

VERGİ STRÜKTÜRLERİNİN ULUSLARARASI REKABETE ETKİLERİ

Yücel EDİL
Maliye Müfettişi

Son yıllarda, uluslararası çevrelerde, özellikle O.C.D.E. de çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinin, gerek strüktür gerekse mahiyetleri itibariyle uluslararası rekabeti etkileyip etkilemediği en çok tartışılan konulardan birisi olmuştur.

Şüphesiz konunun son yıllarda fazlasiyle aktüel oluşunun sebepleri vardır. Bir yandan GATT ve CEE statülerinde ihracata sübvansiyon verilmemesi öngörülürken, diğer yandan yine gerek GATT'ta yapılan görüşmeler, gerekse CEE veya AELE gibi bölgesel örgütlerde alınan tedbirler sonucu gümrük duvarları indirilirken, uluslararası ticareti etkileyebilecek diğer mekanizmalara daha fazla önem verildiği görülmektedir.

Bu konuda en fazla sözü edilen, ihracat ve ithalât dolayısıyla yapılan vergi ayarlamalarıdır. Hernekadar bu ayarlamaların amacı, ihraç edilen malları benzeri yabancı mallarla, ithal edilen malları da benzeri yerli mallarla eşit rekabet koşullarına sokmak ise de, yine de bazılarınca bu ayarlamaların ihracatta sübvansiyon, ithalâta da ek bir gümrük resmi niteliği taşıdığı öne sürülmektedir.

Yukarıda yapılan kısa açıklamadan, özellikle gümrük vergilerinin kaldırılması veya indirilmesi halinde, dahilî vergilerin önem kazandığı ve ülkelerin dikkatlerini bu vergiler üzerine çevirerek, özellikle kaldırılan gümrük vergilerinin koruyucu fonksiyonunu vergi strüktürlerinde değişiklik veya ithal ve ihracatta vergi ayarlamaları yaparak, kısmen de olsa yeniden elde etmek istedikleri anlaşılmaktadır. Ülkemiz yönünden bu hususun, özellikle Müşterek Pazar'a ve bir Gümrük Birliğine katılma halinde, çok önem kazanacağı açıktır.

Sınırlarda Yapılan Vergi Ayarlamalarının Mahiyeti :

Bir ülkeden diğerine ihraç edilen malların iki ülkede de aynı tip vergiye tâbi tutulmaması veya tamamen vergi dışında kalmaması için tedbirler alınmaktadır. Mallar ya ihraç eden ülkede (Orijin Ülke Prensibi) veya ithal edilen ülkede vergilenmektedir. (Gönderilen Ülke Prensibi).

GATT kurallarına göre tesbit edilmiş halihazır uluslararası uygulamalar, tüketim vergilerini (Satış Vergileri, Muamele Vergileri, Katma Değer Vergileri, Özel Tüketim Vergileri ve Devlet Tekelleri) sınırlarda telâfi edilebilir mütalâa ederken; gelir, kurumlar, ücret vergileri, sosyal sigorta aidatları, bina arazi vergileri bu ayarlamaların dışında kalmaktadır. Diğer bir deyişle gönderilen ülke prensibi genel olarak malları hedef alan dolaylı vergilere uygulanmakta, orijin ülke prensibi diğer vergi kategorileri için geçerli kalmaktadır. (Ender hallerde örneğin Yunanistan'da ücret vergileri veya işverenlerin sosyal sigorta aidatları, İtalya'da damga vergisi, Türkiye'de bazı maddeler bakımından ücret vergileri ve damga vergisi için sınırlarda vergi ayarlaması tanınmıştır).

Tüketim vergileri terimini sınırlarda vergi ayarlamalarına tâbi olabilecek bütün vergileri tayin için kullanmak, vergilenen mal ve hizmetlerin mutlaka tüketim malı olmaması ölçüsünde itiraz görmektedir. Diğer terimler de münakaşa götürmektedir. Örneğin dolaylı vergi terimi, sınırlarda telâfiye imkân vermeyen gayrimenkuller ile ilgili vergileri, sosyal sigorta aidatlarını kapsadığından çok geniş; muamele vergileri deymi ise tüketimle ilgili bazı vergi kategorilerini içine normal olarak almadığı için çok dardır.

Vergi alınış şekillerine göre, şu tip tüketim vergi kategorileri ayır-dedilebilir:

- a) Tek safhada alınan vergiler (Satış Vergileri)
- b) Bir çok safhada alınan, kümülâtif mahiyette olmayan vergiler (Katma Değer Vergisi)
- c) Birçok safhada alınan kümülâtif karakterde vergiler (Şelâle vergileri)
- d) Genel bir tüketim vergisine girmeyen bazı maddeler için öngörülen özel tüketim vergileri.

Vergi strüktürleri ve bunlarda yapılan değişiklikler bizi üç farklı sorunla karşı karşıya bırakmaktadır. Şimdi bu sorunları sırasıyla inceleyelim.

I — SINIRLARDA VERGİ AYARLAMASINA İMKÂN VEREN TÜKETİM
VERGİLERİNİN ULUSLARARASI REKABET YÖNÜNDEN
KARŞILAŞTIRILMASI¹

Bu başlık altında, kabul edilen tüketim vergisi tipine göre sınırlardaki vergi ayarlama miktarının değişip değişmeyeceği ve saklı vergilerin (Taxes Occultes) tüketim vergileri içindeki öneminin ne olduğu hususları tartışılacaktır. Sınırlardaki vergi ayarlamaları kısmen veya tamamen ihraç edilen malların ihracatçı ülkelerdeki tüketiciye satılan benzeri yerli malların tâbi olduğu vergiden istisna edilmesini ve ithal eden ülkede müstehlike satılan ithal mallardan, benzeri yerli mallardan alınan verginin tamamen veya kısmen alınmasını kapsamaktadır.

