

KATMA DEĞER VERGİSİ*

Dr. Cesare COSCIANI
Roma Üniversitesinde Ordinaryüs Profesör

Katma Değer Vergisi'nin ilk ortaya çıkışı Birinci Dünya Harbi devresine rastlar. Başlangıçta harp masraflarını karşılamak için konulan satış vergileri 1916 dan 1923'e kadar olan devrede damga resmi veya lüks vergisi olarak genelleştirilip % 1 ilâ % 2 gibi nispeten mutedil bir oranda bütün mal satışlarına teşmil edilmişti. Vergi böylece bütün mal tüketimini içine alan genel bir nitelik kazanmıştı.

Daha sonra büyük ekonomik kriz yüzünden meydana gelen işsizliğin önüne geçmek gayesiyle Hükümetler bayındırlık işlerine hız verdiler. Ancak, bayındırlık programlarının finansmanı için de yeni kaynakların bulunması gerekti. Böylece satışların vergilendirilmesi sistemi 1931 den itibaren o zamana kadar bunu denememiş olan ülkelerde de uygulamaya başlandı, satış vergilerini daha önceden uygulamaya başlamış olan ülkelerde ise nispetlerin artırılması yolu tutuldu.

Satış vergileri uygulamasının gelişmesi ve bu alanda bazı değişikliklerin ortaya çıkmasında üçüncü bir safha, İkinci Dünya Harbi ve özellikle 1940 - 41 yıllarına rastlar. Bu devrede, meselâ İtalya gibi bazı ülkeler vergiyi o zamana kadar istisna edilen bazı hizmetlere de teşmil etmişler, uzun tereddüd devreleri geçiren diğer bazı ülkeler ise, İngiltere'nin "Purchase Tax" örneği ile yaptığı gibi satış vergisini yeni şekillerde kabul ve uygulamaya başlamışlardır.

Son zamanlarda ise verginin teknik yapısında değişiklikler konusunda yeni bazı yönelimler görülmektedir. Tam değer üzerinden yayılı muamele vergisi şeklinin terkedilerek, son tüketiciye imkân dahilindeki en yakın bir safhada ve bir defada vergilendirme (toplu muamele vergisi) veya eklenen değer vergilendirilmesi (katma değer vergisi) verginin teknik yapısında meydana gelen en son değişiklikleri teşkil etmektedir.

*) 10 Nisan 1968 de İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsünde verilen konferans.

Bu değişiklikleri teşvik eden sebeplerin başında, gümrük vergilerinin hafifletilmesi veya gümrüklerin tamamen kaldırılması ve mamullerin uluslararası değişimini kısıtlayan diğer bağların ortadan yavaş yavaş kalkması ile yeni pazarların açılması ve ülkeler arasında ticaretin serbestleştirilmesi gelmektedir. Öte yandan, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu'nun ve daha dar ölçüde Avrupa Serbest Mübadele Bölgesine dahil Yedirler'in (EFTA) incelemeleri ve Roma Anlaşması'nın kelimelerinden ziyade taşıdığı anlamın göz önünde tutulması sonucu Topluluk bir direktif projesi hazırlamıştır. Buna göre, Topluluk üyesi ülkelerde yayılı muamele vergileri kaldırılarak yerine katma değer vergisi konulacak ve muhtemelen ve bazı hallerde bu vergi tek bir vergi ile entegre edilecektir.

Reform çabaları ile birlikte ortaya çıkan uzun tartışmalar ve reformla ilgili kanun tasarılarının onaylanması işlemlerinin uzunluğundan da anlaşılacağı gibi bu değişiklikler her zaman için kolaylıkla mümkün olamamaktadır. Bazı mahzurlar, tartışmalar sırasında hakikatte olduklarından daha büyük görünmektedir. Vergi oranının yüksek olması, kümülatif sisteme has mahzurlar ve bozucu etkileri meydana çıkarmaktadır. Halbuki, vergi oranı mutedil kaldığı müddetçe bu mahzurlar gizli kalabilmektedir. Dięerleri arasında, *dikeylemesine entegre bir üretim vetiresine* sahip oldukları için daha çok teşvik görenler karşısında entegre olmamış küçük teşebbüslerin çıkarları, yayılı muamele vergilerinin fiyatlar üzerine nihaî yansımasındaki dengesizlikler yüzünden vergilemede adalete sebepleri ve yeni sistemde yatırımları ve ihracatı teşvik edici hususlar gören müteşebbislerin desteği sayılabilir.

Bu kısa temastan da anlaşılacağı gibi, eski satış vergisi şimdiki kadar görülen ve vergi yükünün artması ile daha belirli bir hal alan ekonomik mahzurların önüne geçebilmek için teknik anlamda daha modern şekillere doğru oluşmak yönelimindedir.

Nitekim genel satış vergisi üç değişik şekilde görülmektedir :

- Tam değer üzerinden alınan yayılı muamele vergisi (ilk ve bugün halen hâkim olan şekil)
- Toplu muamele vergisi
- Katma değer vergisi.

Bunlardan yayılı muamele vergisi, genellikle % 2 - 4 arasında değişen mutedil bir oranda, bir teşebbüsün bütün satışları ve bazı hallerde hizmet edimlerinin karşılıkları üzerinden alınmaktadır.

Vergilendirilen malın üretim ve dağıtım dönemini meydana getiren bütün teşebbüsler tarafından ve vergi konusu mal veya hizmetin her el değiştirmesinde ödendiği için bu yıl tip vergiye çok safhalı denilmektedir. Malın el değiştirmesi sırasında vergi tüm satış fiyatı üzerinden ve hiç bir indirimde bulunmadan hesap edildiğinden vergi tam değer üzerinden alınmaktadır. Ayrıca bir teşebbüsün diğer bir teşebbüse devrettiği malın önceden, yani satın alındığı sırada vergi borcunu ödemiş kısmının bu nihaî devir sırasında tekrar vergilendirilmesi kümülâtif bir nitelik arz etmektedir. Bu husus açık bir şekilde mükerrer vergilemeye sebep olmaktadır.

Toplu muamele vergisi ise, mal veya hizmetin üretim vetiresinin tek bir safhasında ve üretimin tüm değeri üzerinden alınmaktadır. Verginin saf şekli, malın nihaî tüketici tarafından satın alındığı safhada, yani, genellikle perakende satış safhasında vergilendirilmesidir. Ancak, perakendeci müteşebbislerin ufak çapta ve çok sayıda olmaları dolayısıyla vergi mükellefiyetlerinin etkili bir şekilde denetlenmesi imkânı olmadığından vergileme safhası ekseriya toptancıya doğru bir önceki safhaya alınmaktadır.

