g st  relim : Etler, ham ve tuzlu deriler, şaraplar, kitaplar (% 2 nisbe tinde), sebse, meyva, av mahsulleri, yumurta gibi bir takım gıda ma deleri, bira, kahve, çay, gübre, kömür, ispen iyarfi müstahzarlar, şeker, akaryakıtlar, iplikler ilâh. bunlardan bazılarının perakende satışları, genel esaslara göre İ.C.E. ye tâbidir.

Ayrıca bunlar içinde, şeker, akaryakıtlar, iplikler, bira gibi bir takım maddeler, spesifik esasa göre, istihsal vergilerine (imalât vergilerine) tâbidirler.

b. Belçika'da

Belçika'da da muamele vergisi sahasında visusius bir karma sistem câridir. Esas vergi yayılı tipte olan "Taxe de trans mission" dır. Verginin kümülâtif etkisini yok etmek maksadiyle, bir gok maddeler ilk veya son istihsal safhasında, götürü denilen tek vergiye (Taxe unique) tâbi tutulmuşlardır.

(Taxe de transmission) un genel nisbeti % 5 dir. Bazı maddeler hakkında özel nisbetler uygulanır. (Meselâ gemi ve uçak satışlarında % 1 nisbeti gibi.) Tek verginin nisbeti bazı maddelerde (şeker, çay, kahve, şaraplar, ispençiyarı müstahzarlar, inşaat malzemesi, kereste ilâh.) % 10, diğerlerinde (sabun, nebati yağlar, pirinç, makarna, çukulata, kimyevi gübreler, kömür, demir ve çelik, elektrik, havagazı ilâh.) % 5 tir. Tekstil mamulleri hakkında, bunların nevelerine göre % 5, % 9, % 11 nisbetleri uygulanır.

Belçika'da (Taxe de transmission) nun yanında ayrıca fatıra vergisi ile lüks vergisi uygulanır.

Fatura vergisine (Taxe de facture) esas itibariyle (Taxe de transmission) dan istisna edilmiş olan emteanın satışlarıyla bazı çeşit hizmetler tâbidir. Nisbeti, satış tutarının % 0,5 i hizmetlerde % 5 i olan bu vergi faturaya pul yapıştırılması suretiyle tahsil edilir.

Lüks vergisine (Taxe de Luxe) e gelince, nisbeti arttırılmış muamele vergisinden başka bir şey olmayan bu mükellefiyetin mevzuuna, lüks sayılan maddelerle (parfümler, mücevherat, eldivenler, şapkalar, spor ve oyun malzemesi, ses cihazları, plâklar, çöğü poğselen eşya, kristaller, seyahat levasımı, otomobiller ilâh.) otobügler, kalorifer kasan ve radyatörleri, muşambalar gibi maddeler de girmektedir. Verginin nisbeti % 11 ve % 13 tür.

Lüks vergisi, bir kısım maddelerde perakende satış, diğerlerinde istihsal ve ithal sırasında alınır.

Belçika'da muamele vergileri, genel olarak pul (vergi pulu) kullanılması bazı hallerde beyan esasına göre tahsil edilir.

c. İngiltere'de

İngiltere'de muamele vergisi (Purchase Tax, yani satın alma vergisi adı altında) 1940 yılının Finance Act'i ile, harp sırasında, emtea talep ve istihlakini sınırlamak, diğer taraftan gümrük ve

istihlak vergilerinin hasılatındaki azalmayı karşılamak ve harbin finansmanında verimli bir malî kaynaktan faydalanmak maksadıyla bir (harp vergisi) olarak kabul edilmiş, fakat harpten sonra da muhafaza edilerek, İngiliz vergi sisteminin vaze edilmiş bir unsuru olmuştur.

Purchase Tax, kuruluşu ve tekniği itibarıyla perakende ticareti hedef tutmakla beraber, pekilen toptan ticaret safhasında alınan toplu bir vergi mansarası arzeder.

1) Vergiye tâbi maddelerin toptan ticaretiyle istigal edenler hakkında özel bir malî sicil tutulur ve bunlara "Registered Wholesale" ve "registered manufacturers" denilir. İngiltere'de perakendeci tüccarın miktarı 300.000 den fazla olmasına mukabil, misecel toptancıların miktarı 45.000 den ibarettir. Görülüyor ki, muamele vergisi toptan ticarete irca edilmek suretiyle uygulanması geniş ölçüde daraltılmış bulunmaktadır.

Vergi belli maddelere göre tertip edilmiş 35 emtea grubunu ihtiva eden ve bir nevi gümrük tarifesine benzeyen bir târife üzerinden alınır.

2) Gıda maddeleri, istihsal vasıtaları, istihlak vergilerine tâbi maddelerle muvassıt İngiliz hayat şartları ve seviyesine göre normal sayılan ihtiyaç maddeleri vergi tarifesinin, yani verginin dışında bırakılmışlardır.

Verginin bidayette (1940 da) $\$ 33 \frac{1}{3}$ ve $66 \frac{2}{3}$ olmak üzere iki nisbeti vardı; 1948 de nisbetler, $\$ 33 \frac{1}{3}$, $\$ 50$, $\$ 66 \frac{2}{3}$, $\$ 75$, $\$ 100$ ve $\$ 125$ olmuştur.

Sonraki dönemlerde nisbetler indirilmiş, çıkarılmış, sonra tekrar indirilmiş ve bazı emteanın, girdikleri nisbet kategorileri bakımından, yerleri değiştirilmiş, yani nisbetleri arttırılmış veya düşürülmüştür.

Bir ara D plânı (D Scheme) uygulanmış, bu esasa göre, muayyen emtea kategorileri hakkında âsarı fiyatlar tesbit edilmiş, bu

plâfonlardan daha düşük fiyatla satılan emtea vergiden müstesna bulunmuş, fiyatları plâfonu aşan emtea, aradaki fark üzerinden vergiye tâbi tutulmuştur.

Verginin nisbetlerinde yapılan değişikliklerde, sosyal düğüncelerin yanında, bilhassa, evvelce de işaret ettiğimiz gibi, takip edilen iktisat politikasının maksatları (istihlâki daraltma, ihracatı teşvik etmek konjonktürde denge sağlamak gibi) ön plânda tutulmaktadır. Şu hususu da gözden uzak tutmamak gerektir ki sermaye teşekkülü ve yatırımla ilgili mevzular, kendiliğinden verginin şumulü dışında kalmaktadırlar.

İlk bakışta fiskal yapısı ve tekniği itibarıyla basit gibi görünen ve sosyal ve iktisadi yönlerden ileri bir sistem manzarası arzeden (Purchase Tax), çeşitli mevzuatların tesbiti, verginin kontrolü, bakımlarından oldukça karışık ve uygulaması güç bulunmakta, diğer taraftan geniş istisna ve muaflikleri yüzünden, Eit'a Avrupa-sı muamele vergisi sistemlerine nazaran, düşük bir düzeyde (yekûn fiskal hasılate nisbeti % 7 raddesindedir!) kalmaktadır.

d. İsviçre'de

İsviçre'de, evvelce işaret ettiğimiz gibi, muamele vergisi, 1941 de bir harp vergisi olarak ihdas edilmiştir.

Federal bir "emtea muamele vergisi,, olarak düzenlenmiş olan bu mükellefiyette toptan ticaret safhası ile ithalât üzerine oturtulmuştur. Sosyal sertliklere mâni olmak maksadıyla başta gıda maddeleri olmak üzere bir çok maddeler vergi dışı bırakılmıştır. Ayrıca vergiye tâbi toptancılar hakkında özel bir sicil tutulur ve bu sicile göre toptancı ruhsatnamesi almış olan toptancıların, kendi aralarındaki muameleler (mükerrer vergileneye mâni olmak maksadıyla) vergiden müstesnadır.

İhracat bittabi vergiden muaftır. Bunun için, tarh devresi içinde gümrükten malın ihraç edildiğine dair bir belge almak lâ-

fidir. Toptancılar, satmak veya iptidai madde olarak kullanmak üzere, dışarıdan ithal ettikleri maddeler için ödedikleri ithalât vergisinin, İsviçre'de ödeyecekleri vergiden indirebilirler.

Entea muamele vergisinin nisbeti toptan satışlarda % 6, bazı maddelerde % 2,5 dur. Toptancıların perakende satışlarında da bu düşük nisbetler uygulanmaktadır.

İsviçre'de muamele vergisi kadrosu içinde, entea muamele vergisini tamamlayan bir mükellefiyet olarak ayrıca lüks vergisi tatbik olunmaktadır.

Perakende ticaret ile ithalâttan alınan bu verginin mevzuuna lüks sayılan bir takım maddeler girmektedir.

İsviçre'de muamele vergisi üçer aylık devrelere göre tarh ve tahsil olunur. Mükellefler her üç aylık devreyi takip eden 30 gün içinde verecekleri bir beyanname üzerinden vergilerini öderler.

e. İsveç ve Norveç'te

İsveç'te İkinci Dünya harbi sırasında, savunma giderlerini finanse etmek maksadıyla muamele vergisine başvurmak zorunda kalmıştır. Bidayette (1941 de) umumî muamele vergisi olarak tatbiki ne geçilmiş olan bu mükellefiyetten, çoğu gıda ve günlük ihtiyaç maddeleri istisna edilmiş idi. Nisbeti % 5 olan bu vergiyi % 20 nisbetindeki bir lüks vergisi tamamlanmakta idi.

1948 de sosyal düşüncelerle muamele vergisi kaldırılmış, lüks vergisi ise satış vergisi olarak bırakılmıştır. Bu vergi perakende satış üzerine mevzu bulunur.

Umumî muamele vergisinin tatbiki sırasında muamele vergilerinden sağlanan gelirin yekûn fiskal hasıllata oranı % 15 idi. Bu vergi kaldırıldıktan sonra oran % 4 ten aşağı düşmüştür.

Norveç'te % 10 nisbetinde umumî perakende satış vergisi uygulanmaktadır. Bu vergi Norveç mali sisteminin en önemli unsurlarından birini teşkil etmektedir.

f. A.B.D. lerinde

A.B.D. (Amerika Birleşik Devletleri) nde, federal plân-
da Avrupa anlamında muamele vergisi mevcut değildir. (1) Bunun yer-
ne, fiskal önemi telif derecede olan sanayici istihlak vergisi
(Manufacturrer's excise) ile perakendeci istihlak vergisi (Retailers
excise) gibi mali terminoloji bakımından garip adlar taşıyan iki vergi
tatbik edilir.

Sanayici istihlak vergisinin mevzuuna, otomobil, kam-
yon, otobüs, otomobil yedek parçaları, otomobil lastikleri, fotoğ-
raf malzemesi, ticarete kullanılan makineler, bir kısım elektrik
âletleri, spor malzemesi, ses cihazları, plâk, radyo, televizyon,
av malzemesi, dolma kalemler, çakmak ile benzin ve yağlar ile kib-
rit gibi maddeler girmektedir. Vergi, imalâtçının satış fiyatı üze-
rinden alınmakta ve nisbeti % 8 - % 11 arasında değişmektedir. (Ben-
zin, yağ, kibrit, otomobil lastiği vergileri spesifiklidir.)

Perakendeci istihlak vergisine gelince, bir nevi lüks
vergi karakterini taşıyan bu verginin mevzuuna, mücevherat, kırk-
ler, parfümler, saç ve tırnak boyaları, çanta ve bavullar gibi mah-
dud bir takım maddeler girmektedir. Verginin nisbeti, genel olarak
perakende satış fiyatının % 10 u'dur. (2)

Eyaletler (Şah Devletler) le, büyük şehirlerin özel ma-
lif sistemleri içinde, çeşitli varyantları ile satış vergileri (Sales
Tax) lar uygulanmaktadır.

Eksrriyetle perakende satışlar (bazı devletlerde toptan
veya hem toptan hem perakende satışlar) üzerinden alınan (Sales Tax)
ların nisbeti, uygulandıkları yerlere göre, % 1 - % 3 arasında de-
ğişmektedir.

-
- (1) A.B.D. lerinde umumî bir muamele vergisinin (umumî istihlak
vergisinin) kabulü için ciddi gayretler sarfedilmiş fakat bu
hareket müsbet bir netice vermemiştir.
- (2) Evvelce nisbetler, sanayici istihlak vergisinde % 10 - % 20, pe-
rakendeci istihlak vergisinde % 20 idi.

Mahallî idarelerin en önemli malî kaynağı halini almakta olan satış vergisini daha iyi belirtmek için, misal olarak Newyork şehrinde uygulanan vergiye kısaca temas edelim.

Newyork satış vergisi prensip itibarile perakende satış vergisidir. Böyle olmakla beraber, bu verginin mevzuuna, yiyecek eşyası, mobilya, hususî otomobil gibi istihlak eşyasından başka, elektrik, havagası, umumî teskin ve telgraf, telefon gibi hizmetler, hatta kamyon, makine inşaat malsemesi, mahrukat gibi istihsal vasıtaları, ve malsemesi de girmektedir.

İptidaf maddeler, bir mamulün bünyesine girdikleri takdirde vergiye tâbi bulunmazlar. Çeşitli maddeler, bu meyanda çoğu gıda maddeleri, ilâçlar, gazete ve vergiler, tiyatrolar, kuvafor ve gûsellik salonları hizmetleri vergiden müstesnadır. Yerinde (lokanta ve benzeri yerlerde) içecek ve yiyecek harcamaları, 1 doları, otellerde oda kirası 2 doları geçtiği takdirde vergiye tâbi bulunur.

Newyork satış vergisinin ilkin % 2 olan nisbeti, sonra % 1'e indirilmiş, tekrar % 2 ye ve 1951 de % 3'e çıkarılmıştır.

6 - Muamele Vergisinin tartışılması

Yukarıda verdiğimiz inahat ileri Batı Devletlerinde gider vergileri nisazan ve bu nisazanın mihrerini teşkil eden muamele vergisinin, sisten, kuruluş ve tatbikat bakımlarından ne derecede birbirinden farklı ve genel olarak zamanımızın anlayış ve icaplarına göre irrasyonel ve vâsuhsus bulunduğunu açıkça göstermektedir.

Bilhassa Gelir Vergisi ile kıyaslanınca, muamele vergisinin ne derecede insicamsız ve karışık bir halde bulunduğu daha iyi belinmiş olur.

19 uncu yüzyıldan zamanımıza intikal etmiş olan gelir vergisinin, kurumlar vergisi ile birlikte, prensipleri, hedefleri ve tatbikatiyle belli yönde gelişmekte olduğu görüldür. Bu gelişme-

nin, şüphesiz zamanımızın telâkkilerine ve iktisadî mantığına daha iyi intibak etme yolunda devam edeceği tâbiidir. Şu var ki, yukarıda belirttiğim gibi, bu gelişmenin teorî ve tatbikat bakımından, genel olarak hedefleri, bası aşırı, radikal reform fikirleri bir yana bırakılacak olursa, Batı Devletleri arasında, bu sahada sistem yakınlığı ve birliğine nisbeten kolaylıkla varılabileceği kabul edilebilir.

Asrımızın vergisi denilen Muamele Vergisine gelince, bu konuda aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Çünkü yukarıda ifade ettiğim gibi, muamele vergisi, birbirine benzeyen sosyal ve iktisadî bünyelere sahip ileri Batı Devletlerinde dahi, birbirinden tamamen ayrı şekiller almış ve bu büyük verginin hangi sistem ve esaslara göre gelişeceği hakkında belli ve müsterek görüş ve eğilimler henüz ortaya çıkmamış bulunmaktadır.

Halbuki, daha evvelki bir paragrafta açıklamaya çalıştığımız gibi, bilhassa Avrupa entegrasyonu hareketi içinde mali ve iktisadî armonizasyonun sağlanması bakımından, gümrük birliğinin yanı sıra ve gelir vergisinden çok evvel gider vergileri nizamı ve bu nizam içinde başta muamele vergisinde bir koordinasyona varılması zarurî bulunmaktadır.

Biz şimdi, giriştiğimiz genel vergi reformu hareketi bakımından arzettiği önem itibarıyla, Batı'da muamele vergisinin hangi istikamette gelişebileceğini araştırmaya çalışalım.

Bu incelemeyi, fatura vergisi, perakende satış vergisi, lüks vergisi mahallî karakterde muamele vergilerini ve evvelce mükâşasına yaptığımız enerji vergisini bir tarafa bırakarak, yayılı vergi ile istihsal safhasında alınan toplu vergi esaslarına göre yürüteceğiz.