Bazan bu terim çok dar anlamda, sadece ithal sırasında alınan veya ihracatta risturna konu yapılan vergileri kapsayacak tarzda kullanılmaktadır. Ancak ortaya çıkan sorunların analizi için bu şekil uygun değildir. Zira bazı ihracata mâtuf mallar vergiden istisna edilirken (Fransa'daki katma değer vergisinde olduğu gibi), Almanya ve Danimarka katma değer vergilerinde ise risturnlar uygulanabilmektedir. Bu bakımdan deyimini daha geniş anlamında alarak, münhasıran ithal ve ihraç sırasında yapılan işlemlerin değil, aynı zamanda ithalâtтан sonraki safhalarda alınan telâfi edici vergilerin ve ihracatta risturn konusu yapılmayarak istisna edilen vergilerin de bu vergi ayarlaması içinde mütalâası gerekir.

Kısaca bu hususa değindikten sonra, Tüketim Vergilerinin ayrı, ayrı, sınırlardaki vergi ayarlamalarına yönünden özelliklerinin incelenmesine geçebiliriz.

Tek Safhada Alınan Vergiler :

En belirli örneği satış vergileridir. Bu vergiler gerek alındıkları safhalar (Üretim, Toptan Satış, Perakende Satış gibi), gerekse kapsamlarına aldıkları mal ve hizmetlere (genel ve selektif vergiler) göre kategorilere ayrılabilirler.

Muhtelif ülkelerde alınan tek safhalı vergiler karşılaştırılmak istenilse, sadece vergi nisbetlerinin değil aynı zamanda;

1) Bu bölümün yazılmasında O.C.D.E. nin "Aménagements fiscaux aux frontières et structures fiscales" isimli yayınından geniş ölçüde faydalanılmıştır.

a) Bizzat vergi, vergi matrahına katılmış mıdır?

b) Vergileme bazı, fabrika çıkış fiatı, toptancı fiatı yoksa perakendeci fiatı mıdır?

c) Tek vergileme nisbeti mi yoksa birden çok vergi nisbeti mi uygulanmaktadır?
hususlarını da bilmek gerekir.

a) *Tek safhada alınan vergilerin ihracatta muamele şekli :*

Bir satış vergisi sisteminde ihracat için uygulanan rejim oldukça basittir. Bu sistemi uygulayan bütün ülkelerde ihracat vergiden istisna edilmiş olup, mallar vergi istenir duruma gelmeden normal olarak ihraç edilmektedir. Çok ender durumlarda vergi alındıktan sonra ihracat yapılırsa, bu takdirde de genellikle bir risturna yer verilmektedir. Bir risturn söz konusu olunca da iade edilecek vergi miktarını tesbit etmek, saklı vergi (Taxe Occulte) adı ile bir risturn bahşedilmesi hali hariç, güç değildir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

Prensip olarak şayet ülkede imâl edilmiş olsalardı vergilenmeyecek olan ithal mallarından ithalât sırasında vergi alınmamaktadır.

Birçok hallerde vergi, ithal edilen malların, yurt içinde vergiye tâbi olanlarca tâbi olmayanlara satışı sırasında, yâni ithalâttan sonra alınmaktadır. Bu telâfi edici verginin bünyesinde, saklı vergiler nazarı itibara alınmamıştır. Ancak ithal edilen malların da orijin ülkede ithal kıymetine dahil bir saklı vergiye daha önce muhatap olması muhtemeldir.

Vergi ister ithal, isterse daha sonraki safhalarda alınsın, nisbeti normal olarak benzeri yerli maddeye uygulanan nisbetin aynıdır. Muamele tarzındaki muhtemel farklılıklar, ithal mallarını konu alan vergi nisbetlerinin, benzeri yerli maddelere nazaran daha farklı bir değere uygulanmasından ileri gelmektedir. Bütün ülkeler ithal edilen maddelerin vergilenmesinde, gümrük resimlerini ve spesifik resimleri de kıymete katmaktadırlar. Zira başka türlü olursa, eşdeğeri himaye derecesi satış vergileri yüzünden azalacaktır. Bunun dışında, şayet yerli maddeler üzerinden gümrük resimleri alınmıyorsa, bu söz konusu maddeleri teşkil eden ilk maddelerden daha önce bu resimlerin alınmış olmasının muhtemel olduğundandır. Zira yerli malların vergi matrahında, bu maddede yer alan ilk maddelerin gümrük resimleri de yer almaktadır.

Gümrük resimlerinin vergi matrahına katılması lehinde diğer bir argüman da, satış vergileri sisteminde verginin normal olarak ithalattan sonra ödenmiş olmasıdır.

Portekiz ve İngiltere'de ithal edilen malın matrahı, doğrudan doğruya bu mala tekabül eden yerli malın matrahına bağlanmıştır. İsviçre'de ise, vergi bazı olarak hududa kadar yapılan masraflar dahil dış fiatlar esas alınmaktadır. Tek safhalı vergi sistemlerini uygulayan diğer Avrupa ülkeleri vergi bazı olarak, gümrük resmi için ithal değeri hususundaki Brüksel nomanklâtüründeki tarifden yararlanmaktadırlar. Bu kıymet, şayet mallar serbest bir piyasada satılsaydı, verginin alındığı zaman ve yerdeki malların mal oldukları fiata göre tesbit edilmektedir. (Yâni sigorta, ambalâj ve hududa kadar olan ulaştırma masrafları dahil) Birçok hallerde baz kıymet fatura fiyatı olabilmektedir. Fakat bu fiyat cârî fiatlara uygun değilse, serbest piyasa değerinin tesbiti gerekli olmaktadır. Bu durumda bile ithal edilen bir malın benzeri yerli mala nazaran farklı muamele görmesi mümkündür.