Bu muhtelif vergileme şekilleri karşısında tam değer üzerinden alınan yayılı muamele vergisi tipinin yavaş yavaş terkedilerek toplu muamele vergisi tipine doğru gidildiği görülmüştür. Son zamanlarda ise, uygulama alanında bazı kısıtlamalarla karşılaşılrsa bile, vergileme tekniğinde kayda değer bir gelişme teşkil eden katma değer vergisinin diğer iki vergileme şekline daha fazla tercih edildiği görülmektedir.

Şimdilik katma değer vergisinin yayılı ve toplu muamele vergileri karşısında ne gibi üstün vasıfları olduğunu izaha çalışalım.

Bunun için bu tip verginin özelliklerini daha yakından aydınlatmak gerekli görünmektedir.

Katma değer vergisinin amacı tüm milli hâsılayı vergilendirmektir. Dolayısıyla bu vergi ile atlama veya mükerrer vergilemeye meydan verilmeyen bütün tüketimin vergilendirilebilmesi amacı güdülmektedir. Esas olarak muhtelif teknik yollardan her bir teşebbüsün mal ve hizmet üretimine olan katkısı vergilendirilmektedir. Böylece son tüketici tarafından satın alınan malın fiyatı verginin kanunî oranına eşit bir vergi borcunu ödemiş olarak teşekkül etmektedir.

Katma değer vergisi uygulamasında muhtelif teknik yollar izlenebilir. Uygulama metodlarındaki bu farklılıkların sebepleri verginin farklı

şekillerde anlaşılması değil de kanun yapıcının vergiden elde edilmek istenen hâsılat ile ilgili özel endişeleri, iktisat politikası, oportünite veya vergi adaleti ile ilgili düşünceleri olabilir. Bütün bu gerçeklerle kanun yapıcı vergi matrahını net üretim olmayan elemanları da içine alabilecek şekilde genişletmek veya bazı sektörlerle muafiyet tanımak suretiyle vergileme sahasını daraltmak veya ekonomik ve istatistik bakımdan katma değer kavramı ile sıkı sıkıya uyuşmayan özel hesaplama metodları uygulamak yolunu tutabilir.

Katma değer vergisinin esas olarak iki tipi mevcuttur : Toplama yolu ile vergi (ki buna gelir tipi vergi de denmektedir) ve çıkartma yolu ile vergi (ki buna tüketim tipi vergi de denmektedir).

a) Toplama yolu ile hesaplanan katma değer vergisi

Toplama yolu ile hesaplanan katma değer vergisinde matrah teşebbüsün muhtelif üretim faktörlerine kattığı ve herbir mükellefin katma değerini teşkil eden ücret, faiz, kâr ve rantın toplamından elde edilmektedir. Yani, matrah bir teşebbüsün başka teşebbüslerden satın aldığı mamullere imalât dönemindeki katkısı olmaktadır. Tabiatıyla mükerrer vergilemeyi önlemek için bir teşebbüs tarafından yapılan ödemeler toplamından aynı teşebbüsün topladığı ve diğer teşebbüslerden gelen (ailelerden gelenler hariç) meblâğın indirilmesi gerekmektedir. Böylece millî çapta global matrah üretim faktörleri gelirlerinin tümünden elde edilmektedir.

Bu verginin fiilen üstün vafı, gelirlerin hakiki ve tesirli bir şekilde vergilendirildiği ülkelerde, vasıtasız vergiler için yapılmış olan tarhiyatın gerekli bazı düzeltmelerle de olsa (örneğin vergiden muaf gelirlere ait rakamları da katarak) verginin hesaplanmasında esas teşkil edebilmesidir.

b) Çıkartma yolu ile hesaplanan katma değer vergisi

Bu şekilde, katma değer, millî gelirin hesaplanması için tutulan istatistiklerden faydalanılarak hesaplanması mümkün olmaktadır.

Bu ikinci şekilde daha saf bir sistem olan gerçek üretimin matrah olarak alınması veya verginin malî matrah üzerinden hesaplanmasına göre iki farklı usul arasında bir seçim yapılabilmektedir.

aa) *Matrahın gerçek üretim olması hali :*

Bu halde, satılması veya ileri bir tarihte satılmak üzere depolarda muhafaza edilmesine bakılmaksızın, her bir teşebbüsün bir sene içinde elde ettiği üretimden, başka teşebbüslerden satın aldığı fakat aynı yıl içinde üretim devresinde kullandığı mal, mamul ve yardımcı maddeler için yaptığı masraflar toplamı ile uzun vadeli masrafların, yani sabit tesis amortismanlarının örnek olarak alınan yılın üretimine ait hisselerinin çıkartılması ile matrah bulunmaktadır. Buna göre depo stoklarındaki değişiklikler o senenin katma değerini teşkil edecek olumlu veya olumsuz eleman olarak hesaba katılmamaktadır.

bb) *Malî matrah hali :*

Bu halde, örnek olarak alınan yıl veya bir önceki yıl üretiminin satışından elde edilen meblâğdan bütün satın almalar için ödenen miktar indirilmektedir. Yani, vergi matrahını teşkil eden katma değer belirli bir devrede gerçekleştirilen satışlardan aynı devre içinde satın alınan mal ve mamullerin çıkarılması ile bulunmaktadır. Satılan malların o yılın üretimi olması veya daha önceden imal edilerek depolarda stok edilenlerin satışa çıkarılmış bulunması hesaba katılmadığı gibi satın alınan mal ve mamullerin de üretim dönemine sokulmayıp üretim için ileri stokları arttırmada kullanılmasının da bir önemi yoktur.

İki metod arasındaki fark, birinci halde vergi teşebbüsün depo stoklarının üzerinde kalmaktadır. Üretim için ileri stoklar, yani ham madde ve satın alınan yarı mamul maddeler üretim dönemine sokuluncaya kadar diğer teşebbüsler tarafından ödenmiş bulunan vergiyi katma değer için ödenecek vergiden indirememektedirler. Geri stoklar, yani üretim dönemi sona eren fakat satılmamış olan mal stokları ise, satılincaya kadar katma değer için ödenecek vergiden indirilmemesi gereken vergiden kurtulamamaktadırlar. Malî matrah metodunun uygulanması halinde ise satın alınan malların ödemiş olduğu vergi satılan malların ödeyeceği vergiden düşüldüğü, satın alınan bir mal teşebbüse girdiği anda yapılan bir satışın vergi borcunu karşıladığı için stoklar vergiden muaf kalmaktadır.

Gerçek üretim matrahı üzerinden indirim halinde üretilen beher cins tam ve yarı mamulün miktarını tespit için üretim dönemini büyük bir dikkatle izlemek gerektiğinden bu metodun uygulanması güçtür. Yani teşebbüslerin düzenli bir şekilde sanayi muhasebesi kayıtları tutmalarını gerektirmektedir.