Muamele vergisinin prototipini teşkil eden yayılı vergi sisteminin muhasenatı düşük bir nisbet üzerinden masif randıman sağlayan fiskal gayeli bir vergi oluşundadır. Buna mukabil bu sis-

ten, şu noktalardan tenkide değer bulunmaktadır.

a) Muamele vergisinin, bidayette cüs'î olan nisbetinin, artan malî ihtiyaçlar karşısında, % 3 ve % 4 lere çıkarılmış olması verginin kümülâtif karakteri ile bağdaştırılamaz.

b) Yayılı muamele vergisi, mahiyeti itibarıyla, ancak orgâ nise ve ileri ekonomilerde uygulanabilir. Şu var ki, böyle ekonomilere sahip olan memleketlerde dahî, mükellefiyet sahasının sınısı denecek derecede geniş olması ve bu sahanın büyük kısmını küçük işletmelerin ve perakende ticaretin kaplaması, öte yandan hemen her türlü hizmetlerin de vergiye tâbi bulunması, verginin tatbikatını zorlaştırmakta ve külfetli kılmaktadır. Bilhassa nisbetinin yükseltilmiş olması, verginin uygulanmasında güçlükleri bir kat daha artırmaktadır.

c) Yayılı sistemde vergi yükü, sadece verginin nisbetine değil, aynı zamanda istihsalin seyrine, diğer bir deyişle muamele safhalarının değişik miktarına bağlıdır. Bu yüzden bu sistemde gerçek vergi yükü bilinmemekte ve tesbit edilememektedir.

Almanya'da yapılmış olan incelemeler, istihlâke intikal sırasında vergi yükünün genel olarak, carî nisbete göre 1 1/2 katı ile 4 katı arasında değiştiğini yani, % 4 nisbetinin % 6 dan başlayarak % 12 ye kadar yükseldiğini göstermiştir.

Vergi yükünün muamele sırasına göre değişmesi verginin kümülâtif etkisinin doğurduğu adaletsizliği şiddetlendirmekte, fiilî vergi yükünün sosyal ve ekonomik icaplarla âhenkleştirilmesi inkârını kaldırmaktadır.

d) Yayılı vergi, ekonomide rekâbet ve temerkûs tarafsızlığını bozmakta, ekonominin tabii gelişmesi üzerinde menfî tesirler icra etmektedir.

Bu sistemde, müteaddit muamele safhaları geçiren istihsal penalize edilmekte, aksine entegrasyon teşvik olmaktadır. Bilhassa-

kika, yayılı verginin bu mahsurunu önlemek maksadıyla bir takım tedbirlere başvurulmaktadır. (İç veya münasam vergilendirme gibi) Fakat tatbikatın gösterdiği gibi, bu tedbirler yetersiz kalmakta ve fiyat ve masraf münasebetlerinde gayri tabii kısılmalara sebebiyet vermektedir.

e) Yayılı muamele vergisinin diğer bir mahsuru da ithalât ve ihracatta kendini hissettirir. Bu sistemin icabı olarak, ithalâtta uygulanan telâfi edici (Compensatoire) verginin nisbetini, ihracatta da vergi risturnlarının miktarına gerçeğe uygun bir tarafa tesbit etmek diğer bir deyimle, ne ithalâtı dahildeki vergi yüküne uygun bir seviyede vergilendirmek, ne de ihracatı gerçek vergi yükü ne göre muaf tutmak, mümkün olamaz. Bu yüzden götürü usullere başvurmak mecburiyeti hasıl olur.

Muamele vergisinin istihsal safhasına irca edilmiş olan şekline gelince, daha evvel de işaret ettiğimiz gibi, bu şekildeki vergilemenin en mütakâmil örneği olarak Fransa'da uygulanan eklenen değer vergisi (T.V.A.) gösterilmektedir.

T.V.A. yayılı muamele vergisinin yukarıda saydığımız mahsurlarını taşınmaz. T.V.A. da mükellefiyet sahası yayılı vergiye nazaran çok daralmış bulunur. Diğer taraftan T.V.A. sisteminde vergi yükü cari nisbetlere göre bellidir ve değişiklikler arzetses. Nihayet bu sisteme rekâbet ve tenarküs bitaraflığı kendiliğinden korumuş, ithalât aynı nisbet üzerinden vergilendirilmiş, ihracatta da vergi istisnası gerçekten ödemiş vergi miktarına göre uygulanmış, diğer bir deyimle, ihraç fiyatı tamamen vergi dışı net fiyat olarak teşekkül etmiş, olur.

T.V.A. yayılı sisteme göre gösterdiği üstünlüğe karşı Fransa'daki tatbik şekli ile, şu noktalardan tenkit edilmektedir:

a) İndirimlerin techisata ve kısmen masraflara gâmil bulunuşu, târifenin taaddüt ettirilmiş olması, bu verginin yanında hisnet vergilerinin mevcudiyeti ve mahallî muamele vergisinin muha-

fasa edilmesi ve bazı hallerde T.V.A. nın yerini alması, bu sahada fiskaliteyi karışıklıktan kurtaramamıştır.

b) T.V.A. nın en üstün taraflarından biri olarak, evvelce de temas ettiğimiz gibi, envestismanla ilgili vergilerin indirilmesi gösterilir. Halbuki bu esasın uygulanması, inşa ve gelişme halinde olan teşebbüslerin uzun zaman ya hiç, ya da az vergi ödemelerine yol açmaktadır. Bu durumda olmayan teşebbüsler ise, vergiyi bütün ağırlığı ile karşılamak mecburiyetinde bulunurlar.

Kesin envestismanla ilgili vergi indirimleri, sabit sermaye yerine işgiliğin hâkim olduğu teşebbüslerin aleyhine netice verir.

c) İndirimlerin genişliği ve şumulü delayisiyle T.V.A. bir nevi gayrisafi kazanç vergisi yahut işletme vergisi şeklini almaktadır. Ve bu şekli ile safi kazancı mevzuuna alan gelir vergisine yaklaşmaktadır. Halbuki hangi şekli alırsa alsın, muamele vergisinin genel gider vergisi karakterini muhafaza etmesi, gelir vergisi ile kaynaşma yoluna gitmemesi gerekir.

Görüldüğü ki, Batı'da muamele vergisi bu paragrafın başında belirttiğimiz gibi, gerçekten henüz prensipleri ve tekniği ile umumî mânasına ve şeklini almış değildir. Batı Devletlerinde bu konuda yeni yeni fikirler ortaya atılmakta, reform hareketlerine girilmekte, denemeler yapılmaktadır. (Fransa'da T.V.A. tatbikatı, Schüller'in enerji vergisi tezi, Almanya'da organik vergi reformu gerçevesi içinde yapılan tavsiyeler, İtalya'da Vanoni'nin reform teşebbüsü, Belçika'da istihsal vergisine doğru yönelme, Anglosakson memleketlerinde ileri sürülen fikirler bu hususta misal olarak sıkça dilebilir.)

Yukarıki tahlil ve incelemeleri gözünde tutarak, birço muamele vergisi sahasındaki evölüsyonun şu istikânette olacağını söylemek mümkündür :

a) İstihsal safhasına irca edilmiş olan muamele vergisi sistemi, esas hedefi teşkil edecektir.

b) İstihsal vergisi, esas itibariyle, sırf istihsal (imâlât) üzerine mevzu genel bir vergi olacaktır. Bunun için imâlî mefhumunun târifi yapılacak, sırf istihsal ve sırf mahsullerin manîy lâşyonu (temizleme, kurutma, tasnif, muhafaza ve ambalaj gibi) prey sip itibariyle vergi mevzuunun dışında kalacak, artizanların faaliyeti ise, şu veya bu şekilde, vergiye tâbi olacaktır.

c) İstihsal vergisi, imâlâtı takip eden toptan ticaret safhasına da şâmil olacaktır.

d) Vergi yükü, vergileme safhasının dışına çıkan mamûl maddeler üzerinde toplanacak, bunun için, istihsal vetiresi içinde daha evvelce ödenmiş olan vergiler, sonradan ödenecek vergiden indirilecektir.

e) Vergi indirimi yerine istihsal vasıtaları ve bunların imâlinde kullanılan mamul ilk maddeler (makine ve teçhizat gibi) vergiden istisna edilecektir.

f) Bazı gıda maddeleri gibi, ilk ihtiyaç maddeleri vergiden müstesna olacaktır.

g) Sigorta ve nakliyat vergileri gibi, özel gider vergileri istihsal vergisinin dışında muhafaza edilecek, diğer hizmetler (bilhassa serbest meslek faaliyetleri) ayrıca gider vergilerine tâbi tutulmayacaktır.

h) İthalât aynı nisbetler üzerinden vergilendirilecek, ihracat da normal indirim yolu ile götürü usullere ihtiyaç kalmaksızın, kendiliğinden ve temamen vergiden müstesna olacaktır.

ı) Normal ve genel vergi nisbetlerinin yanında, mahdud bir takım maddelere inhisar etmek şartıyla, bazı maddeler hakkında indirimli, diğerlerinde zamlı nisbet uygulanacaktır.

j) İstihsal vergisi, spesifik esasa dayanan ananevi istihlak vergilerinde kapsayan gider vergilerini nisani içinde tevmin edilecektir.

Çağdaş vergi sisteminin en tartışmalı konularından biri olan muamele vergisi probleminin, yukarıki esaslar dairesinde müsbet ve pratik bir şekilde çözümlenmesinin mümkün olabileceğine inanmaktayız.

Zamanımızın ekonomik mantığı ve fiskal anlayışı, meselenin bu yolda çözümlenmesini gerektirmekte, esasen mevcut eğilim ve akımlar da bu yönde gelişmektedir.

Şunu kabul etmek lâsındır ki, yaşadığımız devirde, nisbetti % 4 lere çıkarılmak suretiyle mahiyeti değişmiş olan yayılı muamele vergisini, merkezi veya mahalli veya mahallî planda, perakende satış vergilerininve lüks vergisini ayrı ayrı veya yanyana yaşıtmaya imkân kalmamıştır. Maksat, genel olarak gelirin harcanmasına, sosyal ve iktisadi icaplara uygun bir tarzda vergilendirmek ise, bunun kanaatinisecce en müsbet ve rasyonel hal sureti, yukarıda arzettiğimiz vergileme şekli olabilir.

Hemen şunu ilâve edelim ki, Türkiye, ileride izah edileceği üzere, hiç değilse prensip itibariyle, yukarıda arzettiğimiz sigteme yaklaşan bir teorübeyi, inalat muamele vergisi ile, yapmıştır. Ancak muamele vergisinin ekonomik strüktürü böyle bir vergiyi uygulamaya imkân vermediği içindir ki, bu teorübe muvaffak olamamıştır.

Bugün içinde bulunduğumuz şartlar da, itiraf etmek lâsındır ki, yukarıda arzettiğimiz anılan ve kapsanda bir reformun gerçekleşmesine elverişli değildir. Kaldiki, daha sonra izah edeceğimiz üzere, muamele vergisinin yerine, halen uygulamakta olduğumuz Türk Gider Vergileri sistemini bazı yönlerden düzeltmek ve tanımlanmak suretiyle geliştirmek ve yukarıda arz olunan sistemin karşısında yeni ve belki zamanımızın şartlarına daha uygun rasyonel bir tes ve vergi yapısı olarak ortaya atmak da mümkün olabilir.

III - Sovyet Rusya'da Muamele Vergisi

1 - Teori ve sistem meselesi

Sovyet Rusya'da diğer benzeri sosyalist devletlerde olduğu gibi âmmenin fiskal gelirleri iki kategoriye ayrılır :

1. Sosyalist sektör tarafından ödenen vergiler,
2. Halk tarafından ödenen vergiler.

Bu genel tasnif içinde Çekoslovakya'da yapıldığı gibi, üçüncü bir unsur olarak "Mahallî vergiler," gösterilir ki, bunun as lını "Emlâk vergisi," teşkil eder.

Sosyalist sektör tarafından ödenen vergilerin başında âmme teşebbüslerinin tâbi buldukları "Muamele Vergisi," gelir. Bunun ya nında, az sonra izah edeceğimiz gibi, aynı teşebbüslerin, muayyen esaslara göre kârları da genel bütçeye transfer edilir ki, bu ödem e leri de, aralarındaki sıkı münasebet dolayısıyla, muamele vergisi ka tegorisi içinde mütalâa etmek hatalı olmaz.

Âmme teşebbüsleri, ekonomik plân çerçevesi içinde faaliyet te bulunan ve ayrıca malî plânlara olan sosyalize, diğer bir deyin le, Devlet işletmeleridir. Mahallî otoritelere bağlı bir kısım teşeb büslerle, bilhassa kooperatifler âmme teşebbüslerine nazaran bazı özellikler arzederlerse de, bunlar, âmme teşebbüslerinin tâbi olduk ları mahallî sistemin temel prensiplerini değiştirecek mahiyette de ğillerdir. Fiskal sistemin ikinci kategorisini teşkil eden "Halk ta rafından ödenen vergiler," gelince, bunlar, iş verenler tarafından ücret toplama üzerinden yapılan ödemeler bir tarafa bırakılacak olug sa, serbest meslek erbabının (hekim, sanatkar, müellif gibi) tâbi oldukları gelir vergisi ile "Kolkhoz," nizamı içinde ayrıca şahsî işletmeleri olan sıraat erbabının ödedikleri miraf gelir vergisi- dir. (1)

(1) Hususî mülkiyeti daha genişçe bir ölçüde muhafaza etmekte olan bazı sosyalist devletlerde (Doğu Almanya, Çekoslovakya, Polon- ya gibi) halk vergileri gelir vergisi karakterile daha gumullü bir tarzda uygulanmakta, bu kategoriye ücret vergisi, ticarî ka zanç vergisi, veraset ve intikal vergileri de girmektedir.

Yukarıda esaslarına kısaca temas ettiğimiz iki vergi kategorisinin yanında gerek Sovyet Rusya'da, gerek diğer benzeri sosyalist devletlerde, adli harçlar, Motor harçları, pasaport harcı ilâh kapsayan harçlar nizamı da câridir.

Yukarıki isahattan anlaşılacağı üzere, Sovyet Rusya'da ve benzeri sosyalist devletlerde, Batı memleketlerinde olduğu gibi, fiskal varidatın kaynağını millî gelir ve bazen de millî servet teşkil eder. Şu var ki, serbest teşebbüs memleketlerinde esas itibarıyla bu varidat vergi yoluyla özel teşebbüslerden sağlanırken, sosyalist memleketlerde, millî servet kolektifleştirilmiş olduğu için, âme teşebbüslerinden ve mütevası ölçülerde de kooperatiflerden ve halktan alınan vergilerden toplanır.

Avrupada sosyalizasyon hareketinin en ileri bir safhasında bulunan Sovyet Rusya'da, gelir vergisi diyebileceğimiz "halkın ödediği vergi," nin fiskal sistem ve fiskal hasılat içindeki rolü pek önemsizdir. (1) Bu düşüklük halk vergilerinin tamamen kaldırılabilirliğini göstermektedir.

Görüldüğü ki, Doğu Sosyalist memleketleri, bilhassa sosyalist teoride, tersine müterakkilîği ve antisosyal karakteri dolayısıyla giddetle tenkit edilen vasıtalı vergilere (Muamele Vergisine) ibtina ettirmek suretiyle, vergi ekonomisi ve politikasında doktrine sadık kalamamışlardır.

Bunun başlıca sebepleri, bu memleketlerde toplanması gereken ve büyük ölçüde âme investisyonları ile askeri masraflara ayrılan muassas âme gelirlerinin ancak vasıtalı vergilerle sağlanabilirliği, gelir vergisinin bu fonksiyonu ifa edemeyeceğinden başka, bu verginin sosyalist anlayışa göre, bütün genişliği ve kesinliği ile uygulanmasının esasen mümkün görülmediği, ayrıca Rusya'da, kontrolü beyana dayanan böyle bir vergilemenin uygulanmasına malî geleneklerin de müsait bulunmamasıdır.

(1) Halk vergilerinin yekûn fiskal hasılate nisbeti $\frac{1}{7}$ raddesinde dir.

Diğer bir faktör olarak da, Doğu Sosyalist memleketlerinde, plânlı fiyat politikasının en müessir vasıtasını muamele vergisinin teşkil ettiğini sikredebiliriz.

Sovyet Rusya'da fiskalitenin temel ve tek vergi olarak muamele vergisine istinat ettirilmesinin, teorik bakımdan diğer bir izah tarzı şuydur :

Sovyet ekonomisi bir nevi âme monopolleri ekonomisidir. Bu suretle tamamen devletleştirilmiş bir ekonomide, aslında, Batı'daki anlamda fiskal bir problemin mevcut olmaması gerekir. Çünkü bahis konusu tarzdaki sosyalize ekonomilerde, özel kişilerin her türlü gelirleri âme masrafları, bunların yine her türlü harcamaları da âme gelirleri olur veya olması lâzım gelir. Bu sebeple, devletin malî ihtiyaçlarını, câri âme giderleri ile investisyon giderlerini, karşılamak için, emtia ve hizmetleri, maliyetlerine nazaran daha yüksek bir fiyata satmak kâfidir.

Devletin bütün millî servete sahip olduğu, gelirin dağıtımını da bizzat yaptığı ve fiyat münasebetlerini de tanzim ettiği totaliter sosyalist bir memlekette gelir vergisi gibi vasıtasız şahsî vergilerin yeri ve yasa hakkı olmaması lâzıngelir.

Yukarıki nazariye, fiskalitenin, vevki fiyat mekanizması üzerinden olsun, bütün ağırlığı ile tek bir vergiye, yani sosyal bakımdan en mahsurlu bulunan muamele vergisine istinat ettiği gerçeğini şüphesiz ortadan kaldırmas.