Yurt içinde imâl edilselerdi vergiye tâbi tutulacak olan, fakat fiiliyatta yurt içi imali olmayan malların ithali sırasında alınan vergiler büyük bir önem taşımaktadırlar. Bu takdirde bir telâfi edici vergi değil, bir gümrük resmi söz konusu olmaktadır. Ancak tüketim malları ile (örneğin taşıt imâl etmeyen ülkece taşıt ithali) ilk maddeler ve yedek parçalar arasında bir ayırım yapmak uygun olur. Zira tüketim maddeleri için sınırlarda yapılan vergi ayarlaması bir gümrük resmi gibi mütalâa edilirken, ilk maddeler ve yedek parçalar ithâl eden ülkede imâl edilen malların bünyesinde kıymetleri ölçüsünde vergileneceklerinden, vergiden muaf olarak ithâl edilebilirler.

Katma Değer Vergileri :

Bu verginin başlıca özelliği; verginin bir malın veya onu teşkil eden parçaların her satılışında alınmasıdır. Çeşitli safhalarda eklenen değerler toplamı, malın nihaî fiyatına eşittir. Bu safhalarda alınan vergilerin toplamı da, şayet vergi bir defada en son safhada alınsaydı, alınacak bu vergiye tekabül edecekti. Şu halde katma değer vergisi, verginin tahsili yönünden birçok safhada alınan, vergi miktarı bakımından da tek safhada alınan bir vergi gibi düşünülebilir.

Bu verginin çeşitli şekillerde uygulanması mümkündür. Ancak bunu benimseyen ülkelerce uygulanan metoda göre ödenecek vergi; toplam satış üzerinden hesaplanan vergiden, alımlar için ödenen vergiler düşüktükten sonra kalan farktır. Alışlar adı altında kabul edilen indirimler

hem “fizikî indirimleri”, yâni hem istihsal prosesinde kullanılan veya kullanılmadan satılan mallar için ödenen vergileri, hem de genel masraflar veya yatırım masraflarına giren mal ve hizmetler için alınan vergiye te-kabül eden “malî indirimleri” kapsamaktadır.

Pür bir katma değer vergisi içinde, bu indirimler bütün malzeme, hizmet, genel masraflar, yatırım malları ve gayrimenkuller üzerinden ödenmiş vergiler için kabul edilmektedir. Yalnız ücretler, maaşlar ve kâr marjları bu indirimden yararlanmamaktadır.

Uygulamada Fransa’da 1.1.1968 den önce bu indirimler sınırlı iken, bu tarihten sonra daha genişletilmiştir.

a) *Ihracatın Muamele Şekli :*

Bir katma değer vergi sistemi, geniş ölçüde ihracat rejimi açısından, tek safhada alınan bir vergi sistemi gibi alınabilir. Alman dahilî verginin gerçek miktarı bilinmektedir. Fransa’da “suspensif rejimi” içinde birçok ihracatçı işlemlerini yapmaktadır. Bu rejim, öngördükleri ihracat için daha önceki yıllarda yaptıkları ihracat değeri ile kayıtlı olarak, gerekli maddeleri vergi muafiyetiyle satın alma imkânını ihracatçılara vermektedir. Buna karşılık Danimarka ve Almanya’da ihracatçı tarafından kendisine mal teslim eden satıcıya ödenen vergi, vergi dairelerince kendisine daha sonra iade edilmektedir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

İthalâta katma değer vergisi, ithalât sırasında alınan tek safhalı bir vergi gibi nazarı itibare alınabilir. Vergi nisbeti benzeri yerli maddeye uygulanan nisbetin aynıdır. Satış vergileri için söylenen hususlar burada da aynen geçerlidir. Ancak bir noktada katma değer vergisi şelâle vergilerine benzemektedir. O da verginin normal olarak ithalât sırasında ödenmiş olmasıdır. Bununla beraber ithalâta verginin ödenmesi, mutlaka bir katma değer vergisi sisteminin özelliği değildir. Örneğin, İsveç’te uygulanan katma değer vergisi sistemi ithalât sırasında verginin alınmasını öngörmemektedir. Böyle bir sistemin, sınırlarda Maliye Memurlarının sayısını azaltma avantajı olmakla beraber; vergi kaçakçılığını kolaylaştırma mahzuru bulunmaktadır.

İthal sırasında verginin alındığı katma değer vergisi sisteminde de, şelâle vergilerindeki gibi, ithalâtçı iç piyasaya başvurana alıcılara nazaran dezavantajlı olabilmektedir. Zira bu alıcılar vergiyi ödemek için bir

süreden yararlanmaktadırlar. Buna karşılık vergiyi ithal sırasında alma- ma, yurt içindeki satıcılar aleyhine yabancı satıcılara avantaj sağlaya- caktır.

Çok Safhada Alman Kümülatif Karakterli Vergiler :
(Şelale Vergileri)

Vergi bütün mal ve hizmetlerden alınmaktadır. Pür şekli ile istihsal ve dağıtımın bütün safhalarına teşmil edilmiştir. Nisbetler, katma değer vergisindeki nisbetlere nazaran düşüktür. Ama bu vergi önemli hasılat getirmektedir. Sadece mamûl malları değil, bunları teşkil eden unsurları da istihsal prosesinin her safhasında vergilemek söz konusudur. Nihâî fiattaki vergi, istihsal safhalarının sayısını ve her safhadaki kâr marjları- na ve genel masraflara göre değişmektedir.

Maliyet içindeki vergi unsurunun değişmesi, nedeniyle, ihracat sı- rasında iade edilmesi ve aynı şekilde ithalâtta alınması gereken vergi miktarını belirlilikle hesaplamak imkânsızdır.