Diğer taraftan malî matrah üzerinden indirim metodunun uygulanmasının sağladığı bir avantaj teşebbüslerin stokta tuttukları mallar için Devlete vergi ödemek zorunda olmamaları, dolayısıyla kendi kendilerini finansman imkânlarının kısıtlanmamasıdır. Teşebbüsler stoklar için ödeyecekleri vergi miktarı tutarındaki fonları üretim amaçlarına tahsis edebilmektedirler.

Uzun vadeli yatırımlara gelince, bu konuda üç imkân mevcuttur:

a) Katma değer vergisinin Fransa'da ilk uygulanan şeklinde olduğu gibi vergi tesisler dahil olarak hesaplanabilir, başka bir deyimle uzun vadeli mallar için yapılan harcamaların indirilmesi yasaklanabilir. Bu halde uzun vadeli mallar mükerreren vergilendirilmiş olmaktadır.

b) Başka bir yol her sene için, yapılan satışlardan, satılan malların satın alınması için ödenen toplam değer değil de, nisbî amortisman hissesinin indirilmesi, yani verginin amortismanlar çıkarıldıktan sonra net olarak hesaplanmasıdır.

c) Üçüncü bir yol verginin tesis masrafları çıkarıldıktan sonra net olarak hesaplanmasıdır. Bu takdirde masrafların gerçek maliyetin (parasal maliyet) karşılandığı senenin masrafı olarak gösterilmesi prensibine uyulmuş olur ve tüm masraflar gerçekten karşılandıkları senenin vergisinden indirilir.

Genellikle bu üçüncü yol izlenmektedir. Bu suretle teşebbüslerin malî yükümlülükleri asgarîye inerek vergi daha saf ve tarafsız (nötr) bir hal almaktadır. Depo stokları vergiden muaf olduğu gibi mevcut tesisler de vergi ödememektedir.

Fakat bununla bütün meseleler halledilmiş olmamaktadır. Ortaya verginin hesaplama metodları ile ilgili başka meseleler de çıkmaktadır. Verginin hesaplanmasında uygulanabilecek iki metoddan biri matrahın matrahtan indirilmesi, diğeri ise, verginin vergiye indirilmesidir. Başka bir ifade ile verginin hesaplanmasında verginin matrahı olan satışlardan satın almalar düşülerek elde edilen rakkam esas alınabilir veya malların satıldığı sırada ödenen vergiden satın alındıkları sırada ödenmiş olan vergi çıkarılarak aradaki fark esas vergi borcu olarak hesaplanır. Vergi muafiyetleri veya değişik oranlı vergilerin olmadığı bir halde ise bu iki sistem tek bir sistem haline gelmektedir. Bazı dönemlere veya sektörlerle düşük oranlı vergi ve muafiyet gibi kolaylıklar tanındığı hallerde ise birinci sistemin uygulanması ile muafiyet veya vergi indirimi ondan isti-

fade eden sektörde konsolide olmaktadır. İkinci metodun uygulanması halinde ise indirim veya muafiyetten bir ilerki safhada faydalanılmaktadır.

Buraya kadar nakledilen çeşitli şekil ve imkânlardan bazıları üzerinde durabilmek ve o yönde incelemeye devam edebilmek için şurasını belirtelim ki, katma değer vergisini ilk ortaya koyan ülke olan Fransa ve son olarak Avrupa Ekonomik Topluluğu, verginin uygulanmasında şu esasları kabul etmişlerdir :

- a) Mali indirim metodu
- b) Verginin vergiden çıkarılması
- c) Tesisler üzerindeki verginin tesislerin satın alındığı dönemde indirilmesi (derhal indirim).

Bu arada bilindiği üzere 14 Nisan 1967 tarihinde çıkan 41 sayılı Avrupa Ekonomik Topluluğu Resmî Gazetesi'nde yayınlanan Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu direktifleriyle Topluluk üyesi ülkeler Almanya, Belkiça, Fransa, Hollanda, İtalya ve Luxsemburg'un 1 Ocak 1970 tarihine kadar katma değer vergisini uygulamaya başlamaları mecburiyeti konulmuştur.

Şimdi akla şöyle bir soru gelebilir : Satış vergilerinde yukarıda özellikleri belirtilen katma değer vergisine doğru bu evrimin sebebi nedir?

Gerek ilmî tartışmalar ve gerekse çeşitli inceleme kurullarının sahne olduğu sayısız müzakerelerden çıkan sonuç bu şekliyle katma değer vergisinin seçimini hazırlayan sebeplerin fiskal olmaktan ziyade, âdil ve ekonomik bakımdan tesirli bir vergileme şekli bulma ihtiyacı olduğudur.

Nitekim, diğer vergileme şekilleri karşısında katma değer vergisinin uygulanmasından doğacak olumlu olumsuz hususlar şu şekilde özetlenebilir.

a) Vergi uygulamasında basitlik bakımından :

Bu konuda en az uygulama güçlükleri arzedenin tam değer üzerinden yayılı muamele vergisi olduğu söylenebilir. Nitekim, vergi oranı yeknesak, muafiyetsiz genel bir vergilemede bütün mübadeleler vergilendirildiğinden yayılı muamele vergisinin hukukî tanımı ve vergi konusu madenin tespitinde kayda değer yorumlama güçlükleri ile karşılaşılmamaktadır. Vergi malın tam değeri (satış fiyatı) üzerine uygulanacağından matrahın tespiti dahi hiç bir güçlük arzetmemektedir.

Verginin tahsili de güç bir takım hesaplamaları gerektirmemekte ve çok basitleştirilebilmektedir. Örneğin, bu iş faturaların üzerine özel damga pulları yapıştirılarak yapılabildiği gibi, İtalyan sisteminde olduğu gibi vergi tutarı doğrudan doğruya Hazineye yatırılarak alınan makbuzun tarih ve numarası verginin ilgili olduğu fatura üzerine kaydedilebilir.

Toplu muamele vergisinde ise oran vergilendirilen malın niteliğine göre diskriminasyonlar arzettiğinden dahil oldukları kategorinin tesbiti bakımından şüphe veya tereddütlere sebep olabilecek bazı mallara uygulanacak vergi oranı güçlükler doğurabilmektedir.