Bası Batı sosyalist devletlerde, eşcümle İsveç'te, fiskal sistemin tamamen ters yönde geliştiği görülür. Filhakika bu devletlerde, son zamanlarda muamele vergisine gidilmiş olmakla beraber, fiskalitenin ağırlık merkezinin, şiddetli ve sür'atli bir müterakkîliğe dayanan gelir vergisi üzerinde toplandığı görülür.

2 - Muamele vergisinin karakteri

Sovyet Rusya'da uygulanan muamele vergisi, esas itibarıyla mamul maddeler üzerine mevzu bulunan tek safhalı bir istihsal

vergisi, diğer bir deyişle toplu muamele vergisi karakterini arz eder. Bu hüviyeti dolayısıyla, Sovyet Rusya'nın muamele vergisi, Fransızların "T.V.A.", dan evvel uyguladıkları "Taxe à la production" na benzetilir. Şu var ki, bahis konusu muamele vergisi, "Taxe à la production", da olduğu gibi, genel olarak imalât üzerine oturtulmuş bir mükellefiyet değildir. Vergiye ayrı ölçü ve nisbetlere göre, belli maddeler tâbidir. Diğer taraftan verginin mevzuuna, diğer bazı memleketlerde özel gider vergilerine (istihlâk Vergilerine) tâbi bulunan, şeker, tütün, alkollü içkiler ilâh. dahil bulunur. Bu sebeplerle, Sovyet Rusya'nın muamele vergisini "Taxe à la production", dan ziyade, prensip itibarile, Türk Gider Vergileri nisânile kıyaslamak daha yerinde olur. Şu var ki, bütünüle mütalâa edilirse, Türk vergi sistemi, Batılı demokratik memleketlerde olduğu gibi, prensip itibarile gelir vergileri ve bunları tamamlayan gider vergilerinden mürekkep bir malî sentez olarak kurulmuş olmasına mukabil, Sovyet Rusya'nın vergi sistemi, evvelki paragrafta isah ettiğimizin üzere, bütün ağırlığı ile hemen yalnız başına muamele vergisine dayanmaktadır.

Bu bahse son vermeden önce, şu noktayı da belirtelim ki, Rus muamele vergisi sistemini karakterize eden özelliklerinden biri de, ileride temas edeceğimiz üzere, verginin büyük bir emniyet içinde, kolaylıkla ve sür'atle tahsil edilmesi ve tahsil masraflarının pek cüz'î bulunmasıdır.

3 - Verginin fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonları

Rus muamele vergisinin fiskal fonksiyonu itibarile muazzam malî ihtiyaçlara filhal bütün genişliği ile karşılayacak bir tarzda organize edilmiştir.

Şu var ki, muamele vergisi üzerine düşen malî fonksiyonu, hemen tek başına ifa edebilmesi, yani bu kaynaktan devletin muhtaç olduğu âzami hasılatı sağlanması için, çoğu genel istihlâk maddeleri ağır suretle vergilendirilmekte, bu yüzden verginin anti -

sosyal etkileri belirli bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Rus muamele vergisinde de fiilhakika emtea nevilere göre farklı nisbetler uygulanır. Bu sebeple de verginin bir nevi progresif bir t arifeye göre alındığı ileri sürülmektedir.

Kaldı ki, farklı nisbetlerin tatbiki sosyal m l hasadan ziyade fiskal ve ekonomik sebeplere dayandığı için (sığır etinin vergi nisbeti % 67-71, patatesin % 49-62, tereyağının % 60-66 il n. bu konuda gerçekten sosyal tasnife uygun bir vergilemeden bahsedilmesi pek yerinde olmasa gerektir.

Hele Rus muamele vergisinde, emtea nevilere farklı vergi lemeyi, gelir vergisinin müterakki t rifesiyle kıyaslamak asla varit olamaz. Bu sebeptendir ki, maruf Fransız Maliyecisi M.Laur 'nin dediği gibi, Sovyet Rusya'nın muamele vergisi sistemi, doktrin birliğinden "unit  doctrine" den mahrum bulunmaktadır.

Rus muamele vergisinin ekonomik fonksiyonuna gelince, bunun fiilhakika pek belirli bir şekilde tezahür ettiği, diğer bir deyimle bu verginin iktisat politikasının en etkili ve olumlu bir vasıtası olarak kullanıldığı bir vâkıdır.

Rus muamele vergisinin fiskal m l hasanın yanında, her şeyden evvel fiyat, produktivite, investisyon faktörlerine bağlı olarak organize edildiği görülür.

Vergi, evvelce de belirttiğimiz üzere, daha ziyade istihlak maddeleri üzerine mevzu bir mükellefiyet olma yolundadır. (İstihsal vasıtaları ya verginin dışında bırakılmış, ya da düşük nisbetler üzerinden vergilendirilmektedir.) Bu yolda gelişen muamele vergisinde fiyat unsuru bilhassa h kin bir rol oynamaktadır.

Satış fiyatının büyük bir kısmını vergi teğkil ettiği cihetle, fiyat mekanizması üzerinden vergi müdahaleciliği ile önemli ekonomik etkiler yaratmak mümkün olmaktadır. Bunları  u noktalarda toplayabiliriz :

a. Uzun devreler içinde genel istihlâki kısımak, diğer bir deyişle genel istihlâk seviyesini (istihlâk standardını) düşük tutmak suretile sosyal hasılanın büyük bir kısmını, bir yandan askeri ihtiyaçlara, öbür yandan da hızlı kalkınma için lüzumlu olan envestisyonlara tahsis etmek,

b. Ekonomik mülâhasalarla, münferit bazı maddelerin kullanılmasını azaltmak veya önlemek,

c. Aynı mülâhasalarla, belli bazı istihsal branşlarının gelişmesini teşvik etmek, ya da aksine geriletmek veya önlemek.

4 - Muamele vergisinin yapısı

a. Mevzu

Verginin mevzu, çeşitli istihsal mallarının, bunlara istihsal eden işletmeler tarafından satılmasıdır. Vergiyi doğuran olay, birde ve bazı Batı devletlerinde olduğu gibi, teslim değil, satıştır.

Vergi esas itibarile sınıf istihsal üzerine mevzu bulunur ve istihsal vetiresinin son safhasında ödenir. Toptan ve perakende ticaret vergilendiğinde kalır. (1)

Şu hususu da kaydedelim ki, toplu ve tek vergi prensibinin tatbikatta bir çok istisnaları vardır. Bazı hallerde iptidai maddeler de vergiye tâbi bulunduğu cihetle, vergi kümülâtif bir mahiyet alır.

b. Matrah

İktisadi dirijizm mülâhasalarile, muamele vergisinin matrahı sabit ve muayyen bir ölçüye istinat ettirilmemiştir. Genel olarak verginin matrahı toptan satış fiyatıdır. Bazı konularda bunun yerine perakende satış fiyatı, diğer bazı konularda ise toptan

(1) Bazı Doğu sosyalist memleketlerinde, Doğu Almanya'da olduğu gibi, ticarî işletmeler de sınıf işletmeler gibi muamele vergisine tâbi bulunur.

ve perakende satış fiyatları arasındaki fark vergiye matrah ittihaz edilir. Nihayet bazı maddeler spesifik esasa göre vergilendirilir.

e. Mükellefler

Muamele vergisinin mükellefleri, başta kamu teşebbüsleri olmak üzere, kooperatifler ve sosyal organizasyonlardır. (Kolkhose) ler bunların dışında kalır.

d. Muaflik ve istisnalar

Doğrudan doğruya istihlak için istihsalda bulunmayan ve teşvik edilmesi istenilen sanayi, özellikle ağır sanayi, kimya sanayii, tahta sanayii (mobilye imalatı hariç), elektrik istihsalı vergiden muaftır. Makinelerin çoğu üzerinden de vergi alınmaz. Ayrıca ihracat da tamamen vergiden müstesnadır.

e. Nisbetler

Verginin nisbetleri her emtea grubu için Hükümet tarafından tesbit edilir.

Vergi istisnası dışında kalan istihsal vasıtalarının nisbeti pek düşüktür.

Evvelce belirttiğimiz üzere, esas itibarıyla verginin tatbik sahasını istihlak maddelerinin istihsalı teşkil eder. Bu sahada emtea gruplarına göre, verginin nisbetleri arasında büyük farklar mevcuttur.

Bazı istihlak maddelerinin vergi nisbeti pek yüksek, hatta (Prohibitif) dir. Bu sebeple, bahis konusu maddelerin istihlakı gayetle çabuk ve bunlardan sağlanan fiskal gelir de sıfıra yakın olur.

Talebin esnek olmadığı bazı maddelerin vergi yükü çok ağırdır. (Bilhassa tütün ve alkollü içkilerde olduğu gibi). Bunla-

rın istihlâki çok geniş ve bunlardan sağlanan varîdat da pek yüksek bulunur. (Batı devletlerinde de olduğu gibi). Sovyet Rusya'da şeker de bu kategoriye girmektedir.

Şu hususu da belirtelim ki, aynı entea grubunun vergi nisbeti, mamulün mahallî istimaline, (istihsal veya istihlâkte kullanılması gibi) teşebbüsün durumuna, imâlde kullanılan iptidai maddelerin nev'ine göre değişebilir.

Yukarıda belirtildiği gibi, yeknesak olmayan ve daha ziyade seyyal bir mahiyet arzeden vergi nisbetleri hakkında kesin bilgi elde edilmesi mümkün değildir.

M.Lauré nisbetlerin % 0 - % 100 arasında değiştiğini bir eserinde ifade etmekte ve bu hususta kendi araştırmalarına müsteniden şu bilgileri vermektedir. (1)

- Kömürde	% 0,5
- Vergiye tâbi makine ve aletler	% 1
- Yünlü mensucat	% 43
- Pamuklu mensucat	% 55 - 63
- Ayakkabı	% 10 - 40 (2)
- Sabun	% 61 - 71
- Alüminyum matbak levası	% 50 - 60
- Konfor ve lüks eşya	% 70 (Kadın saatleri gibi)
- Bisiklet	% 15
- Radyo cihazları	% 25

(1) Bu nisbetlerde son yıllarda değişiklikler olduğunu kabul etmek lâzımdır.

(2) İstihlâki geniş olan kauçuk ayakkabıların nisbeti düşük, konfor veya lüks eşyadan madut olan deri ayakkabıların nisbeti yüksektir.

Vergiye tâbi bazı gıda maddelerinin nisbetleri şöyledir :

- Makarna ve benzeri unlu maddeler	% 46 - 73
- Sığır eti	% 67 - 71
- Patates	% 48 - 62
- Tereyağı	% 60 - 66
- Şeker	% 73
- Votka	% 84

f. Verginin Ödenmesi

Daha evvel işaret ettiğimiz gibi, Rus muamele vergisi sig temini karakterize eden başlıca özelliklerden biri, verginin kolay ve sür'atle tahsil edilmesi ve tahsil masraflarının pek cüs'i bulunmasıdır.

Tarih ve tahsil muameleleri şu suretle cereyan eder :

Maliye idaresi, eyindeki kayıtlara, aldığı beyannamelere ve yapılan kontrollara müsteniden, vergiye tâbi teşebbüslerin bir listesini tanzim eder. Bu listelerde matrah gösterilmes. İşletmeler ödeyecekleri vergiyi, muhasebe kayıtlarına göre bizzat tesbit ederler.

Vergi "seri ödeme usulüne göre, 5 günde, 10 günde, hatta bazı önemli istihlak maddelerinde günlük olarak ödenir. Bu seri usule göre yapılan ödemelere âit hesaplar ay sonunda karşılaştırılmak suretile düzeltilir.

Tütün, alkollü içkiler, şeker gibi önemli istihlak maddelerine âit vergiler, bunların satış faturalarında gösterilir. Faturanın bedelini banka tahsil eder. Banka bu bedelden muamele vergisi çıkarır ve Maliye idaresinin hesabına verginin transferini yapar. Bu suretle Maliye idaresine tahsilâtın akışını izlemekten başka yapılacak bir iş kalmaz.

Bir kısım enteanın satışları "Satış kontuvarları," tarafın dan yapılır. Bu takdirde vergiyi bahis konusu kontuvarlar öderler.

5 - Muamele Vergisi - Satış fiyatı münasebeti

Sovyet Rusya muamele vergisi sisteminde vergi ile fiyat arasındaki fonksiyonel bağlantıya daha önce temas etmiş idik. Burada vergi - fiyat münasebetini daha ziyade teknik yönden ve kısaca açıklamaya çalışacağız.

Sovyet Rusya'da fiyat teşekkülü, daha doğrusu fiyat tesbi-ti başlıca iki unsura göre mütalâa edilir.

1 - Maliyet,

2 - Plus-value, yani değer fazlası.

Fiyat kompozisyonunun ilk unsuru olan maliyet de :

a. Maddî masraflar

b. Ücretler olmak üzere

iki kategoriye ayrılır.

Maddî masraflara ücretler dışında maliyete giren her türlü masraflar (iptidaf madde, malseme, enerji sarfiyatı, amortisman illâh.) girer.

Şu noktayı da belirtelim ki, banka faizleri ile sosyal âidet maliyet masrafları dışında değer fazlası ile karşılanır.

"Plus - value," yani değer fazlası, kendiliğinden de anlaşılacağı üzere entea ve hizmetlerin satış fiyatı ile maliyetleri arasındaki nisbet farkı ifade eder.

Değer fazlası da başlıca iki kategoriye ayrılır :

a. Muamele vergisi,

b. Teşebbüs kârı.

Genel sanayi ile istihsal vasıtaları sanayine fiit satış fiyatlarının tansiminde maliyet fiyatı esas olarak alınır ve buna umumiyetle edü's i bir plus-value eklenmek suretile satış fiyatı teg bit edilir. İstihlak maddelerine fiit satış fiyatlarının tesbitinde ise ağırlık merkezi daha ziyade "plus-value" üzerinde toplanır.

Vergi ile fiyat arasındaki sıkı organik münasebet fiiliyat ta şu şekillerde tezahür eder :

Maliyet değişmediği takdirde,

a. Katanın satış fiyatı arttırılırsa, kendiliğinden muamele vergisinin nisbeti de yükseltilmiş olur.

b. Verginin nisbeti arttırılmak istenirse, aynı oranda fiyatın yükseltilmesi gerekir.

c. Katesa satış fiyatının düşürülmesi, verginin indirilmesi suretile olur.

Yukarıki isahattan anlaşılacağı üzere, muamele vergisi, fiyatın kompozisyonunda ve fiyat hareketlerinde çok önemli bir faktörü teşkil ettiği cihetle, daha önce de belirtildiği gibi, fiyat mekanizması yelile ekonominin sevk ve idaresinde en etkili politik vasıta rolünü oynar.

6 - Muamele vergisi teşebbüs kârları

Yukarıki paragrafta, satış fiyatı ile maliyet arasındaki farkı teşkil eden "plus-value" nin vergi ve teşebbüs kârı olmak üzere iki unsurdan terakküp ettiğine işaret etmiş idik. Şimdi teşebbüs kârının mahiyeti ile ne suretile kullanıldığını kısaca isah etmeğe çalışacağız.

Doğulu sosyalist ekonomilerde fiyat ile birlikte, muamele fiyat içinde teşebbüs kârı da plânlaştırılmıştır. Net teşebbüs kârına varmak için, muamele vergisi çıktıktan sonra kalan "Plus-value" kısmından Devlet bankalarına ödenen faizleri ve sosyal sigorta şif tını indirmek gerekir.

Sosyalist ekonomi nizamında devletleştirilmiş teşebbüslerin rantabilite prensibine göre, diğer bir deyişle muayyen bir kâr la çalışmaları esası kabul edilmiştir. Şüphesiz bu rejimlerde de bazı hallerde (meselâ bir teşebbüsün ilk kuruluşunda veya dış ticaret faaliyetlerinde) teşebbüslerin zararlarla çalıştıkları vâkidir. Fakat asıl olan rantabl fiyat esasına göre, teşebbüslerin kârlı faaliyette bulunmalarındır.

Teşebbüs kârı genel olarak maliyetin % 4-5 raddesindedir. Bu kârın bir kısmı, bunu tahakkuk ettiren teşebbüsün yatırım ihtiyacında, yani otofinansmanda kullanılmak üzere teşebbüse bırakılır, artan kısmı ise, Devlet bütçesine aktarılır.

Devlet bütçesine aktarılan teşebbüs kârları, aynen muamele vergisi gibi, (Plus-value) üzerinden ayrılan fonlar oldukları için bu vergiye benzeyen, yahut bu vergiyi tamamlayan aynı gelirleri karakterini arzederler.

Devlet bütçesine aktarılan teşebbüs kârları teşebbüslerin bağlı oldukları servetlerde temerküz ettirilerek bunlar tarafından toplu olarak ödenir.

Yukarıda fiyatların teşebbüse genel olarak % 4-5 raddesinin de bir kâr marjı bırakacak bir şekilde tesbit edildiğine işaret etmiş idik. Kâr normaları aşıldığı takdirde, produktiviteyi teşvik maksadıyla, kâr fazlasının büyük kısmı müdürün fonu "Fonds du directeur" denilen bir hesaba nakledilir. Bu fon teşebbüsün müdürü tarafından kısmen personele prim olarak dağıtılır, kısmen de personel ile ilgili sosyal işlerde kullanılır.