Uygulamada ithal veya ihraç edilen şu veya bu maldan alınan vergi nisbetinin hesaplanmasından ziyade, mal kategorilerine uygulanabilir risturnlar ve telâfi edici vergilerin ortalama nisbetleri tesbit edilmektedir. Bununla beraber bazı mal (özellikle gıda maddeleri) ile hizmetlerin (serbest meslek faaliyetleri) vergiden istisna edildikleri görülmektedir.

Bu vergilerin özelliklerinden birisi de, endüstriyel temerküzü teşvik etmesidir. Zira bir teşebbüsten diğerine yapılan teslimler vergi konusu olursa, teşebbüs dahilindeki teslimler vergilenmemektedir. İhraç ve it- hal için nisbetler; hernekadar yerli malların ortalama vergi yükünü yan- sıtmakla beraber, yerli malların vergileri ihracatta iade edilen ve itha- lâtta alınan miktarlara nazaran kaçınılmaz olarak bazı hallerde de nok- san olmaktadır.

Ortalama vergi yüküne nazaran bu farklar, millî endüstrinin enteg- rasyon derecesindeki farklılıklardan ve entegrasyonun sağladığı vergi avantajının yaygınlığından ileri gelmektedir. İhracat ve ithalât normal olarak toptancı safhasından önce olduğundan, imalâtçılar arasındaki füzyonun etkisi, imalâtçıların perakendeciler ve toptancılarla yaptıkları füzyonlara nazaran daha büyük olacaktır.

a) *İhracatın Muamele Şekli :*

Genellikle ihraç sırasında vergi alınmamaktadır. Daha önceki saf- halarda ödenen vergileri de hesaba katmak için bir risturn öngörülmüş-

tür. Şayet daha önceki safhalarda ödenen vergiyi telâfi etmek için ihracatta risturn öngörülen ülkelerde, risturn nisbetleri uygun seviyede tesbit edilmiş olsaydı, bu nisbetlerle dahildeki nisbetler arasındaki ilişkinin nisbeten homojen olması gerekirdi. Realitede risturn tanınan malların sayısı ve risturn nisbetleri ilgili ülkelerde çok büyük değişiklik göstermektedir. Örneğin, İspanya'da istihsal safhasında alınan damga resmi, parafiskal mükellefiyetler, bina ve arazi gibi diğer dolaylı vergiler hesaba katıldığından, risturn nisbetleri yüksektir. Hollanda'da ise, 1.11.1963'dan evvel uygulanan kümülâtif karakterli vergi sisteminde, sadece daha önceki safhalarda alınan vergiler için bir risturn öngörülmesi nedeniyle nisbetler düşük seviyede tesbit edilmiş bulunmaktaydı.

Diğer yandan, uygulamada risturn nisbetlerinin uygulandığı ihrac kıymetleri de değişebilmektedir.

Genellikle, bu vergi tipini uygulayan ülkelerde, ihrac mallarına tanınan risturnun, bu mallar için daha önce ödenen dahilî vergi yükünü tamamen telâfi etmemesi muhtemeldir. Zira;

a) Bir kısım vergili mallara hiçbir risturn öngörülmemiştir.

b) Daha önceki safhalarda alınan bütün vergilerin bu risturn içinde yer alması pek söz konusu değildir.

c) Bu ülkelerin bir kısmı Müşterek Pazar üyesi olup Roma Antlaşmasının 96. maddesi gereğince ihracat için, ödenenden fazla vergi iadesinin yapılmaması öngörülmüştür. Ayrıca, Müşterek Pazar Komisyonu bu ihracat risturnlarının aşırı olmamasına da nezaret etmektedir.

d) Gümrük ve Maliye fiilen ödenenden daha yüksek bir vergi miktarından vazgeçmeğe pek hazır değildir.

Hollanda, Almanya ve İtalya'da ihracata uygulanan risturnlar sorunu ile ilgili olarak daha önce yayınlanan analizler, dahilî vergi yükünün tamamen telâfi edilmediği sonucunu vermiştir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

Bu vergi sistemini uygulayan ülkeler genellikle ithal edilen mallara, bir imalâtçıdan bir toptancıya satılan benzeri yerli mallar için uygulanan nisbeti uygulamaktadırlar. Bazı mallar için, bundan başka, imalâtçıya varmadan evvel ilk maddeleri vergileyen dahilî vergiyi kapsamak üzere bir nisbet artışı (Majoration) söz konusudur.

İhracatta olduğu gibi ithalâtta vergi de dahilde alınan vergiyi tam olarak telâfi ediyorsa, benzer mallar için bu vergi nisbetlerinin nisbeten

homojen olması gerekmektedir. Gerçekte majoration'a tâbi malların sayısı ve majoration nisbetleri çok değişiktir. Uygulamada İtalya ve İspanya benzer maddeler için ihracat ve ithalâta aynı risturn ve telâfi edici nisbetler uygulamaktadır.

Yeknesaklıktan uzak oluş politik malâhazalardan ziyade risturn ve majoration nisbetinin tesbitinde kabul edilen metoddan ileri gelmektedir. İthal edilen malların vergilendirme baz'ı olarak alınan kıymetler de ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Birçok hallerde ithal edilen maddelerin baz'ı, ithalât sırasındaki kıymetine gümrük resmi ve özel tüketim vergilerinin ilâvesiyle bulunan kıymet olarak alınmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi çok safhada alınan vergi sistemlerinden ithal edilen malların vergisi genellikle ithal sırasında alınmaktadır. İthal mallarının matrahı ile dahilî malların matrahı arasındaki farklar, verginin ithalden sonraki bir safhada alındığı satış vergileri sistemine nazaran daha fazladır. Genellikle uygulamada metod, ithal edilen maddeye daha müsait davranmaktadır.