Katma değer vergisine gelince uygulamada en ziyade güçlükler sebep olan muhakkak ki bu vergidir. Nitekim, yayılı muamele vergisi olsun, toplu muamele vergisi olsun her bir satış muamelesi için ayrı ayrı ödenbildikleri ve bu ödemeler ilgili faturalarda gösterilebildiği halde katma değer vergisinin uygulanabilmesi için muhakkak surette muhasebe kayıtlarına ihtiyaç vardır. Nitekim, her teşebbüs genellikle birer aylık aralıklarla vergi borcunu ödemektedir. Bunun için de beher devre satışları (veya satılan malların ödediği vergi) ile aynı devredeki satın almalar (veya satın alınan malların ödediği vergi) arasındaki fark hesaplanmakta ve vergi bu fark üzerinden ödenmektedir. Oysa ki, her teşebbüsün düzenli ve yeteri decerede güvenilir vergi muhasebesi kayıtlarına sahip olduğu söylenemez. Öte yandan bu tip bir muhasebe kaydı gerçekten tutulduğu takdirde gelir vergisinin hesaplanması için de çok faydalı bir vasıta olmaktadır. Zira satışların ve satın almaların hacmi işletme geliri, brüt kâr ve satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında çok önemli iki eleman teşkil etmektedir.

Katma değer vergisi özellikle gerçek üretim matrahı üzerinden tarh edildiği takdirde daha başka güçlükler de göstermektedir. Satışlar sırasında ödenen verginin değerinden satın almaların toplamı veya ilgili vergi kısmını indirmek gerektiğinden bu indirilecek kısım hususunda bir mesele ortaya çıkmaktadır : Acaba geniş anlamı ile maddî ve gayri maddî bütün malların satın alınması mı, bu geniş anlamda maddî ve gayri maddî mallardan bazılarının satın alınması mı, yoksa sadece bazı malların satın alınması mı indirilecektir? Faydaları birden fazla yıla bölünen mal ve hizmetlerde ise maliyet veya fiyatlarının tüm olarak masrafın yapıldığı yıl indirilmesi veya bu tip mal ve hizmetler tükendikçe her sene için bir miktarın mı (amortisman hissesi) indirilmesi gerekmektedir. Ayrıca stok değişikliklerinin hesaplanıp hesaplanmaması dolayısıyla depoların kontrol gerekliliği meselesi de ortaya çıkmaktadır.

Fransız denemesinin göstermiş olduğu gibi bazı sektörlere muafiyetler tanınması, özel rejimlerin ihdası veya farklı oranlar uygulanması halinde katma değer vergisi daha kompleks bir hal almaktadır. Zira bu takdirde tutulacak muhasebe kayıtlarının daha etraflı ve ayrıntılı olması gerekmekte bu da bir çok güçlükler doğurmaktadır.

b) Vergi kaçakçılığına değişik etkileri bakımından :

Yayıllı muamele vergisinde matrah çok geniş olduğundan (teşebbüsün bütün satışların brüt hacmi) % 2 ilâ 4 gibi çok az bir oranda uygulanması halinde dahi belirli bir hâsılat temin edilebilmektedir. Böylece vergi kaçakçılığına teşvik edici hususu asgarî halde kalabilmektedir. Öte yandan, bütün teşebbüsler vergiye tâbi olduğundan mükelleflerin sayısı çok yüksektir. Dolayısıyla, malî kontrol çok sayıda mükellef arasında dağılmakta, kontrol edenlerle edilenler arasındaki nisbet artarak tesir azalmaktadır. Bununla beraber, alıcılar ve satıcılar ve satışların miktarı ile satın aldıklarının miktarı belirlenebildiğinden modern mekanografik sistemlerle faturaların karşılaştırılması merkezde kaçakçılık kontrolünün kuvvetlendirilmesini mümkün kılmaktadır.

Toplu muamele vergisinin ise aynı hâsılatı elde edebilmesi için oranının çok daha yüksek olması, meselâ yayıllı muamele vergisine nazaran 3 misli, gerekmektedir. Bunun da kaçakçılığa teşvik bakımından etkisi büyük olmaktadır. Denetlenecek mükellef sayısının büyük ölçüde azaldığı doğru olmakla beraber, üretim zincirini izleme imkânı olmadığından mükelleflerin satışlarını denetleyecek teknik vasıtalar da azalmaktadır. Dolayısıyla, bütün bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda toplu muamele vergisinden kaçma imkânlarının diğer vergilere oranla daha fazla olduğu söylenebilir.

Katma değer vergisinin kanunî oranı yayıllı muamele vergisinden daha yüksek, yaklaşık olarak toplu muamele vergisinininkine eşittir. Fakat vergi satın almalar ile satışlar arasındaki fark üzerinden uygulandığında verginin mükellef üzerine hakiki yansımaları kanunî yansımalarından daha az olmaktadır. Ortalama olarak yayıllı muamele vergisinin oranına yaklaşılmaktadır. Öte yandan mükellefler arasında menfaat birliği olmaması da kaçakçılığı önleyici bir etki yaratmaktadır. Şu anlamda ki, her müteşebbisin çıkarı vergiden indireceği miktarı azamiye yükseltmek için bütün satın almalarını göstermek, dolayısıyla muhasebe kayıtlarına işlemek olmaktadır. Bu da faturasız satın alma yönelimini azaltmaktadır.

c) Vergi yükünün olduğundan daha az hissettirilmesi bakımından :

Bazı hallerde gerçeklerin yanlış bir şekilde gösterilmesi ile psikolojik açıdan hakiki vergi yükünün olduğundan daha azmış gibi gösterilmesi olayına rastlanmaktadır. Bu konuda en başarılı olabilen vergi tipi yayılı muamele vergisidir. Zira bir malı satın alan, o malın daha önceki değişim safhalarında ödediği ve fiyatına dahil olan vergiyi sezmemektedir.

Gerçek vergi yükünün daha az gösterilmesi bakımından katma değer vergisi de elverişlidir. Bir malı satın alan ve o mal üzerindeki vergiyi ödeyen mükellef ödediği bu miktarın malı sattığı zaman alıcı tarafından ödenecek vergiden düşürüleceğini bildiğinden, bu ona bir yük olarak gözükmemektedir.

Toplu muamele vergisinde ise, tek mükellef malın ödeyeceği vergi miktarını bütün olarak gördüğünden vergi yükünün daha az hissettirilmesi imkânı büyük ölçüde azalmaktadır.

Yukarıda konusu edilen çözüm yollarının bazılarında gerçekleştirilecek iktisadî mahiyette bozucu etkiler bakımından ayrılıklar ise daha esaslı görünmektedir.

Esas açısından toplu muamele vergisi ve katma değer vergisi muhakkak ki tarafsız (nötr), hiç olmazsa yayılı muamele vergisinden daha tarafsızdır.

d) Vergi yansımalarının farklılığı bakımından :

İleriye doğru tam bir yansıma hali tasavvur edecek olursak yayılı muamele vergisi nihai fiyata oranla çok gayri âdil olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim, bütün diğer şartları eşit farzederek fiyata dahil olan global vergi yükü bir maddenin üretim dönemini tamamlamak için konu olduğu değişimlerin sayısına bağlı kalmaktadır. Kaldı ki, değişim sayısı eşit olsa dahi toplam vergi yükü eklenen değerlerin üretim döneminin ilk devrelerinde veya son safhalarında toplanmış olup olmaması ile ilgili olarak da değişmektedir. Bilinen sebeplerden dolayı birinci halde vergi yükü ikincisine oranla daha fazla olmaktadır.