7 - Dış ticaret, kooperatifler, sosyal âidat

Dış ticaretle iştigal eden teşebbüslerin tâbi oldukları vergi rejimi şöyledir :

Bahis konusu teşebbüslerde vergilemeğe doğrudan doğruya "Bütçe fonları" esas olur. Teşebbüslerin pozitif bütçe fonları, ya ni dış ticaretten sağlanan değer fazlaları Şmme geliri olarak genel bütçeye intikal ettirilir. Bu Şmme gelirleri mahiyetleri itibarile muamele vergisinden başka bir şey değildir.

Negatif bütçe fonları ise, ki bunlara misal olarak ihracat lal- iştigal eden teşebbüslerin iç fiyatlarla dünya piyasası fiyatları arasındaki fondan doğan zararları gösterilebilir, Devlet sübvansiyonu yolu ile kapatılır. Bu sübvansiyonlar bir nevi prim (ihracat primi) mahiyetinde telâkki edilebilecekleri gibi, kambiyo sisteminin bir neticesi olarak da mütalâa edilebilir.

Kooperatifler, daha evvel belirttiğiminiz üzere, esas itibarile, Şmme sektörünün fiskalitesine tâbi olmakla beraber, bunların vergi münasebetlerinde bazı farklılıklar müşahede edilir.

Kooperatiflerin Devlet bütçesiyle irtibatları Devlet teşebbüsleri kadar sıkı değildir. Bunlar Devlete nisbeti muayyen olan muamele vergisini ödemekle yetinirler. Bunun dışında kârlarının bir kısmını "merkesi bir fona" öderler. Fonların bu gelirleri, kooperatiflerin müşterek yatırımlarının, kooperatif birliklerinin sosyal ve kültürel faaliyetlerinin finansmanında kullanılır. Böylece merkezî fonlar bu fonksiyonları bakımından Devlet bütçesine benzerler.

Sosyal Şidata gelince, bahis konusu sosyalist devletlerde, parafiskalite, işveren tarafından ödenen bu Şidata inhisar eder.

Rusya'da ve diğer sosyalist memleketlerinde, sosyal sigorta idareleri ve sendika teşekkülleri mevcut olmakla beraber, sosyal Şidat Devlet bütçesinin gelir kısmında toplanır. Sosyal hizmetlere Şit masraflar da bütçenin masraf kısmında yer alır. Bu suretle, sosyal Şidat da, tekniği basit, tatbiki kolay masif randımanlı bir vergi kaynağı mahiyetini alır.

İkinci Bölüm : Türkiyede Gider Vergileri

I - 1957 Reformundan Önceki durum

1 - Muamele vergisinin geçirdiği safhalar

Memleketimizde Muamele Vergisinin geçirdiği safhaları, takip ettiği seyri ve istihaleleri, ana çizgileriyle şöylece özetlemek mümkündür:

a - Umumi İstihlak vergisi (1926)

Birinci Dünya harbine gelinceye kadar ve bu harp için de, memleketimize alkollü içkiler, sigara kağıdı, kibrit ve sair bazı maddeler üzerine istihlak vergileri konulmuş olmakla beraber, sistemin ve muasır muamele vergisinin, birde ilk defa uygulanmasına ancak 1926 yılında teşebbüs olunmuştur.

Türkiye'de Devlet bütçesinin en önemli kaynağını teşkil eden âşar vergisi ilga olunduğu zaman (1925) bir takım fiskal tedbirlere başvurulmuş, bu arada 1926 yılında bir "umumi istihlak vergisi" de ihdas olunmuştur.

Umumi istihlak vergisi, Fransızların "chiffre d'affaires" vergisi örnek tutularak hazırlanmış ve bunun bütün teorik unsurlarını ihtiva eden yayılı tipte bir muamele vergisi idi, küçük esnaf ve sanatkârların işleri ve ekmeğe satışları hariç olmak üzere bütün satış ve muameleler her safha ve kademesinde verginin mevzuuna giriyordu, vergi % 2,5 nisbeti üzerinden ve pul yapıştırma usulile toplanıyordu.

Bu umumi istihlak vergisi "Eğlence ve hususi istihlak vergisi" adı verilen diğer bir vergi ile tanımlanmak istemiştir. Bu vergiye de, birahane, meyhane, lokanta, bar, büfe ilâh. yerlerde yapılacak masraflar, sinema, tiyatro gibi mahallerde giriş ücretleri gibi tutulmuştur. Vergi % 10-30 arasında değişen nisbetler üzerinden ve yine pul yapıştırma usulile alınmakta idi.

Demek oluyor ki Türkiye'ye modern anlamda muamele vergisi umumî ve hususî istihlâk vergileri ile girmiş bulunmaktadır. Fakat memleketimizin o zamanki şartları umumî istihlâk vergisi şeklinde bir yayılı muamele vergisinin uygulanmasına asla elverişli değildir. Verginin pul yapılandırma usulile toplanmasında, satış ve muamelelerin bütün safhalarında kayıt, tesbit ve takip edilmelerinde verginin kontrolünde ve mükelleflerin kavranmasında mevcut zorluk ve sıkıntılar hemen bütün ağırlığı ile kendini göstermiş, muamele vergisinin bu ilk tecrübesi büyük başarısızlığa uğramış ve bu yüzden kısa bir zamanda terk edilmiştir.

b - 1927 yılının Muamele Vergisi

Umumî istihlâk vergisinin kaldırılması üzerine 1927 senesinde 1039 sayılı ilk Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunla; muharrik kuvvet kullanan sınıflî müesseselerde imâl edilip dahilde satılan maddeler, hariçte imâl olup Türkiye'ye ithal olunan maddeler % 6 banka ve bankerlerin, sigorta şirketlerinin aldıkları paralar % 2,5 nisbetinde vergiye tâbi tutulmuştur. Vergi beyan esasına dayanıyordu. Mükellefler defter tutmak mecburiyetinde idiler. Kanun mükerrerliği önleyecek hükümler de konmuştu. Bu verginin özelliklerinden biri de ihracatın % 2,5 nisbeti üzerinden vergiye tâbi tutulmuş olmasıdır.

Görüldüğü ki, Türkiye kötü bir tecrübeden çok kısa bir zaman sonra yayılı muamele vergisi sisteminden, vergiyi sınıflî istihlâkla, banka sigorta muamelelerine ve ithal olunan mallara oturtmak suretile 1927 yılında toplu muamele vergisi sistemine geçmiş bulunmaktadır.

c - 1931 yılının Muamele Vergisi

İstisna ve muaflikların çok dar tutulmuş olması, ihracatın vergilendirilmesi yüzünden ekonomik hayat üzerindeki baskısı 1039 sayılı kanunun kaldırılmasına sebep olmuş ve 4 senelik bir tatbikattan sonra onun yerine 1860 sayılı Muamele Vergisi

Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Bu kanunla muaflik ve istisnalar genişletilmiş bu arada sınıfl müesseselerinin 5 beygire kadar muharrrik kuvvet kullananları vergiden muaf tutulmuş, bütün mükelleflerin yılda 10 bin liralık ciroları vergi dışında bırakılmış, menleket mahsullerini işleyen müesseselere de muaflik tanınmıştır.

Yine bu kanunla ihracat üzerinden alınan vergi kaldırılmış ve ithal olunan maddelerin gümrük resmi noktasından tâbi tutuldukları işlem aynen muamele vergisine teşmil olunmuş, gümrük resminden muaf olarak yurda giren eşyanın dahilinde imâi olunan eşit ve beyserlerine de muaflik verilmiştir.

1860 sayılı kanunun yeniliklerinden biri de muamele vergisi mükerrerliğini Ünlöyici "İlk madde indirimi", usulünü ilk defa ve genel ve basit bir şekilde vergiciliğimize getirmiş olmasıdır.

Verginin nisbeti evvelce olduğu gibi imalât ve ithalâtta % 6 banka ve sigorta muamelelerinde % 2,5 dur.

d - 1934 yılının muamele vergisi

Menleketimizin ekonomik şartlarının özellikle sınıfl müesseselerinin kuruluşunun düşük seviyesi yüzünden mükellefiyet altına alınacak müesseselerin sınırları genişletilip tarifi yapılamaması bu işin diğer cephesini teşkil eden küçük sanat işletmeleri muafliğı meselesi gittikçe müminleşmiş, tanınan muafliklar Tegviki Sangyi Kanunu ile birlikte himaye maksadını aşan sonuçlar vermeye başlamıştır. 10 bin liralık ciro istisnası da vergi dışında kalma çabalarına arttırarak bir kaçakçılık yolu halini almıştır. Vergi tekniğinde görülen bazı noksanların da eklenmesi ile 1860 sayılı kanunun kaldırılmasına saruret hasıl olmuştur. 4 senelik bir tatbikat devresinden sonra bu kanun da yerini 1934 yılında 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanununa bırakmıştır.

Evvelce muharrrik kuvvet kullanmayan sınaî müesseseler vergi dışında iken bu kanunla on kişiden fazla işçi çalıştıran müesseseler de mükellefiyete alınmış, bu suretle küçük sanat muafılığı iki başlı olarak 5 beygirlik muharrrik kuvvet ve 10 işçi ölçülerine göre tayin edilmiştir.

10 bin liralık ciro istisnası kaldırılmış, evvelce muaflığa dahil demir sanayine mensup imâl ve tamir yerleri, kök kömürü, çeltik, sun'î yün, pamuk ve ipek imâlî yerleri vergi mevzuuna alınmış diğer bazı istisna ve muafıklarda ve vergi tekniği ile ilgili hususlarda da bazı değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.

Vergi nisbetleri imalât ve ithalatta % 10 a çıkarılmış banka ve sigorta muamelelerinde % 35 nisbeti muhafaza olunmuştur.

2430 sayılı kanun 6 yıl uygulandıktan sonra 1940 yılında kaldırılarak 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur

e - Bazı maddeler istihlâk vergisi (1934-1946)

Muamele vergisi safhalarını gözden geçirirken, memleketimizde muamele vergisi bakımından 1934 yılından 1946 yılına kadar "Bazı maddeler istihlâk vergisi," adı altında uygulanan bir vergiden de kısaca bahsetmek yerinde olacaktır.

Bazı maddeler istihlâk vergisi, aynı muamele vergisi gibi dahilde imal veya hariçten ithal olunan mamuller üzerine konulmuştur. Muamele Vergisinden sadece spesifik bir vergi oluşu bakımından ayrılmakta idi ki bütün sakatlığı da bu noktada toplanıyordu. Bu hüviyetle vergi ithalât ehyasından alındığı müddetçe o zamanki gümrük esaslarına ve tekniğine uymakta ve doğrudan doğruya gümrük vergisi samme etkisini yapmakta idi. Fakat bu mükellefiyet bütün genişliği ile dahilî imalâtı da kavranak suretile mensucat, deri, can gibi metre, metrekaşe, adet üzerinden satılan ve değer esasına göre bir defa muamele vergisine tâbi tutulan maddeler bir kere de fiktif

sıkletleri üzerinden vergilendirilince büyük zorluklar ve imkânsızlıklar ile karşılaşılmış ve muamele vergisi sisteminin bir çıkması girmiştir.

Bası maddeler istihlak vergisi ilk senelerde varidat bakımından muamele vergisinden önde geliyordu, fakat kuruluşundaki sıkı katılık, uygulanmasındaki zorluk ve kaçakçılığa son derece elverişli ve statik mahiyeti dolayısıyla zamanla malî önemini de kaybetmiş olması yüzünden bu vergi nihayet 1946 yılında ilga olunarak malî sisteminde en ferahlatıcı ve köklü bir ıslâhat gerçekleştirilmiştir.

2 - İmâl olunan maddeler muamele vergisi

1940 yılında, 1926 dan beri geçen 14 yıllık muamele vergisi tatbikatının verdiği tecrübe ve neticelere ve modern muamele vergisi prensipleri üzerinde olgunlaşan bilgilere dayanılarak imâl ve radikal bir reform anlayışı içinde bir yeni Muamele Vergisi Kanununun tedvinine teşebbüs olunmuş ve bu hareket 3843 sayılı kanunun kabulü ile neticelenmiştir.

Yeni kanunla vergi,

- 1) İmâl olunan maddeler muamele vergisi,
- 2) Banka, banker ve sigorta şirketleri muamele vergisi,
- 3) İthalât muamele vergisi,

olmak üzere üç kısımda daha müzahhas hale getirilmiş, esasları ve tekniği de buna göre işlenmiştir.

Şimdiye kadar bütün uğraşmaları üzerinde toplayan dahildeki muamele vergisinin yerini imâl olunan maddeler muamele vergisi almıştır. Bu verginin kuruluşunda vergilemeyi vüsublandırmak ve basitleştirmek, muvazaalı muameleleri önlemek, sanayiın parçalanmasına sebep olan emelleri bertaraf etmek ön plânda tutulmuştur.

Verginin esaslarını şöylece özetlemek mümkündür :

1) Türkiye dahilinde imâl olunan maddelerin sınıfl müesseseler, toptancı ticarethane ve müteahhitler tarafından teslimi vergiye tâbi tutulmuştur.

Şimdiye kadar sınıfl müesseseleri mükellefiyet altına alan muamele vergisi toptancı ticarethanelerde teşmil olunmuştur. Bir sonraki paragrafta bunun üzerinde ayrıca durulacaktır.

Vergi imâl olunan maddelerin satışı esası yerine teslim esasına istinat ettirilmiş ve bu yeni esasın tarifi yapılmıştır.

2) İmâl, mamul madde, sınıfl müessesesinin muamele vergisi tatbikatı yönünden târifleri yapılmış bu kavramlar belli esaslara bağlanmıştır.

3) İstisna ve muafıklar objektif ve subjektif yani maddîye ve müesseseye nazif olmak üzere belirli iki grup haline getirilmişler ve geçitli kayıtlama ve sınırlamalara tâbi tutulmuşlardır.

Teslimi muamele vergisinden müstesna olan maddeler birinci grubu teşkil etmiş ikinci grup da özelliği veya imalâtının nevi dolayısıyla muamele vergisinden muaf müesseseler, ev sanatları muafılığı ve küçük sanat müesseseleri muafılığı olmak üzere üç kategoride yer almışlardır.

4) Küçük sanat müesseseleri muafılığı iki beygirlik muharrik kuvvet ve 5 işçi ölçülerine istinat ettirilmiş bir müsteri hesabına imalât yapmaya şartı da bu ölçülere eklenmiştir.

5) Bazı mamullerin vücade getirilmesi küçük sanat muafılığı dışında bırakılarak bunların teslimi mutlak olarak vergiye tâbi tutulmuştur. Trikotaj, mücevherat, plâstik eşya, bitin işleri, ipek ve mamulleri gibi.

6) Verginin matraha satış bedeli olarak tayin olunması bu kavramın tarifi yapılmış bir şartı bulunmayan ve fakat teslim telifki olunan hallerde emsal satış bedeli esası kabul olunarak

muamele vergisi sistemimize yeni bir mûessesese getirilmiştir. Bitim işleri ücret üzerinden vergilendirilmiştir.

7) Vergi mükerrerliğini önleyen ilk madde indirim usulü yeni baştan işlenmiş mahiyeti belirli hale getirilmiş ve unsurları ile birlikte hesap ve tesbit tarzı gösterilmiştir.

8) Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri tekniği yeni kuruluşa ve kabul olunan prensiplere göre yeni esaslara bağlanmıştır.

9) Vergi nisbeti ilkin % 10 olarak muhafaza edilmiş fakat sonradan bu nisbetler harp yıllarının etkisiyle çeşitli zamanlar ile ve madde nevilerine göre % 12,5, % 15, % 18 e çıkarılmışlardır. Ayrıca banka-sigorta muameleleri vergisi de % 10 a çıkarılmıştır.

3- Toptancılardan alınan muamele vergisi

Bir evvelki paragrafta işaret olunduğu üzere 1940 yılı nın kanunu, vergiyi toptan ticaret alanına da teşmil etmek suretiyle muamele vergisinde bir yeni anlayışın tecrübesine girişmiştir.

Gerçekten bugün Fransa'da uygulanan ve geliştirilerek Avrupa Müşterek Pazar devletlerinin muamele vergilerine örnek ve temel olma yolunda bir istidat gösteren "l'impôt sur la valeur ajoutée" sistemine benzeyen bu vergileme esasları ilk defa olarak Türkiye'de 1940 yılında ortaya konulmuştur. Beş yıl uygulandıktan sonra 1946 yılı ortalarında terk edilmiştir.

Ticaret hayatı üzerinde yaptığı baskı, verginin oturtulduğu toptan ticaret safhasının tarifinin perakende ticareti de içine alacak surette geniş tutulmuş olması, memleketimizde toptan ticaret ve perakende ticaretin iç içe ve birbirine girmiş bir halde bulunması ve henüz tam bir şekilde toptan ticaretin taassuv ve teşekkül etmemiş olması bu baskının etkisini bir kat daha arttırmış ve nihayet vergiyi kaldırmak mecburiyeti hasıl olmuştur.