İhracatta olduğu gibi ithalâta da telâfi edici vergilerin, bu mallara tekabül eden mallardan alınan vergilerden az mı, çok mu olduğunu söylemek; bu ülkelerde derinliğine bir analiz yapmadan imkânsızdır. Entegre olmuş endüstrilerle ilgili maddeler için dahilde ödenen vergiye nazaran, ithal sırasında alınan vergi yüksek olabilir. Bununla beraber bu ülkelerin her birinde, İspanya hariç, ithal edilen maddelerin ortalama vergi miktarının, benzeri yerli maddelerin ortalama vergi yüklerini aşması çok az muhtemeldir. Zira;

a) Telâfi edici verginin hesabında, yerli maddelerin daha önce tâbi olduğu vergilerin tamamı nazara alınmamaktadır.

b) Avusturya ve İspanya dışındaki diğer ülkelerin bir kısmı Müşterek Pazar üyesidir. Şayet ithalât üzerinden alınan vergi dahilî vergiye nazaran yüksek olursa, Roma Andlaşmasının 95. maddesine aykırı olmaktadır.

c) Belçika, Almanya, İtalya ve Hollanda'da uygulanan sistemlerle ilgili olarak daha önce yapılan analizler dahilî vergi yükünün tamamen telâfi edilmediği sonucunu vermiştir.

Spesifik Tüketim Vergileri :

Tütün, bira, şarap ve alkollü içkiler ile akaryakıtları konu alan resimler geleneksel olarak ayrı ele alınmaktadır. Filhakika;

a) Hemen bütün ülkelerde bu maddeler özel tüketim vergilerine tâbidir.

b) Bu maddelerin vergileri hemen her zaman yüksektir.

c) Bu vergilerin malî randımanı, diğer vergilerin randımanından, ayrı ayrı alınınca, genellikle yüksektir. Toplam olarak tüketim vergilerinden sağlanan vergi gelirlerinin normal olarak % 20-50 sini bunlar teşkil ederler.

d) Bu maddelerin talepleri gayrielâstikidir.

a) *İhracatın Muamele Şekli :*

Genellikle bu resimler imalâtçısı tarafından tüketim için teslim sırasında alınmaktadır. İhracat sırasında bir vergi alınması söz konusu değildir. Bu yönden tek safhada alınan vergilere benzetilebilir. Ancak ihracattan önce resmin alınması söz konusu olabilmektedir. Bu takdirde iade edilecek vergi miktarını hesaplamak zordur. Örneğin İsveç'te olduğu gibi, ihracat vergiden istisna edilmekle beraber daha önce ödenen vergilerin iadesi öngörülmemektedir. Akaryakıtlar üzerindeki saklı vergi hariç, diğerleri böyle bir durum yaratmazlar. Malların nakli için kullanılan akaryakıtlardan alınan vergi genellikle iade edilmemektedir. Ancak vergiye tâbi bir malın bünyesine girince bu saklı vergi genellikle iade edilmektedir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

Bu maddelerin ithali halinde en azından benzeri millî ürünlere uygulanan nisbet, ithal sırasında uygulanmaktadır. Bir yandan himaye, diğer yandan benzeri maddelerin dahilde tâbi oldukları vergiyi telâfi etme amacı arasında bir ayırım yapılmadığı hallerde, tek bir gümrük resmi olarak telâkki edilirler. Bu iki unsur ayrıldığı hallerde, genellikle bu resim dahilde uygulanana eşittir. Kısaca ihracat ve ithalâta özel tüketim vergilerinin uygulanış şeklini, istihsal safhasındaki satış vergilerine benzetebiliriz.

Tüketim Vergilerinin Karşılıklı Analizi :

Daha önce incelenmiş olan tüketim vergilerinin, sınırlardaki vergi ayarlamaları yönünden karşılaştırılması, üç farklı yönden ele alınabilir :

a) Her vergi tipinde sınırlardaki vergi ayarlaması mekanizmasından gelen farklılıklar,

b) Dahilî vergi ile sınırlardaki telâfi için alınan vergileme baz'ları arasındaki farklılıklar,

c) Saklı verginin (Taxe Occulte) muamele şeklindeki farklılıklar.

a) Bu konuda üç ayrı sonuca varmak mümkündür. Birincisi sınırın aşıldığı anda ödenen veya iade edilen vergi miktarlarını, gerçek vergi ayarlama miktarı olarak almak yanıltıcı olur. Zira ihracat sırasında vergi, satış vergileri sistemlerini uygulayan ülkelerin çoğunda henüz istenir durumda değildir. Şelâle vergilerinde de vergi yükünün büyük bir kısmı henüz daha alınmamıştır. Buna mukabil bir katma değer vergisinde, vergi yükünün önemli bir miktarı, mal sınırı gelmeden alınmaktadır.

İthalât bakımından, satış vergileri sistemlerinin çoğunda ithalât sırasında verginin henüz istenir hale gelmediği, şelâle vergisi uygulayan ülkelerde ise vergi yükünün büyük bir kısmının ithalâttan sonraki safhalarda alındığı görülmektedir. Buna karşılık katma değer vergisi uygulayan ülkelerde bu verginin büyük kısmı ithalât sırasında ödenmektedir.

Bu mekanizma idarî bakımdan gerek satış vergileri, gerekse şelâle vergileri için muhtemelen tek pratik çözüm ise de, bir katma değer vergisi sistemini, hem bir satış vergisi, hem de bir şelâle vergisi gibi uygulamak mümkündür. Fransa'da ihracat için uygulanan "Régime Suspensif" dışında, bir katma değer vergisi için vergi ayarlamaları pratikte, bir satış vergisi gibi değil de bir şelâle vergisi gibi uygulanmaktadır.