Diğer iki tip vergide ise, malın konu olduğu değişimlerin sayısı veya zamanı önemli olmayıp arzu edilmeyen gayri âdil durumların ortaya çıkmadığı ve nihai yansımaların verginin kanunî oranına eşit kaldığı söylenebilir.

e) Sanayi temerküzlerine etkileri bakımından :

Biraz önce yazılandan çıkan sonuç yayılı muamele vergisinin üretim döneminin bazı safhalarındaki vergilendirmeden muaf kalan temerküz etmiş sanayiler için bir prim teşkil ettiği'dir. Nitekim, bir teşebbüs bütün üretim vetiresini tek başına tamamlayabiliyorsa ösedığı vergi üretim vetiresi iki veya daha fazla teşebbüs tarafından tamamlanan mal için ödemenden daha azdır.

Sanayi temerküzlerinin maliyetin azalması veya üretimin daha rasyonel bir hale gelmesi gibi bir avantaj temin ettiklerini cevap olarak ileri sürmek bu tenkide doğru bir karşılık teşkil etmemektedir. Çünkü, yukarıda belirtilen verginin teşvik edici etkisi bu avantajların sağlanmadığı hallerde de kendini göstermektedir. Öte yandan bu verginin çok hafif bir yük teşkil ettiği dolayısıyla sanayi temerküzlerini teşvik edici bir etkisi olmayacağı görüşü de büyük bir anlam taşımamaktadır. Zira, bir çok hallerde, özellikle bir rekabet piyasasında % 2 ilâ 3 oranında da olsa maliyette bir tasarruf kârı önemli ölçüde arttırabilir.

Başka vergi tedbirleri ile aksi yönde hareketi temin etmek, piyasa gerektirse bile teşebbüsleri birleşmemeye itmek de mümkün olabilir. Fakat inceleme konusu olan verginin tesirlerini aynı yönde hareket eden başka bazı vergilerle birleştirebileceği de aynı derecede doğrudur. Meselâ bazı hallerde şirketlerin topladığı dividendların vergilendirilmesi sanayi temerküzünü teşvik edici etkili olabilmektedir.

Bu tenkitleri bertaraf etme ve temerküz etmiş teşebbüsler ile diğerlerini eşit bir zeminde mütalâa etmek ihtiyacı kanun koyucuyu muhtelif çözüm yolları aramaya sevk etmiştir :

aa) Bunlardan biri teşebbüslerin temerküz etmiş veya etmemiş olmalarına göre ayrı vergi oranları tesbit etmek olabilir. Temerküz etmiş teşebbüslerin ödeyeceği vergi oranı arttırılabileceği gibi temerküz etmemiş olanlarınki azaltılabilir, veya genel olarak ayrı birden fazla üretim vetiresini içinde toplayan bir teşebbüs dahilinde üretilen mal sanki üretim sırasında virtüel değişmelere konu oluyormuş şekilde vergilendirilebilir. Hollanda'da uygulanan "Omzetbelastung" bu prensibe uygun olarak temerküz etmiş bir sanayi dahilindeki bütün değişimleri vergilendirmektedir.

Fakat ekonomik şartların tespiti ve bu ayrıcalıkların fiilen uygulanması yenilmesi pek kolay olmayan bir takım zorluklar doğurmaktadır

bb) Buna karşılık birbirlerine bağlı işletmelerin yarı sun'î bir şekilde füzyonunu önlemek için ayrı fakat birbirleriyle bağımlılık ilişkileri olan teşebbüsler (ana şirket ve fiyalleri) arasındaki değişimleri dahili addetmek ve dolayısıyla vergiden muaf tutmak mümkündür. (Alman Organshaftstheorie).

Toplu muamele vergisi ve katma değer vergisinde ise üretim dönemi ve dikey entegrasyon vetireleri ne kadar uzun olursa olsun vergi nihaî fiyata nispetini daima muhafaza ettiğinden bu iki vergi tamamiyle tarafsız (nötr) olmaktadır.

f) Uluslararası ticarete etkileri bakımından :

Bir ülkenin ürünlerinin uluslararası piyasada sürüm güçlükleri ile karşılaşmaması için dahili vergilerden arınmış olarak ihraç edilmeleri gerekmektedir. Aksi halde vergi rekabete engel teşkil edebilecek bir münzam maliyet olmaktadır. Bunun için de ihracat anında vergi muafiyeti ihdas etmek ve mamulün daha önceki safhalarda ödediği ve fiyatına dahil olan verginin iadesi gerekmektedir.

Bunun gibi dışardan gelen ve menşe ülkelerinde vasıtalı vergilerden muaf tutulan mamullerin de ithal anında iç piyasada elde edilen benzeri mamullerin ödediğine eşit bir vergi ödemesi gereklidir.

Ancak, bu işlemler sayesinde yani Gatt anlaşmalarının müsaade ettiği ihracatta vergi iadesi ve ithalatın vergilendirilmesi ile uluslararası rekabet yanlış işleyen bir mekanizma haline gelmemektedir.

Fakat bariz sebeplerden dolayı verginin nihaî fiyata sonuç olarak yansımasının tesbiti son derece karmaşıktır. Zira, aynı mal durumdan duruma değişen bir ölçüde nihaî yansımalara meydan veren çeşitli şartlar altında elde edilmiş olabilir.

Hesaplama karşılaşılan bu güçlüklerin uluslararası ticaret bakımından ve özellikle ihraç edilen mallar için vergi iadesi ve ithal edilen mallara telâfi edici vergilerin uygulanması sırasında çeşitli mahzurları görülmektedir. Hesaplar ne kadar titiz yapılırsa yapılsın bazı tip teşebbüsler örnek olarak alınmakta ve bu örnek geniş ortalamalara göre hasplanmaktadır. Bunun neticesi olarak bir takım eksikler veya fazlalıklar yaratılmakta bu da bazı ithalâtçılar için gerçek bir prim veya münzam külfet teşkil edebilmektedir.

İncelemekte olduğumuz sistem, ortak bir pazarda üye ülkeler arasındaki gümrüklerin kaldırılması alanında fazla müsait değildir. Çünkü,

ihracatta vergi iadesi veya ithalâtın vergilendirilebilmesi için mamulün huduttan geçmesi ve dolayısıyla kontrolü şarttır.