Toptancılardan alınan muamele vergisinin esasları ana çizgileriyle şöyledir :

1) Türkiye dahilinde imâl edilen maddelerin,

a - Sınıf müesseselere imalât yaptıran toptancı ticarethane ve müteahhitler,

b - Sınıf müesseselerden veya bunların fiyâl şube ve satış mağazalarından doğrudan doğruya veya komisyoncu simsar gibi mutavassıtlar delâletile mal alan toptancı ticarethane ve müteahhitler,

c - Sınıf müesseselere imalât yaptıran toptancı ticarethane ve müteahhitlerin toptan ve perakende satış yapan fiyâl şube ve satış mağazaları,

d - Yukarıda b fıkrasında yazılı toptancı ticarethane ve müteahhitlerin toptancı fiyâl ve satış mağazaları,

tarafından teslimi muamele vergisine tâbi tutulmuştur.

2) Akrafa ve şirket münasebetleri muvazaayı önleyici hükümlere bağlanmış fiyâller tarif olunmuştur.

3) Toptancılık bir takvim yılında 30 bin liralık mibayaa haddi ölçüsü ile tarif olunmuştur.

4) Vergi matrahı mamul maddelerin maliyet bedeli ile bu maddelerin teslimi karşılığında alınan bedel arasındaki farktan, vergiye tâbi senelik satış bedelleri toplamının % 5 nisbetinde bir miktarın indiriminden sonra kalan meblağ olarak tayin ve tesbit edilmiştir.

Perakendeci fiyâl şube ve satış mağazalarının vergi matrahının hesabında satış tutarından yapılacak indirim % 5 yerine % 20 olarak kabul edilmiştir.

5) Vergi bir önceki ithalât ve ihracat defterine göre yıllık beyan esasına göre istinat ettirilmiştir.

6) Vergi yıllık beyannamenin verileceği iki aylık sürenin bitmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmek lâzımdır.

4 - Özel Gider Vergileri

1957 Gider vergileri reformu arifesinde menleketimizde alınmakta olan istihlak vergileri iki grupta toplanmakta idi.

Birinci grup;

Şeker, glikoz, akaryakıtlar, elektrik, havagası, kibrit, kahve, bira, şarap üzerinden alınan istihlak vergileri ile ulaştırma hizmetleri üzerinden alınan nakliyat vergisi;

İkinci grup ise;

Tekel konusuna giren tütün, alkol ve alkollü içkiler, çay, tuz, patlayıcı maddeler gibi maddeler üzerinden alınan istihlak vergileri;

teşkil ediyordu.

Birinci grubu teşkil eden maddeler üzerinden alınan istihlak vergileri bilindiği gibi 1957 gider vergileri reformu ile, şeker vergisi hariç olmak üzere, tamamen tasfiye edilmiş ve süsü edilen maddeler gider vergileri bünyesine alınmışlardır. (Tekel konusu olan patlayıcı maddeler dahil) Bu itibarla sikri geçen istihlak vergilerinin tarihi seyri ve geçirdiği istihaleler üzerinde durmaya lüzum duyulmamıştır.

Raporumuzun yeni Gider Vergileri reformuna ait bölümünde vergi sistemi ve vergilendirme tekniği bakımından bütün vuruşunluğa ve karışıklığı ile ortada duran şeker ve tekel maddeleri ile ilgili özel gider vergileri üzerinde ayrıca durulacaktır.

II - 1957 Gider Vergileri Reformu

1 - Reformu gerektiren sebepler

Türk vergi sisteminin bir yönü 1949 yılında gerçekleştirilen gelir vergisi reformu ile ilmi ve ileri bir hüviyet kazanmış, gelişmeye ve yükselmeye elverişli duruma gelmişti.

Sistemin diğer yönünü teşkil eden muamele ve istihlak vergileri ise oldukça karışık ve dağınık hallerini muhafaza ediyordu. Özellikle muamele vergisi gene iş ve yaygın tartışmalara konu olmaktan kurtulamıyordu. Uygulanmasına bağlandığı günden beri büyük şikâyetlere yol açan bu verginin geçirdiği çeşitli safhalara, yapılan düzeltmelere ve nihayet 1940 yılındaki reforma rağmen sanayinin kurulup yükselmesini ciddi şekilde engellediği artık şüs götürmes bir gerçek olarak meydana çıkmıştı.

Memleketimizin ekonomisinin disiplininden yoksun bulunması, rasyonel bir organizasyona sahip olmaması, entegrasyon yerine dağınık gelişme vetiresinin hâkim bulunması yüzünden "küçük sanat muafılığı" gibi bir müessesenin korunmasına çaresiz kaldığı için başta bu sebep olmak üzere verginin küçük ve orta sınıf müesseseler sahasında oturtulup yerleştirilmesine imkân bulunmuyordu. Vergi bu çakçılığa fiskal hasıla aleyhine netice verirken, diğer taraftan daha önemli olarak serbest rekâbet şartlarını da bozmuştu.

İşte 1957 gider vergileri reformu, muamele ve istihlak vergilerini, baştan ele alıp birbirile şhenksiz ve bağlantısız yapıya gelmiş bir yapıya dönüştürerek sistemleştirmek muamele vergisi problemini memleketimizin realitelerine uygun bir tarzda çözmek maksadına yönelmiş bir harekettir.

2 - Gider Vergileri sisteminin kuruluşu

Bugünkü Türk Gider Vergileri; üç kısımda kurulu bir sisteme dayanmaktadır.

- 1 - İstihsal vergisi,
- 11 - Hizmet vergileri,
- 111 - Özel gider vergileri (veya özel istihlak vergileri).

İlk iki kategori, Gider Vergileri Kanununun bünyesinde yerlerini almışlardır. Özel gider vergileri, şeker, tütün, alkol ve alkollü içkiler, çay, tuz gibi maddeler üzerinden alınan istihlak vergileridir.

1957 Gider Vergileri reformunun nişverini istihsal vergisi teşkil etmiştir. Bu vergi, muamele vergisi üzerinde geçirilen usun teortübeleri ve menleketiminin ekonomik şartlarının etkisi altında vücut bulmuş özel yapıya sahip bir vergisidir. Kuvvetini ve kaynağını imalât muamele vergisinden almakla beraber onun dayandığı sınaî müessese ve imalât esasında tamamen ayrılmış ve vergi, büyük istihsale konu teşkil eden ilk ve ana istihsal maddelerine ötürülmüştür. Bu suretle küçük ve orta bütün işletmeler, mükellefiyet dışına çıkarılmıştır.

İstihsal vergisi diğer bir yönüyle de evvelce müferit istihlak vergilerine tâbi bulunan, elektrik, havagası, akaryakıtlar, kibrit gibi maddeleri de şunulüne alan gider vergileri kodifikasyonunu ileri bir düzeyde gerçekleştirmiştir.

Gider Vergileri sisteminin ikinci grubunu teşkil eden hizmet vergileri, banka muamele vergisi, sigorta muamele vergisi, nakliyat vergisi ve P.T.T. vergisi olarak dört hizmet kolunu mevzuuna almaktadır. Bunlardan ilk ikisi banka ve sigorta muamele vergisinin, nakliyat vergisi evvelce mevcut nakliyat resminin, P.T.T. vergisi de evvelce bu hizmet branşından alınmakta olan savunma vergisinin yerini almışlardır.

Gider vergileri kodifikasyonu dışında kalan özel istihlak vergileri grubu ise, ştedenberi mevcut olan durumlarını muhafaza etmektedirler.

Şimdi Gider Vergileri sisteminin kısımlarına teşkil eden istihsal vergisi ile hizmet vergilerinin kuruluşunu ana eşgiler ile belirtmeğe gelalım :

İstihsal vergisi

a - Verginin mevzuu

İstihsal vergisinin mevzuuna giren maddeler kanuna bağlı 4 tabloda gösterilmişlerdir. Tablolardan ilk üçü dahilde alınan istihsal vergisine, 4 üncü ise ilk üçü ile beraber ithalde alınan ithal vergisine mevzu teşkil etmektedir.

I. Numaralı tablo ilk istihsal maddeleri tablosudur. Çince todan bağlamak suretile madenler, akaryakıtlar, tekstil maddeleri (iplikler) elektrik, havagası ilâh. olmak üzere 12 pozisyona ayrılmıştır.

II. Numaralı tablo mamul maddeler tablosudur. Barut ve yaylayıcı maddelerden bağlamak suretile kibrit, tağıtlar, seramik maddeleri ilâh. olmak üzere 8 pozisyonudur.

III. Numaralı tablo kahve, kakao, glikoz ve bazı içkilere şittir.

IV. Numaralı tablo ithal maddeleri tablosudur. İlk üç tabloda yer alan maddelerden vüde getirilmiş olan mamulleri kapsamaktadır.

İstihsal vergisinde muamele vergisinde olduğu gibi vergiyi deguran olay vergi mevzuuna giren maddelerin "teslimi" dir.

b - Verginin istisna ve muafıkları

Dahilde alınan istihsal vergisinde çeşitli istisna ve muafıklar yer almıştır. Montaj ve tâmir istisnası, araştırma, eğitim, bağış ve yardım istisnası, bazı konfeksiyon eşyası istisnası, tezyini çiniler, fotoğraf ve sinema filmleri, sağlık eşyası

istisnası, ithalleri vergiden müstesna bazı eşyanın menleket içindeki eşitlerine fit istisnalar gibi.

Ev sanatları muaflığı, iptidai boyahane muaflığı, ipek imalâthanelerinin muaflığı, ihracat muaflığı gibi.

Elektrik ile ilgili özel istisnalardan başka ithalatta da sağlık ve eğitim eşyaları ile ve gümrük resminden muaf eşyalar yer almaktadır.

c - Verginin mükellefi, matrahı ve nisbetleri

Verginin mükellefi, nevsua giren maddeleri dahilde istihsal veya Türkiye'ye ithal edenlerdir.

Verginin matrahı satış bedelidir. Glikozun sıklıti içkilerin miktarı kibritlerin çöp adedidir. Elektrikte kilovat ve havasında metreküptür. Bitim işleri ücret üzerinden vergiye tabidir.

İthalde vergi matrahı dahildekilerine paralel olarak değer ve ölçü esaslarına göre iki kategoriye ayrılır.

Mükerrerliği önlemek üzere dahilde alınan istihsal vergisinde ilk madde indirim esası uygulanır. Verginin nisbetleri vergi nevsuuna giren maddelerin yer aldığı tabloda bir târife halinde gösterilmiştir.

d - Verginin tarh ve tahsili

Vergi beyan esasına göre ve genellikle aylık olarak tahakkuk ettirilerek alınır. Ödeme süresi en azı 15 gün olmak üzere nevsua göre değişir. Veresiye satışlarda bu süre üç aya kadar uzanmaktadır.

İthalde alınan istihsal vergisi de gümrük tekniğine göre tarh olunarak o vergi ile birlikte tahsil olunur.

Hizmet vergileri

a) Verginin mevzuu

Hizmet vergilerinin mevzuunu,

- 1 - Banka ve sigorta muameleleri,
- 2 - Yük ve yolcu taşınmaları (nakliyat),
- 3 - P.T.T. hizmetleri,

teşkil etmektedir.

b) Verginin istisna ve muafıkları

Hizmet vergilerinde de çeşitli istisnalar vardır. Bankaların merkez ve şubeleri ve şubelerin birbirleri arasındaki muameleler dolayısıyla tahakkuk eden paralar, kanunla vergiden istisna edilmiş esham ve tahvillerin temettü, faiz ve ikramiyeleri, başka müesseselere yaptırılan hizmetler karşılığı alınan paralar, iştirak kazançları, ihracata fit nakliyat sigortalarından alınan paralar hayat sigortası, mükerrer sigorta muameleleri gibi istisnalar, banka ve sigorta muamelelerinin başlıca istisnalarını teşkil ederler.

Nakliyat hizmetlerinde ücretsiz taşınmada, öğrencilerin, erlerin, bazı maddelerin taşınması, yabancı memleketlere deniz ve hava nakliyatı gibi istisnalar ile motorlu taşıtlar ile şehir dışı nakliyatı, 300 tondan aşağı gemiler ile yapılan eşya taşınmaları yer almaktadır.

P.T.T. hizmetlerinde ise,

Yabancı memleketler ile olan telgraf ve telefon muhabere-leri kolu ve havale hizmetleri vergiden müstennadır.

c) Verginin mükellefi ve matrahı ve nisbeti

Banka ve sigorta muamelelerinde bu müesseseler nakliyat hizmetlerinde nakil vasıtalarını işletenler P.T.T. hizmetlerinde bu hizmeti gören Genel Müdürlük verginin mükellefidir.

Verginin matrahı,

Banka sigorta muamelelerinde bu hizmetler dolayısıyla alınan paraların tutarı,

Nakliyatta ve P.T.T. hizmetlerinde alınan ücrettir.

Verginin nisbeti,

Banka ve sigorta muamelelerinde % 15 (kambyo muamelelerinde matrahın on binde dört buğuşu) nakliyatta % 6 ilâ % 25 P.T.T. hizmetlerinde % 10 dur.

d) Verginin tarh ve tahsili

Hizmet vergileri de beyan esasına göre genellikle aylık olarak tahakkuk ettirilerek alınır. Ödeme stresi mevzuatı göre değişir.

3 - Gider vergilerinin vergi sisteminin içindeki yeri

Gider vergilerinin Devlet fiskal varidatı içindeki yeri ve önemi 1961 bütçe yılındaki rakamlara bir göz atmak ve bunları 1956 yılının muamele vergisi varidatı ile kıyaslamakla belirtilebilir. (Ekli cetvel 1 ve 2)

Ekli cetvellerde görüldüğü üzere 1961 yılı bütçesinde gider vergileri kadrosuna dahil bulunan vergilerin (akaryakıtlar hariç) fiskal hasılatı ile bunların vasıtalı vergiler yekûn fiskal hasılatına ve genel fiskal hasılatına oranları şöyledir :

(1.000 Lira olarak)

	<u>Fiskal</u> <u>Hasılatı</u> <u>Lira</u>	<u>Vasıtalı</u> <u>Vergiler</u> <u>fiskal hasılatına</u> <u>oranı %</u>	<u>Genel fiskal</u> <u>hasılatına</u> <u>oranı</u> <u>%</u>
<u>İstihsal vergisi</u>			
Dahilde alınan	553.000	13,64	7,34
İthalde alınan	739.000	18,22	9,88
Toplam.	<u>1.292.000</u>	<u>31,86</u>	<u>17,22</u>

Hizmet vergileri :

Banka ve sigorta V.	260.000	6.41	3.47
Nakliyat V.	80.000	1.97	1.06
P.T.T. V.	30.000	0.74	0.40
Toplam.	370.000	9.12	4.93
Genel toplam.	1.662.000	40.98	22.15

1956 yılı bütçesinde :

İmalât muamele V.	310.000	17.06	10.07
İthalât muamele V.	225.000	12.38	7.30
Toplam.	535.000	29.44	17.37
Banka ve sigorta V.	100.000	5.50	3.24
Nakliyat V.	40.000	2.20	1.30
Toplam.	140.000	7.70	4.54
Genel toplam.	675.000	37.14	21.91

Bu kıyaslamadan anlaşılacağı üzere istihsal vergisi reformu ile muamele vergisine nazaran mükellefiyet sahası faslasıyla daraltılmış olmasına rağmen fiskal hasılatındaki oran hemen hemen aynı muhafaza edilebilmiş, yalnız ağırlık noktası imalât muamele vergisinden (dahilde alınan), reformun esas gâyesine uygun olarak ithal de alınan istihsal vergisine kaymıştır.

Hizmet vergilerine gelince, bundaki kıyaslamada görüldüğü gibi, gider vergileri lehine nisbi bir artış vukua gelmiştir.

4 - Gider Vergileri sisteminin tenkidi

Türkiye'de Gider Vergileri sistemi bilhassa, Muamele Vergisinin yerini almak üzere tesis edilen istihsal vergisi kurulduğu tarihten beri şiddetli tenkitlere marus kalmıştır. Bu tenkitleri teferruata inmeksiz, ana çizgileri ile şu suretle özetleyebiliriz :

1) İstihsal vergisi, kanun gerekçesinde de ifade edildiği gibi, ilk istihsalı (ilk imalâtı) hedef tutmakla beraber, genişliğine bu istihsal safhası üzerine oturtulmuş genel mahiyette bir vergi değildir. Bu yüzden, Türk istihsal vergisi, muamele vergisi ile ilgisini tamamen kesmiş, belli bir takım maddeler üzerine mevzu karışık bir takım vergilerden mürekkep insicamsız bir kadro olarak ortaya çıkmaktadır. Bu fiskal kadro içinde, bir takım maddeler ilk istihsal maddeleri olarak (iplik, madenler gibi), diğer bir kısım maddeler tam mamul olarak, (kâğıt, cam, seramik mamulleri gibi) bazı maddelerde hem ilk madde hem de istihlak maddesi olarak (kakao elektrik, akaryakıt gibi) vergiye tâbi bulunmaktadır.

Bu sebeptendir ki, Türk istihsal vergisini, belli bir prensibe dayanan bir vergileme sistemi olarak isah ve ifade etmek mümkün değildir.

2) Türk istihsal vergisinde belli bağı bazı ilk istihsal maddeleri (kereste ve deri gibi) vergi dışı bırakılmışlardır. Bu yüzden, verginin, istihsalin inisiyal (başlangıç) safhasında daha geniş bir sahaya yayılması mümkün olamamıştır.