Bununla beraber bu iki sistem arasında ufak bir ayırım yapmak gerekir. Şelâle vergilerinde ihracatçıya, mal ihraç edilince iade yapıldığı halde, bir katma değer vergisi mekanizmasında mallar gerek içerde, gerekse dış piyasada satılınca geri ödemeler yapılmaktadır.

Burada bir mekanizma sorunu söz konusudur. Yoksa verginin şu veya bu safhada iadesi veya alınması, alınmaması bu üç sistemde vergi ayarlamalarının nisbî miktarlarını mutlaka etkilemez.

İkinci sonuç, bazan satış vergileri uygulayan ülkelerde söylenenin aksine, katma değer vergisi hiçbir şekilde avantaj sağlamamaktadır. Belki böyle bir fikir İngiliz ve İsviçre satış vergilerinin uygulama alanının daha dar olmasından veya nisbetlerin daha düşük oluşundan ileri gelmektedir.

Üçüncü sonuç, sınırlardaki vergi ayarlaması açısından şelâle vergileri sisteminde gerek ihracatta iade edilen, gerekse ithalâtta alınan vergi

miktarı bir değerlendirme konusu olurken, diğerlerinden ise bu miktar belirlilikle bilinmektedir.

Bilinmesi gereken husus; şelâle vergisi sisteminde, ihracatta iade edilen, ithalâta alınan telâfi edici verginin şayet kesinlikle hesaplanabilseydi, gerçek miktara nazaran düşük mü, yoksa yüksek mi olduğunu tesbit etmektir. Bu soruya cevap ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, muhtemelen bu sistemi uygulayan ülkelerde, ortalama olarak, telâfi edici nisbetin, gerçek miktara nazaran yüksek olmaktan ziyade düşük oluşudur.

Bu sonuç, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunun tahminlerine göre; Şelâle Vergisinin yürürlükte olduğu ülkelerde sınırlardaki vergi ayarlamalarının ortalama olarak düşük oluşundan çıkmaktadır. Nitekim, Belçika, Hollanda ve Almanya için bu nisbet, müsaade edilen miktarın % 60 ile 70'i arasında değişmekte, Lüksemburg'da ise daha düşük bir nisbette bulunmaktaydı.

Yukarıdaki sonucu destekleyen diğer bir unsur da, Almanya'da % 4 nisbetindeki şelâle vergisinin yerini almak için % 10 nisbetinde bir katma değer vergisinin gerektiğinin tesbitidir. Böylece dahilî vergi yükünde bir değişiklik olmadan, telâfi edici nisbet daha önce % 6 civarında iken yeni vergi sisteminde % 10'a yükselmiş bulunmaktadır².

b) Yukarıdaki farklılıklardan ayrı olarak kullanılan vergi matrahları nedeniyle de farklılıklar olabilmektedir. İhracatta, bazı ülkelerde vergi iadesinin sınıra kadar yapılan teslim masraflarını içine alan bir kıymet üzerinden hesaplanması, iç piyasada satılan mallardan alınan vergiye nazaran daha farklı bir vergi iadesi ortaya çıkartmaktadır.

Yerli mallar ile ithal mallarının vergi matrahları arasındaki başlıca farklar da şöyle sıralanabilir :

aa) Bütün ülkelerde benzeri yerli maddelerin vergileme matrahi sadece mamule giren ithal edilmiş iptidaî maddelerden alınan gümrük vergilerini kapsarken, ithal edilen mallarının vergi baz'ı bu mallardan alınan gümrük vergisini içine almaktadır.

bb) Bazı ülkelerde ithal malları vergileme baz'ında tüketim vergisi yer almazken, dahilî malların vergilenmesinde, vergi matraha girmektedir. Bu nedenle bu ülkelerde (Avusturya, İrlanda) dahilî vergi yükü % 0,2 civarında telâfi edilmeden kalmaktadır.

2) Kenneth Messere, Observateur de L'O.C.D.E. Octobre 1967.

cc) Yerli maddeler için vergilendirme bazı, satın alınan mağazasına kadar olan sigorta ve teslim masraflarını ihtiva ederken, ithal malları için sadece ithal limanına kadar olan bu tip masraflar matraha girmemektedir.

Yukarıdaki farklardan ileri gelen telâfi edilememe muhtemelen çok azdır. Kabul edilen vergileme bazları arasındaki farkların aşağıdaki nedenlerle önemli olmadığı düşünülebilir :

aa) Yerli ve ithal mallarının vergileme bazları arasındaki farkların % 10'u geçmesi çok az muhtemeldir. Şayet vergi nisbeti yüksek (% 20 gibi) olsa bile, noksan telâfi % 2 yi geçemez.

bb) Uygulamada iki baz nisbetsiz olunca ayarlamalar genellikle yapılmaktadır.

cc) İhracata gelince satış vergileri sisteminde risturna hemen hiç yer yoktur. Katma değer vergisinde ise pak azdır. Zira ihracatçılar vergi ödememektedir. Şelâle vergisini uygulayan ülkelerde sadece vergileme bazından gelen farklılıklar olabilir.

dd) İthalâta gelince, satış vergileri hemen her zaman ithalâtta sonra alınmaktadır. Bir katma değer vergisi sisteminde indirim mekanizması sayesinde, aynı durum olmakta, verginin ithalde veya daha sonra alınması tamamen idarî bir sorun teşkil etmektedir. Sadece şelâle vergisi sistemlerinde vergi bazlarından gelen farklılıklar normal olarak olacaktır.

c) İthal ve ihraç edilen mallar, bunları doğrudan konu alan tüketim vergileri dışında, yatırım malları, yardımcı maddeler imallerinde kullanılan hizmetler veya bu maddelerin taşınması dolayısıyla alınan tüketim vergileri yüzünden ayrıca saklı bir vergi unsuru ile de vergilenmektedirler. Bunlar içinde en önemli olanı muhtemelen yatırım malları ile ilgili vergiler ve akaryakıtlardan alınan özel tüketim vergileridir.