Toplu muamele vergisi ise ihraç edilen mallar için muafiyet tesisi ve bu malların uluslararası ticarete tarafsızlaştırılmasına yeterli olduğundan bu tip bozucu etkisi yoktur. Aynı şey katma değer vergisi için de söylenebilir. Bu verginin işleme tarzı sonucu olarak yabancı ülkelere yapılan satışların vergiden muaf tutulması ile malın daha önceki safhalarda ödemiş olduğu verginin tamamen iadesi mümkün olabilmekte ve böylece arzuların tarafsızlık gerçekleşebilmektedir.

g) Ekonomik gelişmeye etkileri bakımından

Tesis masraflarının çıkarılması (özellikle derhal indirimi) metodu uygulandığında sadece tüketim malları katma değer vergisi ödemekte üretim döneminde kullanılan aracı malların (makineler) mükerrer vergilendirilmesi olayına rastlanmamaktadır. Oysa yayılı muamele vergisi böyle bir mükerrer vergilemeye sebep olduğundan el emeğine dayananlara nazaran sermaye yatırımı daha fazla olan teşebbüs veya faaliyetler aleyhine bir diskriminasyon yaratmaktadır. Böylece teknolojik bakımdan daha ileri teşebbüsler aleyhine bir diskriminasyon yaratılmakta, ekonomik gelişme vetiresi engellenmektedir.

Hattâ bu konuda başka mülâhazalar da ileri sürülebilir. Bir yansıma vetiresi ile malın fiyatı içinde kalan yayılı muamele vergisi hazineye yatırıldığı anda mal henüz satılmamış ise teşebbüs depolarında tuttuğu mallar veya tesislerin değeri içinde kalan vergiyi hazineye avans şeklinde ödemiş olmaktadır. Bu bakımdan sermayenin bir kısmı ancak teşebbüsün sona ermesi halinde telâfi edilebilecek bir vergiyi ödemeye yaramaktadır.

Malî indirim, verginin vergiden çıkarılması metodu ile hesaplanan katma değer vergisi ise, her teşebbüse, had safhada, vergi borcunu alıcıya devretmek yoluyla satın almalar sırasında ödediği vergiyi derhal telâfi etmek imkânını vermekte, teşebbüs avans şeklinde hiç bir vergi ödemesi yapma zorunluluğunda kalmamaktadır. Hattâ vergi borcu, yani iki vergi arasındaki fark hazineye aylık aralarla yatırıldığı ve yatırma işleminin tamamlanması için 5-10 günlük müsamaha gösterildiğinden her teşebbüs alıcısına ödediği vergiyi ortalama 15 gün ve bir de ödeme için gösterilen müsamaha müddetince nezdinde tutabilmektedir.

Yani katma değer vergisi ile bir teşebbüs vergileme devresi boyunca kendi kattığı değer üzerinden hesaplanan vergiye eşit bir meblâğ ile kendi kendini finanse edebilmektedir.

Ekonomik gelişme ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus daha vardır.

Biraz önce belirtilen, katma değer vergisinin daha ziyade sermaye yatırımı yapmış teşebbüsler aleyhine bir diskriminasyon yaratmadığı görüşü kolaylıkla kabul edilebilmekte, buna karşılık, verginin eskilere nazaran yeni teşebbüsler ve statik olanlara nazaran da büyük bir gelişme halinde olan teşebbüsler aleyhine bir diskriminasyon yarattığına işaret edilmektedir.

Nitekim yatırımlar üzerindeki vergi tesislerin satın alındığı aynı devrede indirilirse, yukarıda belirtilen hallerde bu sistemin işlemediği belirtilmektedir..

Şurasını hatırlatmak yerinde olur ki, tesisler için ödenen verginin indirilmesi metodu vergi borcunun ödendiği her devreden (örneğin her aydan) tesisle ilgili miktarın derhal çıkarılmasını ön görmektedir. Teşebbüsün vergiyi telâfi edebilmesi için ise aynı devre içinde hiç olmazsa satın aldıklarının değerine eşit değerde mal satması şarttır. Yeni bir teşebbüs başlangıçta büyük yatırım masrafları yüklenmektedir. Yatırım malları veya ham ve yarı mamul maddeler satın aldığı yerler bu mallar üzerindeki vergi borcunu kendisine devretmekte fakat belirsiz bir süre üretim prosesüsünü tamamlayamayan yeni teşebbüs satış yapamadığından vergi borcunu başkasına devredememektedir. Bu halde de vergi yükü yeni teşebbüsün üzerinde kalmaktadır.

Aynı mesele piyasada uzun zamandanberi mevcut, eski, fakat sıkı bir gelişim vetiresi içine girdiği için üretim araçları satın alma artışı satışlarını aşan teşebbüsler için de ortaya çıkabilmektedir.

Bir teşebbüsün önemli yatırımlar yapmakta olması veya tesislerini yenilemekte yeterli bir rotasyon gerçekleştirebilecek büyüklükte olmaması hali ilk bakışta zannadılenden çok daha sık rastlanan bir olaydır.

Fakat bir vergi birikimi işlemine yol açabilecek bu olumsuz etki kolaylıkla giderilebilir. Bunun için de aşağıda özetlenen üç yoldan birini seçmek kâfidir.

aa) Bu yollardan birincisine göre, mükellefe, her vergi ödeme devresinde (genellikle bir ay) maliye idaresinden ödendiği fazla verginin derhal iadesini isteme hakkı verilmektedir. Bu usul gelir vergisi konusunda bazıları tarafından desteklenen bir metoda yaklaşmaktadır. Buna göre bir teşebbüsün zarar etmesi halinde maliye zarar miktarı üzerinden hesap edilecek gelir vergisi payını iadeye mecbur tutulmaktadır. İdarenin

geriverme konusundaki mukavemeti ve iade işleminin maddeten gerçekleşebilmesi için gerekli zamanın oldukça uzun olduğu göz önünde tutulursa bu metodun pratik bakımdan uygulamaya elverişli olmadığı ve bunun için de izlenmediği görülür.

bb) İkinci metodun esası satın almalar sırasında ödenen ve belirli bir devrede telâfi edilmeyen verginin ileriye doğru götürülerek tam bir telâfi mümkün oluncaya kadar ilerki devrelerde ödenecek vergilerden düşülmesidir. Buna göre de bir teşebbüs tam bir telâfi gerçekleşinceye kadar maliye idaresine aslında ödememesi gereken bir vergiyi avans olarak vermekte ve bu durumun yarattığı mali külfete katlanmaktadır. Mesele yeni teşebbüsler ve dinamik teşebbüsler için, yani bir teşebbüsün en ziyade finansman ihtiyacı duyduğu anda özellikle vahim bir durum yaratabilir. Yeni bir teşebbüsün sahip olduğu tesislerin maliyeti yüksek olduğu gibi bu tesislerin üretim yapabilecek seviyeye gelmeden önce çok uzun bir alışma devresine ihtiyaçları vardır. Dinamik teşebbüsler ise hatırı sayılır ölçüde yeni yatırımlara girişmektedirler.