3) İlk istihsal maddelerinden alınan verginin, ilk istihsal safhası ile istihlak safhası arasındaki mesafenin pek geniş olması sebebiyle, istihlak üzerindeki etkisini ölçmek ve bilmek mümkün olamamaktadır. Yalnız şurası mühakkak ki, ilk istihsal maddelerinden alınan verginin, bunlardan yüzde getirilen mamullerin çeşit ve değerlerine göre in'ikâsı pek farklı ve değeri düşük ihtiyaç maddeleri üzerindeki tasviki daha ağır bulunmaktadır.

4) İlk istihsal maddelerinin vergilendirilmesinde, bütün ağırlığı ile verginin peşinen ödenmesi, istihsal vetiresinin başlangıcında mütedavil sermayenin önemli bir kısmının vergiye yatırılmak suretile dondurulmasına sebebiyet vermekte, bunun ise, genel ekonomik mahsuruları dışında bu teşebbüslerin likidite ve tresoreri durumları üzerinde menfi tesirleri olmaktadır.

5) Muamele vergisinde, daha genel olarak memleket dahilinde alınan gider vergileri tatbikatında, ithalâtın da vergiye tâbi tutulması, bu bakımdan vergilemeyi aynı hizaya getirmek maksadına matuftur. Bu sebeptendir ki, ithalâta alınan bu vergiye mütelâfi vergi (Fransızca impôt compensatoire, Almanca Ausgleichsteuer) denilmektedir.

Türk istihsal vergisinde, inisiyal safhada alınan verginin, az evvel belirttiğimiz gibi, mamul maddelere in'ikâsı çok farklı ve önceden tesbiti de inkâsız bulunduğu cihetle, bu maddelerin iş halinde alınan vergi, özel himaye mülâhazaları bir yana indî ve ka ba bir götürü usule, daha doğrusu götürü nisbetlere göre uygulanmakta bu yüzden verginin mütelâfilik karakteri kaybolmaktadır.

6) İstihsal vergisinde ihracat istisnasının tatbikatı da, tamamlılık, açıklık ve basitlik bakımından, tatmin edici olmaktan uzaktır.

Yukarıda ana çizgileriyle arz edilen tenkitlerde gerçek ya ya bulunduğunu itiraf etmek lâzımdır. Şu var ki, bu tenkitler daha ziyade ilk istihsal tesinden hareket edilme suretiyle yürütülmektedir. Halbuki, Türk istihsal vergisi, ilk istihsale kaymakla beraber, prensip itibarıyla, genişliğine ilk istihsal üzerine oturtulmuş bir vergi sistemi, kısaca ilk istihsal vergisi değildir. Türk istihsal vergisinin karakteristiği, belli maddeler üzerinden vas edilmiş bir gider vergileri düzeni teşkil etmesindedir. Verginin bu mahiyeti alamış olması, ilk istihsal mefhumunun fiskal ve teknolojik yönlerden genel bir tarifinin yapılamamasından ve verginin ilk istihsal maddelerine inhisar ettirilmesinin bilfiil mümkün olmasından ileri gelmektedir.

Kaldı ki, ilk istihsal maddelerini yalnız iptidai madde anlamına da almamak lâzımdır. Bir imalât vetiresi içinde, ticari meta olarak ve fiskal yönden ayrı hüviyeti olan bir iptidai madde vücutta getirmeksizin, doğrudan doğruya tam mamul istihsalı halinde (seramik, cam, esas itibarıyla şeker ve çimentoda bütün mamulleri

ve alkolda olduğu gibi) bu imalâtı da ilk istihsal olarak mütalâa etmek gerekir.

Şurası muhakkaktır ki, Türk istihsal vergisini, doktrine bağlayarak muamele vergisinin mütahasıran ilk istihsale iera edilmiş bir tipi ve sistemi olarak isah ve ifade etmek mümkün değildir. Bu vergi, as evvel belirttiğimize gibi, karma karakterde sui generis bir vergi sistemidir. Böyle bir sisteme gidişimizin başlıca saiki-ni muamele vergisini başarıla yürütme imkânını bulamamış olmanın teşkil etmiştir.

Gerçekten, sanayiini yeni kurmakta olan Türkiye gibi as gelişmiş bir memlekette, muamele vergisinin, yayılı sistem şöyle dursun, toplu sistemde de uygulanmasının bilfiil mümkün olmadığını, geçirdiğimiz tecrübeler bütün kesinliği ile ortaya koymuştur.

Muamele vergisi tatbikatının memleketimizde sanayiın geniş bir faaliyet sahasında normal ve organik bir tarzda taassuv etmesi-ne mâni olduğu, hatta bu yolda gelişme istidadı gösteren işletmele-rin parçalanmasına yol açtığı inkâr etmeyen bir gerçektir. Bu olay üzerinde etkisi olan başlıca âmil, daha evvel de temas ettiğimiz gibi, muamele vergisinde (imalât muamele vergisinde) fiskal, sosyal ve politik sebeplerle, küçük ve kırsal orta işletmeleri kapsayan küçük sanat erbabı muafliğinin (artisan muafliğinin), bunun yanı sıra da götürü vergileme usulünün geniş ölçüde uygulanmasına mecbur kalmasıdır.

Bu suretledir ki, memleketimizde, sanayiın gelişmesini fiş kalite ile engellemek için, ya muamele vergisini tamamen terk etmek, ya da vergiyi, istihsali masrut ve toplu olan belli bir takım maddeler üzerine oturtmak alternatifî karşısında kalınmıştır.

Aynı zamanda siyasi bir mahiyet alan muamele vergisinin kaybedilmesi eğilin ve akımı karşısında, sanayinin vergiciliğinin vazgeçilmez bir unsuru olan bu temel vergiyi, prensip ve sistemden

ayrılmıyarak yeniden kurabilmek için ister istemez ikinci yoldan gidilmiştir.

Şu gerçeği de kabul etmek lâzımdır ki, sistem bakımından vâsuhsus gibi görünmesine rağmen, tatbikatı çok dar bir sahaya in hisar eden bugünkü istihsal vergisi, rejimimiz, evvelki muamele vergisi sistemlerinin sanayimizin gelişmesi üzerindeki menfi etkilerini geniş ölçüde ortadan kaldırmıştır.

İthalde alınan istihsal vergisinin karşılama fonksiyonunu kesinlikle ifa edemediği hususuna gelince, bu bir dereceye kadar doğrudur. Fakat bunu bize büyük bir rahatlık getiren sistemin kurulmasının ve bünyesinin kaçınılmaz bir icabı olarak kabul etmek gerekir. Kaldı ki yabancı memleketlerin Gider Vergileri tatbikatında da karşılama vergilerin fonksiyonlarına gereği kadar yapamadıkları ve ya bu maksattan çok usaklaştıkları malî bir vâkıa olarak ortada durmaktadır.

Üçüncü Bölüm : Yeni Gider Vergileri Reformu

I - Genel Görüşler

1 - Gider Vergileri sisteminin muhafaza olunması

Geçirdiğimizin tarihi ve ilmi bakımından gerçek kalkınma devresinde, ekonomik ve sosyal gelişmenin kilit taşı, hiç şüphesiz geniş ölçüde sanayileşme hareketi teşkil edecektir.

Sanayileşmeyi, herhangi bir surette yavaşlatıcı ve engelleyici mali bir mükellefiyet ve tatbikat karşısında bırakmamak, aksine olarak bu hareketi hızlandıracak ve arttıracak tedbirler ile beraber gider vergileri rejimini de prensip itibarıyla muhafaza etmenin kesin bir zaruret olduğu kanaatindeyiz.

Şu hususu gözünde tutmak lâzımdır ki sanayileşmiş ileri Batı devletlerinde dahi meselâ gelir vergilerinde olduğu gibi gider vergileri alanında prensip ve gelişme yönü bakımından henüz kesin bir neticeye ve nisana varılmış değildir.

Vergi sistemlerini yalnızca karma nisandaki gider vergileri rejimine bağlamış olan sosyalist doğu memleketleri haricinde, Batıda da ilk istihsal vergisinden söz edildiği gibi, bundan daha geri bir safhada enerji vergisi de tartışma konusu olmaktadır.

Batıdaki bütün bu tatbikata ve bugüne kadar yapılmış olan düzeltmeler ile değişimleri ve ileride bu vergi nisana verilecek şekiller üzerindeki eğilimleri derinliğine ve genişliğine inceledikten sonra ve memleketimizin şartları ve realiteleri ile münasip vergisinin geçirdiği istihaleleri ve seyri, gider vergisinin getirdiği müsbet ve olverişli ortamı da gözünde tutarak gider vergileri rejimini, gerekli islahatı yapmak şartıyla, esas itibarıyla muhafaza etmeyi iktisadi ve mali bünyemize en uygun bir hal sureti olarak kabul etmekteyiz.

2 - Gider Vergileri sisteminin tanımlanması

Memleketimizde 1957 Gider Vergileri reformu ile takip olunan gâyelerden biri de, bütün gider vergilerini genel bir nizam altında toplamaktır.

Gider vergilerini böyle bir nizam içinde toplamayı, sadece genel ve özel gider vergilerine âit çeşitli ve dağınık kanun ve usulleri tek bir kadro içinde derleyen bir kodifikasyon mânasına almamalıdır. Bu hareketin gâyesi ve hedefi, malî bir kodifikasyonun çok ötesinde; Gider Vergilerini birbirine bağlamak suretile gelirin elde edilmesine karşılık; gelirin harcanmasında alınan çeşitli vergileri, organik bir düzen içinde koordine etmek ve birleştirmektir. Bu esastan hareketle kurulan gider vergileri nizamının mihreri olarak istihsal vergisi alınmış ve bu mihrer etrafında çeşitli istihlâk ve harcama vergileri toplamak istenilmiştir.

İstihsal vergisinin içinde, hizmet vergileri hariç, diğer özel gider vergilerinin bir araya getirilmesine imkân veren müsterek kriter, bütün bu vergilerin, bilfiil istihsal safhasında alınmakta olmaları ve vergi hukuku yönünden (vergiyi doğuran olay, verginin tarh ve tahsili gibi bakımlardan) aynı esaslara tâbi tutuldukları, ya da bunun mümkün ve gerekli bulunduğu keyfiyetidir.

İstihsal vergisinin yapısında bu bakımdan giderilemeyen yegâne farklılık, bu verginin esas itibarıyla advalorem bir mükellefiyet olmasına rağmen, bazı konularda (akaryakıt, elektrik, kibrit gibi) vergileme ölçüsü olarak spesifik esasın uygulanmasıdır.

Vergileme ölçüsündeki bu ayrılık, çoğu mükelleflerin ifade ettikleri gibi, spesifik esasa dayanan özel gider vergilerinin, yani genel olarak ananevi istihlâk vergilerinin zamanımızın vergi anlayış ve tekniğine göre, istihsal vergisi olmaları vasfını ve karakterini değiştirmez.

Yukarıki açıklamadan anlaşılacağı üzere, genel gider vergisi ile özel gider vergilerinin, istihsal vergisinin kadrosu için de bir araya getirilmelerini, organik ve rasyonel vergi reformu bakımından ileri bir hareket olarak kabul etmek lâzımdır.

Bası Batı devletlerinde sistenli bir tarzda olmanakla beraber, bu yoldan gidildiği, hatta Fransa'da, tipik istihlak vergisi mevzuu olan şekerin, değer esası üzerinden T.V.A. ya tâbi tutulduğu görülmektedir. Şunu itiraf etmek lâzımdır ki, bide 1957 reformu ile takip edilen, genel ve özel gider vergilerini aynı nizam içinde toplama ve birleştirme gayesi fiiliyatta tamamen gerçekleştirilememiştir. Bunun sebebi, o sırada, çeşitli mülâhasalarla, şeker ile malî monopola tâbi maddelerin (tütün, alkollü içkiler, çay ve tuzun) gider vergileri nizamının dışında bırakılmış olmasıdır ki, bu yüzden bu nizamın kuruluşunda gereken vüshun ve sistem bütünlüğünün sağlanması mümkün olamamıştır.

Söz konusu maddelerin gider vergileri nizamının dışında bırakılmış olmasını, sadece bir şekil noksanı olarak mütalâa etmelidir. Bu maddeler devlete muazzam varidat sağlayan ve önemli vergi rezervleri saklayan malî kaynaklardır. Bunların, nisbet, tarh ve tahsil gibi yönlerden genel, rasyonel ve objektif vergileme düzeni dışında kalmış olmaları, bu kaynaklardan gereği gibi faydalanılmamasına ve bu bakımdan devlet gelirleriyle bütçe politikasında vüsh ve istikrar sağlanamamasına sebebiyet vermektedir.

Malî monopol rejimi içinde, (plus - value) kısmen de vergi esasına (savunma vergisine) tâbi bulunan tekel maddelerinin genel gider vergileri nizamına bağlanmaları, fiskal politika ve vergi tekniği yönünden arzettiği önem dışında, tekel teşkilâtının reorganizasyonuna kadar çeşitli problemlerin çözümlenmesi ile de ilgilidir.

Yukarıdaki mülâhasalar ile tekel maddelerinin ve ^{şekerin} gider vergileri nizamına alınmaları suretile sistemin tamamlanmasını, giriştiğinin genel vergi reformu hareketinin kaçınılmaz ve başta gelen bir icabı olarak kabul etmekteyiz.

Sistemin tamamlanması bakımından üzerinde durulacak diğer bir husus, kereste ve derinin vergilendirilmesi meselesidir.

Filhakika istihsal vergisi, çimento, demir, iplik gibi ilk istihsal maddelerinin hemen tamamını kavramakta ve fakat aynı mahiyette olan kereste ile deri verginin mevzuu dışında kalmaktadır.

İstihsal vergisi, belli bir takım maddeler bilhassa istihsalın başlangıç safhasında olanlar üzerine oturtulmuş olduğuna göre aynı mahiyetteki deri ve keresteyi de kavraması tâbii bir sonuç olarak mütalâa edilebilir.

Deri ve kereste vergiye mütehammil maddelerdir. Hatta bu tahammül derecesi diğer bazı maddeler ile kıyaslanırsa (iplik ve çimento gibi) daha yüksektir. Bu maddeleri vergiye tâbi tutmakla verginin daha geniş bir istihsal alanına yayılması, böylelikle fişkal veriminin arttırılması da mümkün olabilir.

Fakat bütün bu mülâhasalara rağmen gider vergisi tekniği ve tatbikatı deri ve keresteyi vergilendirmeye imkân vermemektedir. Bunun başta gelen sebebi tecrübenin gösterdiği gibi bu maddelerin kavranmasının son derece müşkül olması istihsal ve satışın gislenmesine elverişli bulunması ve geniş ölçüde kaçağa yol açmasıdır.

Üzerinde çok durulan ve tartışılan bu konunun hiç değilse şimdilik vergi dışında tutulmasının yerinde bir hareket olacağı kanaatindeyiz.

3 - Gider Vergileri sisteminin yeniden kurulması

Yukarıda belirtildiği gibi bugünkü Gider Vergileri rejiminin prensip itibarıyla mahafaza etmekle beraber kuruluşunda bünyevî denilebilecek önemli değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Bir taraftan Gider Vergileri düzeninin tamamlanması diğer taraftan daha sonra açıklanacağı üzere bu verginin ekonomik sosyal ve fiskal fonksiyonunun geliştirilmesi için düğünüp ileri sürülen tedbirlerin alınması yanında, sistemin, bünyesinde ve kuruluşunda vücut, rasyonellik ve vergi tekniği icabı olan değişiklikleri de yapmak suretile islah ve tekemmül ettirilmesi lâzımdır.

Sistemin yeniden kurulması ile ilgili bu değişiklikleri şu noktalarda toplamak mümkündür :

a - Gider Vergilerini aynı kanun kadrosu içinde birbirinden ayrı ve bağımsız üç mükellefiyet kategorisine bölmek :

- 1 - Dahilde alınan istihsal vergisi,
- 2 - İthalde alınan istihsal vergisi,
- 3 - Hizmet vergileri.

b - İstihsal vergisinin mevzu ve nisbetlerini ihtiva eden tabloları yeni baştan düzenlemek,

Verginin yapısının ve dokusunun icabı olan bu tabloları (târifeler) esas itibarile dahilde vergiye tâbi tutulan maddeler, ithalde vergiye tâbi tutulan maddeler ve bunların advalorem ve spe sifik esasları üzerinden vergilendirilmiş olmalarına göre ayırt edilmesi suretile düzenlemek, bu iki gruba ayrıca taşıdıkları özel likleri gözönüne alınarak tekel maddeleri için, üçüncü bir gruba eklemek,

c - Verginin bünyesinde yukarıda işaret olunan değişiklik yapılırken, II sayılı mamuller tablosunu da kaldırmak ve bu tabloda yer alan maddeleri (taşıtlar, saatler, ses cihazları, fotoğraf, ve sinema makineleri, sinet ve süs eşyası) ithalât tablosuna nakletmek,

Vergilemenin menedini teşkil eden tablolar düzenindeki değişiklikler şu sebeplere dayanmaktadır :

İlk olarak, bu yeni tertibe göre târife düzenine vücut ve rilmis olacaktır. İkinci olarak memleketimizde imalâtı bulunma-

yan veya yeni yeni bağlama ve deneme safhasında olan ve daha siyade montaj sanayine ilişkin bulunan mamul maddeler tablosu kaldırılarak bu maddeler ithalât tablosuna aktarılmış bulunacaktır. Bu suretle tablolar, bir taraftan fiili duruma intibak ettirilirken diğer taraftan sikri gegen maddeler sanayinin kuruluş gelişmesine imkân verilmiş ve bu hareket teşvik edilmiş olacaktır.