Tüketim vergilerine gelince; bir şelâle vergisi sisteminde saklı vergi miktarının özellikle yüksek olması muhtemeldir. Bu sadece istihsal malların hemen hepsinin vergilenmesinden değil, aynı zamanda bu verginin bir kısmının her satışta imal edilen malın vergi matrahına girmesinden ileri gelmektedir.

Buna karşılık katma değer vergisi sisteminde öngörülen indirimler ve satış vergileri sisteminde vergiye tâbi tüccarların kayıt edilmesi ne-

deniyle, bu sistemlerde yatırım malları vergilenmemektedir. Şayet bunlar vergiye tâbi olmayan malların imâli için veya tüketicilerce kullanılırsa vergi konusu olmaktadır.

Özel tüketim vergilerine gelince, saklı vergi bakımından en önemli olan malların naklinde kullanılan akaryakıtlardan alınan vergidir. Bir diğer saklı vergi unsuru yaratan vergi, bir çok ülkelerde mevcut nakliye vergisidir. Enerji ile ilgili olarak alınan özel tüketim vergileri de bu arada zikredilebilir.

Sınırlarda saklı verginin telâfisi, ülkeden ülkeye ve rejimlere göre değişmektedir. Başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir :

aa) Satış vergileri sisteminde saklı vergiyi telâfi etmek için hiçbir ayarlama öngörülmemektedir. İngiltere'de bir aralık uygulanan ihracatta risturn rejiminde, risturn miktarı tesbit edilirken akaryakıtlardan alınan saklı vergi hesaba katılmıştır.

bb) Katma değer vergisi sisteminde, telâfi için sınırlarda hiçbir ayarlama öngörülmemiştir.

cc) Şelâle vergisi sistemlerinde saklı vergiyi telâfi etmek amacıyla bir ayarlama öngörülmektedir. Ancak uygulamalar ülkeden ülkeye değişmektedir.

dd) Özel tüketim vergileri için, bazı istisnalar hariç hiçbir vergi ayarlaması öngörülmemiştir.

Bir maddenin içindeki saklı vergi miktarını, telâfi için tam olarak tesbit etmek imkânsızdır. Ortalama bir nisbet hesaplamak gerekmektedir. Hernekadar bu nisbet yaklaşık olarak dahilî vergi yükünü karşılamakla beraber, bazan bu yüke nazaran yüksek, bazan da düşük olacaktır. Genellikle saklı verginin sınırlarda tamamen telâfisinin bazı maddeler için % 5 - 10 oranı arasında yeniden bir ayarlamayı gerekli kılması düşünülebilir.

Bir şelâle vergisi sisteminde, sınırlardaki vergi ayarlamaları dahilî vergi yükünü tamamen telâfi etmediği söylendiği zaman, saklı verginin bu vergi yükü içinde yer aldığı kastedilmektedir. Satış vergileri ve katma değer vergilerinde dahilî vergi yükü hemen hemen tamamen sınırlarda vergi ayarlamasıyla telâfi ediliyor, denilince, saklı verginin bu vergi yükünün dışında olduğu anlatılmak istenmektedir.

Şurası hemen hemen belirlidir ki, saklı vergi unsuru şelâle vergisi sistemlerinde diğer bütün sistemlere nazaran çok daha önemlidir. Ancak bir aralık uygulanan İngiliz ihracata risturn sistemi bir yana konulursa, yalnız şelâle vergisi sistemlerinde saklı vergi ihracatta bir risturna konu olmaktadır.

İthalâta gelince, bir şelâle vergisi sisteminde ithal edilen mal; orijin ülkede saklı vergiye tâbi olması veya ithalâtta verginin bu unsuru taşıması veyahutta gönderilen ülkede benzeri maddeleri konu alan saklı vergileri telâfi etmeye yönelik ithalâtta telâfi edici verginin bir kısmı yüzünden, bir saklı vergi ile üç farklı şekilde vergilenebilmektedir. Diğer sistemlerde ithal edilen mal saklı verginin yukarıdaki ilk iki unsurunu ihtiva etmektedir.

Sonuç olarak; bu bölümde bir genel tüketim vergisi tipinin, bir diğer tipe nazaran az veya çok ayarlamaya yer verip vermeyeceği incelenmiş ve dahilî vergi yükünün sınırlardaki telâfisinin bir şelâle vergisi sisteminde, satış ve katma değer vergisi sistemlerine nazaran daha az olduğu sonucu, aşağıda belirtilen bazı nüanslarla birlikte, ortaya çıkmıştır. Bu nüansları şöylece sıralamak mümkündür :

aa) Bazı mal ve teşebbüsler için sınırlarda vergi ayarlaması, bir şelâle vergisi sisteminde diğer sistemlere nazaran daha yüksek olabilir.

bb) Şayet saklı vergi hesaba katılırsa şelâle vergisi sistemi uygulayan bazı ülkelerde sınırlardaki vergi ayarlamalarının, diğer sistemleri uygulayan başka ülkelere nazaran, hattâ saklı vergi unsuru diğer vergi sistemlerine nisbetle bir şelâle vergisi sisteminde normal olarak daha önemli olsa dahi, daha önemli olması muhtemeldir.

Nihayet bütünü ile sınırlardaki vergi ayarlamalarının, benzeri maddelerin genel tüketim vergileri dolayısıyla tâbi oldukları dahilî vergi yükünü geçtiğini düşünmek için pek sebep yoktur.