cc) İki arasında bir yıl verginin en fazla bir devre (örneğin en fazla oniki ay) için ileriye aktarılabilmesi. (devredilebilmesidir) O müddet içinde satışlar satın almalar sırasında ödenen verginin tam bir telâfisini mümkün kılmaz ise, o zaman iade yoluna gidilmektedir. Bu metodun ilk metoda nazaran üstün tarafı iade işlemlerinin büyük bir kısmını bertaraf ederek idarî meseleleri daha basitleştirmesidir. Bu durumda sadece büyük çapta olaylar sonucu iade işlemi gerekli olmaktadır. Bu sistemin daha basitleştirilmiş bir şekli maliyenin iade etmesi gereken vergiye karşılık tedavülü mümkün olan bir bono vermesidir. Bu bonoyu alan teşebbüs satın almalar sırasında eğer satıcılar razı olursa ödeyeceği vergiye karşılık bu bonoyu kullanabilir. Satıcılar ise, vergi ödeme devrelerinde borçlarını nakit olarak değil de bu bonolarla ödeyebilirler.

h) Vergi adaleti meseleleri bakımından :

Bir vergiye âdil diyebilmemiz için nihai tüketici üzerine yansıyan yükün gelirin niteliği (nitelik diskriminasyonu), miktarı ve mükellefin elde ettiği gelire (miktar diskriminasyonu) ve mükellefin kişisel durumuna (verginin kişiselleştirilmesi) uyabilmesi gerekmektedir. Bunlardan gelirin niteliği (nitelik diskriminasyonu) incelediğimiz konu bakımından özellik arzetmemektedir.

Verginin ileriye doğru tam bir yansıması halinde yayılı muamele vergisinin bu adaleti temin etmediğini görmüştük. Çünkü, tüketici tarafın-

dan ödenen fiyat üzerine yansıyan toplam vergi yükü vergi oranına nispetle üretim vetiresinin bölündüğü safhaların sayısı, sanayiın temerküz edip etmemiş olması ve katma değer oluşum şekline göre değişmekteydi. Diğer vergileme şekillerinden değişik olarak ödenen vergi külfeti malın üretim ve dağıtım özelliklerinin bir fonksiyonu olmaktadır.

Fakat diğer vergileme şekillerinde de (toplu muamele vergisi ve katma değer vergisi) tüketilen gelirin genel vergilendirilmesi anlamında bir satış vergisi, toplam gelire oranla, kolaylıkla belirlenemeyecek bir ölçüde ve sınır içinde de olsa regressif (gerileyici) bir vergi etkisinde görülmektedir. Son zamanlarda genellikle kabul edilen bu görüşe karşı otoriter olmakla beraber ikna edici olmayan bazı karşıt görüşler ileri sürülmüşse de ailelerde gelir arttıkça elde edilen gelirin tüketim malları satın almaya harcanan miktarının azaldığı farzedilirse bu görüş açıklık kazanmaktadır.

Bu açıdan bakılınca, başka vergilerle tamamlamak ihtimali bir tarafa bırakılacak olursa, bütün tüketimin genel ve yeknesak bir şekilde vergilendirilmesi muhtelif devletlerin maliye politikaları tarafından genellikle kabul edilen vergi adaleti gayelerine uygun düşmemektedir. Bu husus bir vergi sistemi çerçevesi içinde bu verginin mahkûm edilmesini gerektirir bir sonuca götürmemelidir. Bu vergiye vergi hâsılatının önemli bir kısmını temin etme ödevi hâla verilebilir. Yeter ki vergi sistemi içinde genel gelir vergisi, servet ve veraset vergileri gibi bir dağılım telâfisi yaratabilecek ve müterakki nitelikte diğer vergiler mevcut olsun. Pek tabii olarak bu vergilerin hâsılatının mukayeseli yükü optimal vergi dağılımı sayılabilecek bir durum yaratabilecek şekilde düzenlenmiş olmalıdır.

Bununla beraber bir satış vergisini müterakki hale getirmek istenildiğinde mesele o verginin çevresi dışına çıkmadan, vergi oranıyla oynayarak halledilebilir.

Elimizdeki yeteri ölçüde ayrıntılı, muhtelif gelir seviyelerinde çok sayıda aile bütçesini gösteren istatistik bilgiler olduğunu farzederek bu temelden hareketle her bir harcama için bu tüketimin aile gelirine oranla elâstikiyetini belirtebilecek bir indeks elde edebiliriz. Bunun sonucu olarak da bazı muafiyetler yanında oranı gerekliliği ölçüsünde ayrıcalıklar yaratacak şekilde tespit edilmiş bir tüketim vergisi uygulanabilir. Ve bu verginin bütünü itibarıyla ve kazanılan gelire oranla nisbî veya müterakki bir vergi şeklinde hareket etmesi sonucu elde edilebilir.

Bundan çıkan sonuç tüketim vergilerinin müterakki olabilmesi için muhtelif mamul çeşitlerine değişik oranlarda ve bazılarında muafiyet tanımlanabilecek şekilde uygulanması, vergilemenin hiç bir zaman genel ve yeknesak olmaması gerektiğidir.

Bununla beraber, değişen oranlarda uygulanabilen bir vergi konulmak istendiğinde vergi tipinin seçimi kayıtsız değil bazı şartlara bağlı olmaktadır.

Yukarıda belirtilen bu ihtiyaçlara en az zorlukla ve idari bakımdan hiç bir karışıklığa sebep olmadan uyabilen vergi, İngiliz Purchase tax tipinde, malı perakendeye geçmeden bir önceki safha, yani son üretim dönemi veya toptancıda vergilendiren toplu muamele vergisidir. Bunun sebebi de perakendecinin sadece satışlarının hacmi bakımından değil, aynı zamanda ve daha büyük ölçüde kanunun öngördüğü vergi oranının uygulanabilmesi için satışların satılan malın cinsine göre ayrılması gerekeceğinden vergi kontrolü için fazla müsait olmamasıdır.

Diğer iki vergileme şekli yani yayılı muamele vergisi ve katma değer vergisi ise, miktar bakımından bir ayrıcalığın gerçekleştirilebilmesi için üzerlerine düşen ödevi yerine getirmeye daha az elverişli görülmektedirler.