Mamuller tablosunda yer alan maddelerin ithalât tablosuna aktarılmış olmasının istihsal vergisinin telâfi edici vergi karakteri ve teorisi bakımından aykırı bir hareket olarak düşünülmemesi gerekir. Çünkü bu hal, az önce işaret ettiğimiz gibi fiili durumda herhangi bir değişiklik vukua getirmediği gibi sistemimizin kuruluşunun da bir icabı bulunmaktadır. Kaldığı bu mamullerin dahildeki imalâtında, iptidai maddelerinden dolayı ödenmiş vergilerin, sistemin bünyesindeki ölçülü ve nisbette karşılıklı etkileri olacaktır.

d - I sayılı tabloda yer almış olan süs eşyası ile III sayılı tabloda yazılı kahve ve kakaoğun münhasıran ithal maddeleri olmaları dolayısıyla, dahilde alınan istihsal vergisinin mevzuu dışına çıkarılarak bunları ithal maddeleri tablosuna aktarmak,

e - Verginin daha kolay anlaşılır bir şekil alması ve ekonomik fonksiyonunun daha belirli bir surette ortaya çıkması için mevzu, nisbet ve bunların mesnedini teşkil eden târifeler üzerinde bu açıdan bazı düzeltmeler yapmak,

f - Hizmet vergilerinde bilhassa banka ve sigorta muameleleri vergisi ile taşıma vergisi üzerinde de ihracatı ve yatırımı teşvik edici değişiklikler yapmak ve vergi dışında kalan taşıma işleri ile vergiye tâbi taşıma işleri arasında bir muvazene sağlamak,

4 - Sistemi ekonomik fonksiyonu yönünden geliştirmek

Gider Vergileri sahasında köklü bir yenileme ve reform yapılırken bunun herşeyden önce, çağdaş aktif ve politik vergi anlayışına göre ekonomik gelişmeyi kolaylaştıracak istikamette olması gerekir.

Gerçekten bilindiği ve ilmen de kabul edildiği üzere, vergi politikası ve tedbirleri ile yalnız yukarıdaki gayenin sağlanması ile kalmamakta, aynı zamanda ekonomik gelişmeye paralel olarak verginin randımanının da mutlak ve nisbi ölçülerde arttığı ve genel ve organik vergi artışının ancak bu yoldan sağlanabildiği görülmektedir.

Gelişmek üzere olan ve hayati dâvasını sanayileşme teşkil eden bir memleket olarak, bu konu ile ilgili genel ve önemli bir vergileme sahasında yapılacak reform sırasında yukarıda belirtilen hususun temel hedef olarak nazara alınması gerekir.

Hemen şunu ilâve edelim ki, daha önce işaret olunduğu üzere bizde muamele vergisinden gider vergileri içinde istihsal vergisine geçilmiş olmasının ve bu defa da bu düzenin, prensip olarak muhafaza edilmesini ileri sürmemizin sebebini bu mülâhaza teşkil etmektedir.

Gider Vergileri sisteminin ekonomik fonksiyonunun geliştirilmesi bakımından üzerinde durulacak başlıca mesele ve tedbirleri şu noktalar etrafında toplamak mümkündür :

İhracat muafiyeti, gemi inşası, makine ve istihsal araçları istisnası, halı ipliği istisnası, montaj meselesi, banka-sigorta muamelelerinde ihracatı ve yatırımı teşvik tedbirleri gibi.

Bu meseleleri ilerideki bölüme daha taferruatlı olarak igeleyeceğiz.

5 - Sistemi sosyal fonksiyonu yönünden geliştirmek

Buna önce işaret olunduğu gibi Gider Vergileri, (basi lüks maddelerden alınan ve önemini kaybetmiş olan özel vergiler bir yana bırakılacak olursa, tersine müterakki olmaları dolayısıyla antisosyal karakter taşıyan vergiler olarak görülür. Fakat bu teorianın yine yukarıdaki paragraflarda açıklandığı üzere, gerçeğe uygunluğu varit olmakla beraber değerini kaybetmekte olduğu da bir vâkıdır. Bunun sebebi, bu vergilerin iki yoldan antisosyal etkilerinin giderilmekte, asalkılmakta olmasıdır.

a) Geniş halk kitlelerinin sarf ve istihlak ettiği s_u ruri ve ilk ihtiyaç maddeleri vergi dışı bırakılmıştır.

b) Vergiye tâbi maddelerin nisbetlerinde ihtiyaç derecelerine (sosyal tasnife) göre bir diferansyasyon uygulanmaktadır.

Bu suretle mahiyetleri itibarile gayri şahsî olan bu vergilerin adeta gelir vergisi gibi şahsileştirildiğinden bahsolunmaktadır.

Binde gider vergilerinin şahsileştirilmesi ile ilgili teğ birlerden birincisi yani ilk ihtiyaç maddeleri, gıda maddelerinin dışında bırakılması, pek geniş ölçüde ve kabul edilen sistemin bir icabı olarak kendiliğinden uygulanmaktadır. Bunun iki önemli istisnası şeker ve tuzdur. Bu maddelerin, çoğu Batı devletlerinde olduğu gibi, vergilendirilmelerine fiskal saruretler ve mülâhasalar ile devam olunmaktadır.

Vergilemede diferansyasyona gelince, bu da mümkün olduğu kadar sisteminizde yer verilmiştir. İnşaat malzemesinin (çimento demir gibi) nisbeti % 12,5 olarak düşük hadde tutulduğu gibi halk ve köylünün kullandığı kaba kumaşın imline yarayan ştrayhgarn ip-likleri de tekstilde uygulanan % 30-36 nisbetine karşılık % 20 nisbeti üzerinden vergilendirilmektedir.

Aynı düğüneden hareket olunarak, memleketimizde imalâtı na yeni geçilmiş olan ve inşaat malsenesi kategorisinde yer alan pencere camının vergi nisbetinin de % 12,5 olarak değiştirilmesi yorinde bir tedbir olarak görülmektedir.

Şu halde, vergi sisteminizin belkemiğini teşkil eden gider vergilerinin sosyal icaplara mümkün olduğu kadar uygun bulunduğu ve fiskal randımanını düşürmeden bu sahada daha ileri gitmenin de kabil olmadığı ifade edilebilir.

Ayrıca bizim gibi gelişme halinde olan memleketlerde orta gelir sahiplerinin geniş bir kısmı ile düşük gelirli olanların bir kısmına küçük sanat ve ticaret erbabının (esnaf) ve sıraat erbabının, gelir vergisi veya diğer vasıtasız bir vergi ödemedikleri gözüne getirilirse, az da olsa vasıtalı bir surette ömme masraflarına, gider vergileri yolile iştirak ettirilmelerini demokratik bir nizam içinde sosyal dayanışmanın bir icabı ve politik hakların bir karşılığı olarak düşünmek lâzımdır.

6 - Sistemi fiskal yünden geliştirmek

Bilindiği gibi bir fiskal sistemin verimini arttırmak suretile geliştirilmesi, birbiri ile ilgili üç faktörün etkisine bağlıdır.

- 1 - Ekonomik gelişme,
- 2 - Vergi kaybı,
- 3 - Vergi mevzuunun genişliği ve vergi nisbetleri.

Bunların içinde hiç şüphesiz, ekonominin organizasyonu ile istihsalın artması ve produktivitenin yükselmesi yolunda ekonomideki gelişme, önce de dokunduğumuz gibi, yalnız mutlak olarak değil aynı zamanda millî gelir ile orantılı olarak da fiskal hasılatın kendiliğinden artışı üzerinde en müessir olanıdır. Bunun belirli ve müşahhas misalleri olarak son yıllarda Avrupa Ortak Pazarına giren memleketlerin, hatta bazılarında vergi indirmelerine rağmen,

fiskal hasılatlarında müşahede edilen artışları göstermek kabildir.

Şu halde genel harcamalar üzerine mevzu bir fiskal sistemin reformu hareketi içinde, bu sistemin randımanının arttırılması konusu üzerinde durulurken, malî verimin artışı ile ekonomik hayat taki canlılık, hareket ve gelişme arasında sıkı ve organik bir münasebetin mevcut olduğuna gözden usak tutmamak lâzımdır.

Malî verimin artması üzerinde etki yapan ikinci önemli amil vergi kaybının en az hadde tutulabilmesidir. Bu da bir yandan vergi hukukunun ilmi ve disiplinli esaslara dayanmasında, vergi mürakabesi ve malî yargıyı kapsayan vergi tatbikatının, gerek teşkilât gerek metod ve teknik bakımlardan yeterli ve ileri bir düzeyde bulunmasına, öbür yandan da halk arasında vergi duygusu ve şuurunun yerleşmesine, vergi terbiyesinin teessüsüne bağlıdır.

Meselâ İngiltere ile Almanya ve İskandinav memleketlerinde vergi randımanının, aynı ekonomik şartlar içindeki diğer Batı memleketlerine nazaran daha yüksek bir seviyede bulunmasını, ancak yukarıdaki sebepler ile izah etmek mümkündür.

Vergi mevzuunun genişliği ve vergi nisbetlerine gelince, verginin verimi üzerinde tesirli olan bu unsurların, memleketin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal şartlara ve yukarıda dokunduğumuz vergi hukuku ve tatbikatı bakımından eriştiği seviyeye bağlı olarak mütalâa edilmesi lâzımdır.

Gider Vergileri alanında yapılacak reformu bu son açıdan ele aldığımız zaman şu neticelere varılır :

Sistemin tamamlanması yönünden teklif olunan değişiklikler ile bugünkü gider vergileri rejiminin içinde ve bu rejimin kabul ettiği ölçüde vergilene sahası bütün genişliği ile tayin ve tesbit edilmiş olacaktır. Prensipte itibarile bugünkü sistemden ayrılınmadığı sürece, ki buna şartlarının karşısında asla imkân bulun -

madığını daha önce belirtmiştik, vergi mevzuunu ve mükellefiyetin sınırlarını daha ziyade genişletmek varid olamaz.

Vergi nisbetlerine gelince, gider vergileri sisteminizde bu bakımdan oldukça geniş malî rezervler sağlayan başlıca konular başta tütün olmak üzere tekelleşmiş maddeleri ile akaryakıtlardır. Bunlara tekelleşmiş dışında kalan alkollü içkileri de ekleyebiliriz.

Son defa tekelleşmiş maddeleri ile akaryakıtta yapılan zammlar ile (Tekelleşmiş maddeleri fiskal hasılat olarak tamamen hazineye intikal ettiği takdirde) bu mevzuda saklı malî rezervler büyük ölçüde Devlet varidatı arasına katılmıştır. Ancak, bu zammlar yeter derecede olmamış ve mevzuun tahammül gücünün altında bir seviyede tutulmuştur. Fakat bir defa yapılmış olan zammın bu mülâhaza ile tekrarına bittabi uzunca bir süre artık imkân kalmamıştır.

Netice olarak diyebiliriz ki gider vergileri sisteminizin fiskal yönden geliştirilmesi, sistemin tamamlanması ile ilgili tedbirlerin yani şeker ile tekelleşmiş maddelerinin gider vergileri kıstası içine alınmasına, öteyandan da ekonomik hayatımızın gelişmesine ve vergi tatbikatının tekemmülüne bağlı bulunmaktadır.

II - Yeni Gider Vergileri Reformunun Getireceği Başlıca Yenilikler

Yeni Gider Vergileri reformunun getireceği belli başlı yenilikler üzerinde durulurken, genel olarak sistemin yeni baştan kuruluşunun önemine de işaret etmek yerinde olur.

Daha önce ifade ettiğimiz gibi Gider Vergileri rejimini tamamladıkça, ekonomik ve fiskal ve fonksiyonlarını geliştirecek mahiyetteki değişikliklerin başında, sistemin yeniden kurulması ile ilgili bünyevî tedbirler bu vergi nisamına gerekli vüsuhu kazandıracak, onu vergi tekniği yönünden tekemmül ettirecek ve rasyonel bir yapıya sahip kılacaktır.

Genel yapıya şit bu değişiklikler dığında, ağağıdaki pa-
ragraflarda teferruata inmeksiniz, yeni gider vergileri reformunun
getireceği bağlıca yeniliklere dokunulacaktır.

1 - İhracat muafliğı

İhracatı teşvik yolile dığ gelirleri arttırmanın mem-
leketinis için arzettiği hayati önem üzerinde açıklama yapmağa lı-
sun ve ihtiyaç yoktur.

İhracat mallarınızın sayılı bir kaç tarım mahsulüne, mader
lere ve ham maddeye inhisar ettirilmesinden kurtarılmasını ve sınıf
mamuller ihracı istikâmetinde geliştirilmesini kolaylaştıracak fis-
kal tedbirlerden vasıtali vergiler ile ilgili olanlarını, birisi
gümrük vergisi, diğeri de gider vergileri alanında olmak üzere iki
kısmında mütalâa etmek mümkündür.

Gümrük vergilerinde draw-back (verginin geri verilmesi) m
essesesi gümrük vergileri sisteminin reformuna ilişkin bir konudur.

Gider vergilerinde ihracat muafliğı ise, genel olarak ge-
rek dahilde, gerek ithal sırasında istihsal vergisine tâbi tutulmuş
maddeler için ödenmesi gereken veya ödenen vergilerin bu maddelerin
ihracı halinde alınmaması veya geri verilmesi, hizmet vergilerinde
ise üsellik ile banka ve sigorta muamelelerinde, bu muamelelerin ih-
racat ile ilgili olanlarının vergi dığında bırakılmaları şeklinde
tesahür eder.

Gider vergilerinde ihracat muafliğının dayandığı prensip
bu vergilerin yabancı memleketler müstahsillerine intikal ve sıra-
yetini öalenek, iç harcamaları istihdaf eden verginin ihraç madd-
leri üzerindeki etkisini gidererek bunları Milletlerarası piyasaya
normal maliyet-kâr münasebetleri içinde arz edilmek inkânını sağla-
maktır.

İhracatta vergi muaflığını, gider vergilerinin sınırını aşarak ücret vergileri ile parafiskaliteye kadar şumullendiren menketler vardır. Bu hadde kadar ileri gidilmesinin maksat dışına çıkarıcı bir tasarruf olduğunda şüphe yoktur.

Hizmet vergileri ile ilgili tedbirlere ileride dokunacağına. Burada yalnız istihsal vergisine âit ihracat muaflığından bahsetmek istiyoruz.

Bugünkü Gider Vergileri Kanunu 6-9 uncu maddelerinde ihracat muaflığı müessesesini düzenlemiş bulunmaktadır.

Memleketimizde oldukça uzun bir uygulama dönemi geçirmiş bulunan bu müessesenin, sınıflı mamul ihracatını kolaylaştırma bakımından bugünkü halile tatmin edici sonuçlar vermediği bilinmektedir.

İşte bu sistemin daha etkili ve daha kolay işler bir hale getirilmesi için yeni gider vergileri reformunda yeni esaslar tesbit edilmiştir.

Yeniden düzenlenen bu esaslara göre ihracat muaflığı, mamul madde, ilk ya da yardımcı madde, ambalaj maddesi veya malzemesi ve nihayet kullanılan enerjiden dolayı ödemiş veya ödenecek olan vergileri şumulüne almaktadır.

Muaflık biri "Vergi muaflığı", diğeri "Vergi iadesi", olmak üzere iki usule istinat ettirilmiştir.

Vergi muaflığı, Türkiye'de imâl ve istihsal olunan maddeler, eğer istihsal vergisine tâbi ise bu maddelerin ihracı vergiye tâbi tutulmamak suretile carî olacak, vergi iadesi ise, Türkiye'de imâl ve istihsal olunan mamul maddelerin (bunların istihsal vergisine tâbi olsun olmasın) imalinde kullanılan ilk ve yardımcı maddeler veya ambalaj malzemesi veya elektrik, havagası, veya akaryakıtlar dolayısıyla ödemiş olan istihsal vergisi ile ithalde alınmış olan istihsal vergisinin geri verilmesi suretile uygulanacaktır.

2 - Gemi, makine ve benzeri istihsal araçları istisnası

Reformun getireceği yeniliklerden birisi de gemi inşası ile makine ve benzeri istihsal araçları imalinin vergiden istisnası olacaktır.

Gemi inşası, makine ve sair istihsal araçlarının istihsal vergisinin tesir ve şumulu dışına çıkarılmasının memleketimizin ekonomik kalkınmasında önemli rolü olacağı şüphesizdir.

Filhakika bugün de gemiler, makineler ve benzeri istihsal araçları doğrudan doğruya istihsal vergisine tâbi değildir. Ancak onların inşa ve imalinde kullanılan, bilhassa başta madenler olmak üzere ilk ve yardımcı maddelerinden dolayısıyla istihsal vergisi alınmaktadır. İşte istisna tedbiri bu dolayısıyla vergilemeyi önlemiş olacaktır.