Bu bakımdan en az elverişli görünen tam değer üzerinden alınan yayılı muamele vergisidir. Nitekim, bizi ilgilendiren amaçlarla vergi oranının değişik ölçülerde tespiti sadece tüketiciler tarafından satın alınan tam mamuller üzerine uygulandığında önemli olmaktadır. Eğer vergilemede bu diskriminasyon bir üretim döneminde yeniden kullanılacak olan mallara uygulanacak olursa, değişik vergi oranı bu maddelerin kullanılması ile elde edilen diğer bütün mamuller üzerinde etkili olmakta, ve her mamule istenilen vergi oranının uygulanması imkânsızlaşmaktadır. Bu durumda vergi oranında diskriminasyon yapılmasını mümkün kılabilmek için tam mamul malları tespit etmek ve bunları yeniden bir üretim vetiresine girecek olan mallardan ayırmak gerekmektedir. Böyle olunca da yayılı muamele vergisi son safhada nitelik değiştirmekte ve dış görüşü itibariyle yayılı muamele vergisi üzerine eklenen pozitif veya negatif bir munzam vergi hüviyetine bürünse de aslında bir toplu muamele vergisi niteliği kazanmaktadır.

Aynı şeyler katma değer vergisi için de söylenebilir. Fakat şimdiye kadar ki Fransız denemesinin de gösterdiği gibi sadece bazı mallara muafiyet tanıdığı veya bazı mallara normalden daha düşük veya daha

yüksek oranlar uygulanmak istendiğinde katma değer vergisi daha başka güçlüklerle de sebep olmaktadır. Vergi miktarı tutulan muhasebe kayıtlarına göre tespit edildiğinden vergi idaresinde büyük karışıklıklara sebep olmaktadır.

Bununla beraber, bizi ilgilendiren hususta bir çözüm yoluna varabilmek için yeknesak (tek) oranlı bir katma değer vergisi düşünülebilir ve bu verginin oranı sadece son safhaya, yani malın son üretici veya toptancı tarafından perakendeciye veya tüketiciye devri safhasında diskriminasyonlu olarak tespit edilebilir. Bu şekilde diskriminasyonlu vergi oranının uygulanacağı mükellef sayısı çok azalacağından uygulamada güçlük de büyük ölçüde azalmaktadır.

Toplu ve yayılı muamele vergilerinin aksine olarak bir malın nihai tüketici değil de yeniden başka bir üretim devresinde kullanılmak üzere başka bir teşebbüs tarafından satın alınması halinde mükerrer vergileme tehlikesi mevcut değildir. Nitekim, böyle bir durumda teşebbüsün o malı satın alırken ödemiş olduğu vergi, malın aynı teşebbüs tarafından satış sırasında iade edilmiş olmaktadır.

SONUÇ

Artık bir sonuca varmak zamanı gelmiş gibi görünüyor. Konunun bu kadar uzun incelenmesinden sonra varılacak sonuç kısa da olabilir.

Yarım yüzyıllık ömrü boyunca satış vergileri gittikçe daha iyi ve ekonomi üzerindeki bozucu etkileri daha az teknik şekillere doğru devamlı bir evrim geçirmişlerdir. Bu oluşum sırasında denenen şekiller arasında katma değer vergisi şekli ekonomik gelişme ve bir iç piyasa gibi hudut kontrolleri ve himaye edici gümrük vergileri olmayan bir ortak pazarın gerçekleşmesi ihtiyacına en uygun şekil olarak ortada durmaktadır. Verginin vergiden indirilmesi ve tesis masrafları için ödenen verginin derhal düşülmesi metodu ile uygulanacak olan katma değer vergisi mükellefler için bir takım muhasebe güçlüklerine meydan verse de bu husus değişmemektedir.

Roma Antlaşmasınının 95 ve 99 uncu maddelerine göre, bu özellikleriyle katma değer vergisi Avrupa Ekonomik Topluluğunda satış vergileri için örnek olarak seçilmiştir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu tarafından 11 Nisan 1967 de yayınlanan iki direktif kararında ana hatları belirtilen vergi, halen vergi barajı-

larının tamamen ortadan kaldırılması, yani menşe ülkesinde vergilendirme prensibinin uygulanmasını gerçekleştirecek gerekli vasıta olma niteliğinde değildir. Şimdilik altı ülkede sadece vergi yapısı ahenkleştirilmekte, her ülkeye gerekli gördüğü vergi oranını uygulama serbestliği tanınarak malın kullanıldığı ülkede vergilendirilmesi prensibi muhafaza edilmektedir. Bu da malın hudattan geçtiği anda bir telâfi politikası izlenmesini gerektirmekte, yani ihracatta vergi iadesi ve ithal mallarının millî mamuller oranında vergilendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bununla beraber malın fiyatı ile kaynaşarak güçlükler sebep olabilen satış vergilerinin yarattığı bozucu etkiler bertaraf edildiği gibi vergi barajlarının tamamen yok edilmesi yolunda da önemli bir aşamaya ulaşılmış bulunmaktadır. Altı ülkede vergi oranlarının da birleştirildiği gün bu hedefe tam olarak ulaşılabilecektir.

Fakat bu verginin altı ülke bütçesine temin ettiği büyük hâsılat, asıl hedefe ulaşmadan başka fakat daha az *valim* meselelerin hallini de gerektirmektedir. Bu arada topluluğun politik alanda daha ziyade birleşmesi ve böylece bazı kayıtlara tâbi olsa bile federal bir maliyenin uygulanması gelmektedir. Bu gerçekleşmeden adam başına düşen gelir ve tüketicilerin zevklerinin çok değişik olduğu bir toplulukta genel bütçelerde dengesizlikler yaratmadan vergilerin ve vergi oranlarının birleştirilmesi mümkün değildir. Genel bütçelerdeki dengesizlikler de zamanla tedavi edilemez bir hale gelebilir.

Fakat kat'î görünen bir husus var. Batı Avrupa tarihinde ilk defa olarak altı ülke 1 Ocak 1970 den itibaren en önemli vergilerden birinin yapısını birleştireceklerdir. Bu tarımsal üretim ortak pazarının gidişatı da göz önünde bulundurulunca şüphesiz ki, Avrupa'nın birleşme arzusunun çok açık ve anlamlı bir belirtisini teşkil etmektedir. Ufuklar henüz karanlık olmasına rağmen Avrupa'nın aynı zamanda siyasî de olan birleşme arzusunun bir çok güçlük ve mukavemeti yenmek bahasına da olsa bu karanlığı aydınlığa kavuşturacağı muhakkaktır.

Tarihi alanda artık yeryüzünü bile aşarak fezada yarışa çıkan iki dev ülkenin kuvveti arasında kaderleri siyasî ve ekonomik bakımdan gittikçe daha güçleşen bir yaşantıyı sürdürmek olan küçük ülkeler ve topluluklar için Batı Avrupa, eski dünyada yeni bir yer ve yeni bir hayatın sağlam temellerini atmaya başlamaktadır.