3 - Halı ipliği istisnası

Halı ipliği istisnası memleketimizde muamele vergisinin kabulünden itibaren çeşitli suretler ile uygulanmış, bu tatbikat bazen, isabetli neticeler vermiş, bazen de büyük ölçüde suiistif mallere yol açmıştır. Fakat bütün güçlüklerle rağmen halı sanayinin memleketimiz için arzettiği özel önem gözönüne getirilirse meselenin bu sahada sınırlı bir istisna hükmünün getirilmesi suretile çözümlenmesinin yerinde bir tedbir olduğu şüphesizdir.

Halı imali, millî bir sanayi olmak vasfı bir tarafa, geniş iş gücünü değerlendirilmesi bakımından büyük bir önem taşıdığı gibi ihracatta şiddetli rekabete maruz bulunan bir faaliyet koludur. Gereğince bu özellikler, gerek kaliteli halılar ile orta vasıftaki halılar arasında mevcut vergi yükü dengesizliğini gidermek zarureti bu sahada yeni bir istisna hükmünün yer almasını gerektiren sebeplerdir.

İşte bu mülâhasalar ile yeni gider vergileri reformunda, halî imlînde kullanılan iki buçuk metrik numaraya kadar ştrayh-garn ipliklerinin, muayyen bir disiplin altında, istihsal vergisiğ den müstesna tutulması teklif olunmuştur.

4 - Montaj sanayii

Gelişmekte bulunan bir memleket olarak dahil olduğumuz kalkınma safhasında sanayileşme bakımından ilk kademeleri un, şeker, mansucat, çimento gibi maddelerin istihsali teşkil eder. Bunu takip eden safhada daha mütakmil/^{sınaf}manullerin imline geçilmekte, ancak bu işler ilkin geniş ölçüde kısmen veya tamamen montaj sanayii şeklinde kurularak geliştirilmekte ve tam mamul istihsaline bu yoldan gidilmektedir. Bu yüzden ki istihsal vergisinde "montaj istisnası" şeklinde bir müessese yer almıştır. Fakat çeşitli değişiklik ve düzeltmelere rağmen bu müesseseyi faydalı bir tarzda işletmek mümkün olmamış ve memleketimizde montaj sanayii arzulanan ölçüde ve hızda kurulup geliştirilememiştir.

Yeni gider vergileri reformu yapılırken memleketimizde imlâta bulunmayan bagta taşıtlar olmak üzere saatler, ses cihazları, fotoğraf ve sinema makineleri gibi mamullere âit yürürlükteki kanunun II sayılı tablosu tamamen kaldırılmış ve bu maddeler ithal maddeleri tablosuna aktarılarak köklü bir değişiklik yapılmak istenmiş ve dolayısıyla montaj sanayisini de kapsayan geniş bir imalât sahası vergi dışına çıkarılmıştır.

5 - Hizmet vergileri

İstihsal vergisinde olduğu gibi banka ve sigorta müesseseleri vergisinde de ihracatı teşvik istikâmetinde yeni bazı tedbirler düşünülerek teklif olunmuştur. Bu tedbirlerin başında bankaların ihracat finansmanında kullanılan kredilerden aldıkları paralar ile sigorta şirketlerinin, ihracatla ilgili olarak akdettikleri sigortalar dolayısıyla aldıkları paraların vergiden istisna edilmesi gelmektedir. Bundan başka iş yatırımları teşvik ve himaye için yatırımların finansmanında kullanılan kredilerden ve yatırımlar

ile ilgili olarak akdolunan sigortalardan alınan paralar da vergiden müstesna tutulmak istenmiştir.

6 - Şekerin Gider Vergileri mevzuuna alınması

Yeni Gider Vergileri reformunun hedeflerinden ve gerçekleştirilmek istediği yeniliklerden birisi de şekerin özel istihlak vergisi mevzuu olmaktan çıkıp gider vergileri içine alınmak suretile bu sistemin tamamlanmasıdır.

Memleketimizde şeker sanayii ve şekerin fiskal rejimi şöylece özetlenebilir :

Şeker sanayinin kuruluşu, işleyişi, hazine ile olan münasebetleri 6747 sayılı kanunla düzenlenmiştir. Buna göre pancar ve şeker fiyatları hükümetçe tesbit olunur.

Küp şeker kiloda 100 kuruş, kristal şeker 85 kuruş özel bir istihlak vergisine tâbi tutulur.

Şekerin toptan satış fiyatından istihlak vergisi düşüldükten sonra kalan meblağ, ödenmiş sermayeye % 10 kâr vermeğe müsait olmadığı takdirde, tesis edilecek fondan bu kâr ödenir. Fon yetmediği takdirde hazinece vergi iadesi yoluna gidilir. Bahsi geçen fon işletmelerin % 10 kâr garantisinin üstünde sağlayacakları kârlardan teşkil olunur.

Şeker ithal ve ihracı da hükümetin müsaadesine bağlıdır. İhracatta fiyat farkından doğan zararlar hasineye şittir.

Tatbikatta, şekerin iç satışlarında maliyet ve kâr formülü, gerçek maliyet, kâr ve istihlak vergisi toplamının satış fiyatı ile mukayesesinden ibaret olup bu mukayese fon elde edilen müsbet farklar bir fonda toplanmakta, menfi farklar ise bu fondan telâfi edilmekte ve bu suretle vergi iadesi otomatik hale getirilmiş bulunmaktadır.

Görüldüğü ki, şekerin vergi rejimi ile işletmelerin kârlılığı ve bir nevi satış karteline tahabül eden fon müessesesi

birbirine karıştırılmıştır. Bu suretle işletmeler arasındaki kârlılık ve fiyat farkları kısmen vergi ile kapatılmakta ve bu yüzden şekerin yukarıda yazılı kanunî vergi hadleri meselâ 1960 da bilfiil kâp şekerde 81,76 kuruşa kristal şekerde 66,76 kuruşa düşmüş bulunmaktadır.

Ayrıca şu noktaya da önemle işaret edelim ki, yukarıdaki düşük hadler içinde tahakkuk eden fiskal hasılatın 1958 yılında 19 milyon lira olarak görülen tahsil edilememiş bakiyesi, 1960 yılında 223.894.000 liraya balığ olmuştur.

Yeni gider vergileri reformu şekerin fiskal rejimini vürûha kavuşturmak, işletmelerin maliyet kâr münasebetleri ve fiyat politikaları daha genel olarak produktivite ve rantabilite problemleri içinde şeker vergisinin randımanını düşürmemek ve hüviyetini kaybetmesine engel olmak hedefini gütmektedir.

Yukarıda işaret olunan gayenin gerçekleşmesinin, her şeyden önce şekerin, genel esaslar dairesinde ve spesifik olarak istihsal vergisi mevzuuna alınmakla mümkün olabileceği kanaatindeyiz.

Şekerin ekonomik problemleri de, ancak vergi rejiminin iltihali suretile daha isabetli ve açık olarak görülüp gözünülenebilir ve işletmeler rantabl çalışmaya ve produktivitelerini arttırmaya sevk edilmiş bulunur.

7 - Tekel maddelerinin gider vergileri mevzuuna alınması

Yeni gider vergileri reformunun mihrerini malî tekele tâbi maddelerin istihsal vergisi kadrosu içine alınmaları teşkil edecektir. Yalnız bunun gerçekleştirilmesi, bağılı başına bir reform telâkki olunabilecek bir değer taşımaktadır.

Bilindiği gibi, Türk malî tekel rejiminde tütün ve alkollü içkiler ile diğer tekel maddeleri (Plus-value) (Tekel safi hasılatı) esası ile vergi (Savunma Vergisi) olmak üzere niçt karak-

terli bir vergilemeye tâbi bulumurlar.

Devletin en büyük vergi kaynaklarından birine mevzu teşkil eden ve devamlı olarak artma istidadı gösteren tekel maddelerinin fiskalitesinin şimdiki bu karşılık vergileme sorumluluğuna göre devan ettirilmesine artık imkân yoktur.

Tekel işletmelerinin ekonomik problemleri ve ihtiyaçları içinde, Devletin büyük vergi imkân ve kaynaklarının eriyip kaybolmasını önlemek, tekel maddelerini istihsal vergisi kadrosu ve düşüni içinde doğrudan doğruya vergi rejimine bağliyerek vüsuha kavuşturmak lâzımdır.

Daha önce işaret ettiğimiz gibi, bu hareket genel gider vergileri sahasında organik ve rasyonel vergi reformunun ve üsellikle tekel maddelerini objektif vergileme düşüni içine alma saruretinin bir icabı olduğu kadar fiskal politika ve bütçe politikasında vüsu ve istikrarı sağlamanın da, nihayet tekel işletmelerinin reorganizasyonuna bağlı problemlerin, bu işletmelerin rantabilite ve produktivite durumlarının incelenmesine ve çözümlenmesine imkân veren şartların ve unsurların bütün açıklığı ile ortaya konulması da bugünkü değişikliğe bağlıdır.

Bu bahse son vermeden önce konunun önemini diğer bir yandan belirtmek maksadile yabancı memleketlerdeki tatbikatada kısaca temas edilmesi faydalı olacaktır.

Batı devletleri ile sosyalist doğu memleketlerinde, birde tekel konusunu teşkil eden malî kaynakların "plus-value" sistemi dışında açık bir fiskal rejimine tâbi tutuldukları görülmektedir. Batıda daha ziyade tarîhi sebepler ile tütün ve alkol konularında malî monopol rejimini muhafaza etmekte olan devletlerin de ya Stenderi (Avusturya ve İsveç'te olduğu gibi) ya da bu sahada son yıllarda yaptıkları köklü reform ve aldıkları reorganizasyon tedbirleri ile (Fransa gibi) kısa süre Maliyesinin temel kaynaklarını teşkil eden bu konularını kavranmasında doğrudan doğruya vergi yolunu

uyguladıkları veya bu yola gittikleri müşahade olunmaktadır.

Şu hususu bir kere daha belirtelim ki adı geçen kaynakların fiskal gelirler içindeki payı, fiskal sistemlerini en ileri bir seviyeye yükseltmiş olan memleketlerde dahi pek büyük bir önem taşımaktadır. Meselâ İngiltere gibi vergi sistemi esas itibarile gelir vergisine dayanan bir memlekette yalnız başına tütün mevzuundan sağlanan malî hasılat yekûn fiskal hasılatın % 14 üne kadar varmaktadır.

Yabancı memleketlerde konunun arz ettiği önemle ilgili olarak gelişen tatbikat ve akın memleketimizin bu sahadaki reformunun gecikmekte olduğunu bütün açıklığı ile ortaya koymaktadır.

8 - Kombine imalâtta verginin ödenmesi

Gider Vergilerinde, verginin ödenmesi ile ilgili en önemli problemi, kombine imalâtta işletme içi sarflardan dolayı ödenmesi gereken verginin süresini ve şartlarını tayin ve tesbit etmek teşkil eder.

Vücuda getirilen mamullerin satışlarının gecikmesi halinde, bilhassa kombine olarak çalışan tekstil sanayiinde, ilk maddelere âit verginin peşin veya kısa bir süre içinde ödenmesi, mükelleflerin likiditeleri ve kredi münasebetleri üzerinde baskı yapmaktadır.

Yeni gider vergileri reformu, çeşitli düzeltme ve değişikliklere rağmen gerek idare gerek mükellefleri tatmin etmeyen işletme içi sarflara âit ödeme usulünü mükelleflerin disponibilitelerini esas tutan bir formüle bağlamak suretile gözümlemek istemiştir.

NETİCE :

Üçüncü bölümde genel görüşler bahsinde ifade ettiğimize gibi, bugünkü gider vergileri sisteminizin muhafaza olunması uygun

görülmektedir. Fakat bu, sistemin ancak teorik bakımdan yapısının ve prensibinin muhafaza edilmesi mânasını tasammun ve ifâde eder. Gerçekten daha önce belirttiğimiz gibi, Türk gider vergileri sistemi, bugünün muamele veya gider vergileri rejimleri içerisinde belli esaslara bulunan bir nizan olarak gerek teorik bakımdan gerek tabii bîkât yönünden ortaya koyarak savunmak dâima mühtakûn bulunmaktadır.

Yukarıda ifade ettiğimiz anlamda şimdiki sistemin tamamen terk olunarak bu sahada yeni bir rejime geçilmesi, gerek bizde gerek Batı devletlerinde, henüz istikameti kesin olarak belli edilmemiş olan gider vergileri fiskalitesinin ileride genel olarak alacağı şekil ve mahiyete bağlıdır.

Şu hale göre, bizim özel şartlarımızın da zarurî kıldığı bugünkü sistemi, teorik yapısı itibarile daha uzun bir devre uygulamak durumundayız.

Diğer taraftan sistemin prensip itibarile muhafaza edilmesi, yukarıdanberi verilen izahattan da anlaşılacağı üzere, gider vergileri sahasında derinliğine ve genişliğine yapılacak değişikliklerin mevzif ve fer'î tadilat şekil ve mahiyetinde mütalâa edilmesini de gerektirmes ve bu doğru görülemez. Yeni gider vergilerinde yapılması teklif olunan değişiklik ve islah tedbirleri fiskal politika bakımından başlı başına büyük ve önemli bir reformu ve hamleyi tasammun etmektedir. Bu itibarladır ki, girişilen reformun mahiyetine, maksadına, muhtevasına uygun olarak aynı kanun çerçevesi içinde netin ve madde taddilleri ile yetinilmesi asla düşünülmez. Reformun mânasını daha iyi ortaya koyabilecek, esprisini anlatacak, beklenen neticelerin elde olunmasına imkân verecek yeni bir Gider Vergileri Kanununun, organik irtibat ve insicamını da tesis edebilmek kaygısıyla yeni baştan ve arz olunan prensipler ve esaslar dairesinde tedvinini lüzumlu ve zarurî görmekteyiz.

Maliye Bakanlığı
Müşavir Hesap Uzmanı
Ali Alaybek

Maliye Bakanlığı
Müşavir Hesap Uzmanı
Adil Yücefer

1956 BÜTÇE YILI

Vergi Nev'i	Bütçe tahmini (000 İLİVRESİ İLE İL.)	Verginin fiskeal hasılatındaki his sesi (%)	Verginin vasıtalı vergiler toplamın daki hissesi (%)
İthalât muamele V.	225.000	7,30)	12,38)
İmalât "	310.000	10,07)	17,06)
Bankek "	100.000	3,24)	5,50)
Şeker ve Glukoz İstihlak V.	245.000	7,95	13,48
Kahveden alınan "	20.000	0,65	1,10
Kibritten alınan "	13.000	0,42	0,71
Ham petrol ve miltakları İstihlak V.	36.000	1,16	1,98
Aharyaktan alınacak yol vergisi	100.000	3,24	5,50
Elektrik, havagası İstihlak vergisi	20.000	0,65	1,10
Makilyat V.	40.000	1,30	2,20
Bira, köyüklü şarap ve viski İstihlak V.	10.800	0,33	0,59
Şeker maddeleri savunma V.	179.700	5,83)	9,89)
Şeker safi hasılatı	227.029	7,37)	12,49)
Gözetük V.	290.000	9,42	15,96
Vasıtalı vergiler	1.816.529	59,-	

Yekün fiskeal hasılatı: 3.078.369,152 İL.

1961 BÜTÇE YILI

<u>Vergi nev'i</u>	<u>Bütçe tahmini</u> <u>(000 lirası ile L.)</u>	<u>Verginin fiskele</u> <u>hasılatındaki his</u> <u>sesi (%)</u>	<u>Verginin vasıtalı</u> <u>vergi toplamlarının</u> <u>daki hissesi</u> <u>(%)</u>
<u>İstihsal V.</u>			
ithalde alınan istihsal V.	739.000	9,88)	18,22)
Dahilde alınan istihsal V.	553.000	7,39)	13,64)
Akaryakıttan alınan istihsal V.	255.000	3,41)	6,29)
<u>Hazine hissesi</u> <u>(Akaryakıttan)</u>	150.000	2,-	3,70
<u>Hizmet vergileri</u>			
Banka ve sigorta	260.000	3,47)	6,41)
muameleleri V.	80.000	1,06)	1,97)
Hakliyat V.	30.000	0,40)	0,74)
P.T.F. Hizmetleri V.	310.000	4,14	7,64
<u>Seker istihlak V.</u>	412.000	5,50)	10,16)
<u>Tekel maddeleri Savunma V.</u>	540.000	7,22)	13,32)
<u>Tekel safi hasılatı</u>	1.500	0,02	0,04
<u>Milce vasıtalı V. arbidleri</u>	723.500	9,67	17,84
<u>Çarık V.</u>	4.054.000	54,21	
<u>Vasıtalı vergiler</u>			
(Tekel fiskele hasılatı: 7.477.831.000 L.)			

Konu : 300.399 | D. Baş E/221

Yazar Ali Alaybek - Adil Hücefer

Kitap adı Gider vergileri reformu
hk. genel rapor.

Gerçekleştirildiği Tarih	Alanın adı soyadı imzası
-----------------------------	--------------------------

.....
.....