II — TÜKETİM VERGİLERİYLE DİĞER VERGİ KATEGORİLERİNİN ULUSLARARASI REKABET YÖNÜNDEN KARŞILIKLI DURUMLARI

Sınırlardaki vergi ayarlamaları bakımından günümüzdeki uygulamaların haklılığını (justification) göstermek gerekmektedir. Teorik olarak, ekonomik açıdan bu uygulamalar uluslararası ticaret bakımından nötr olmalı, şu veya bu vergi rejimi uygulayan ülkelerin ticaret bilançosu üzerinde olumlu bir etki yapmamalı, pratik açıdan ise bu ayarlamalar gerçek miktar üzerinden ve kolaylıkla uygulanabilmelidir. Konunun bu bakımdan ele alınışı, sınırlardaki vergi ayarlamalarına konu olan vergilerle,

bu ayarlamalara imkân vermeyen vergilerin karşılıklı olarak uluslararası rekabet bakımından incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Genellikle kabul edilmektedir ki, sınırlardaki vergi ayarlamaları, bu ayarlamalara konu olan vergiler fiyatlara tamamen yansıdığı, diğer vergi kategorileri ise hiç bir şekilde yansımadağı ölçüde nötr olabilmektedir. Gerçekten de şayet bir vergi dahilde imâl edilen bir mamûl maddenin fiyatına tamamen yansırsa, eş değeri bir vergiyi de ithal edilen benzeri bir maddeye uygulamak haklı görülebilir. Buna karşılık vergi, imâl edilen maddenin fiyatına tamamen yansmazsa, bu takdirde ithalâta uygulanan bir intibak vergisi, ek bir gümrük resmi mahiyetini alacaktır. Aynı şekilde ihracatta verginin iadesi de ihracata bir sübvansiyon teşkil edecektir.

Vergilerin Sınıflandırılması :

Burada dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırılmasından yararlanılmamıştır. Zira bazı vergilerin dolaylı veya dolaysız olduğunu tam olarak söylemek mümkün değildir. Bundan başka, bu tasnifi benimseyerek dolaylı vergilerin sınırlarda telâfi edilebileceğini, dolaysız vergiler için ise bunun söz konusu olamayacağını söylerken aşırı basitleştirmeye giderek hâta yapılabilir.

Aşağıdaki vergiler — tüketim vergileri olarak adlandırılacaktır — sınırlardaki ayarlamalara genellikle konu teşkil edilebilir, olarak nazara alınmaktadır :

- a) Tek safhada alınan vergiler veya satış vergileri,
- b) Bir çok safhada alınan kümülâtif veya yayılı vergiler,
- c) Katma değer vergisi,
- d) Özel tüketim vergileri (droit d'accise),
- e) Devlet tekelleri.

Katma değer vergisinin bir kazanç vergisine yaklaştığı, zira kârın, katılan değerun unsurlarından birisi olduğu fikri ileri sürülmüştür. Ancak kâr, bütün tüketim vergileri rejimlerinde vergi matrahı içinde yer almaktadır. Aynı şekilde istihsal mallarını kapsayan bir tüketim vergisinin, ticarî kazanç üzerinden alınan bir vergiye benzediği, zira böyle bir verginin hiç olmazsa kısmen müteşebbis üzerinde kalacağı da savunulmuştur. Ancak tüketim vergisinin uygulama alanında müstakil olarak,

bu verginin miktarının ciroyla ilişkili olup, kazançla bir ilişkisinin bulunmadığı, çünkü bir teşebbüs zarar ederse bir vergi ödemeyeceği halde, tüketim vergisi mükellefi olabileceği söylenebilir.

Genellikle dolaysız vergiler olarak telâkki edilmeleri hususunda görüş birliğine varılan ve sınırlardaki vergi ayarlamalarına konu olmayan vergiler ise şunlardır:

- a) Gelir vergileri,
- b) Kapital kazançları ve servet vergileri,
- c) Veraset ve intikâl vergisi,
- d) Kurumlar vergisi.

Aşağıdaki vergilerin tasnifi ise söz götürmekte, ancak genellikle sınırlarda telâfi edilebilen vergiler olarak alınmamaktadırlar:

- a) Bina ve arazi vergileri,
- b) Ücretlilerin ödediği sosyal güvenlik aidatları,
- c) İşverenlerin ödedikleri sosyal güvenlik aidatları,
- d) Ücret üzerinden ödenen vergiler,
- e) Damga resimleri.

Tüketim Vergilerinin Sınırlarda Vergi Ayarlamaları Konusu Yapılmalarıyla İlgili Leh ve Aleyhteki Kanıtlar :

Lehte ve karşıt argümanlar, esas itibariyle tüketim vergilerinin yansıma derecesi üzerinde toplanmaktadır. Gerçekten yerli bir maddenin fiyatına bir tüketim vergisi tamamen yansırsa, ithal edilen benzeri bir maddeden de eşdeğeri bir vergi alınmasının veya yerli maddenin ihracı halinde evvelce alınan verginin iadesinin, uluslararası rekabet bakımından bir etkisi olmayacaktır. Aksine yansıma tam olmazsa bu takdirde ithalât zorlaştırılırken, ihracat teşvik edilmiş olacaktır.

Tüketim vergilerinin sınırlardaki telâfisi lehinde ileri sürülen argümanlar: Tüketim vergileri için gönderilen ülke prensibinin uygulanması hususunda öne sürülen argümanlardan birisi, Shoup tarafından "tüketiciye sağlanan avantaj" şeklinde adlandırılmıştır. Buna göre şayet bu vergiler tüketici tarafından katlanılan bir yük teşkil ediyor ve başlıca yararlananın tüketici olduğu hizmetlerin finanse edilmesi için Devlete imkân veriyorsa, verginin tüketicinin ikamet ettiği ülkede alınması gerekeceği ifade edilmektedir. Ancak bu argümanın değeri, müstehlikin

vergi yükünü taşıdığı varsayımına dayanmaktadır. Shoup'un gönderilen ülke prensibi lehine ileri sürdüğü diğer argüman "rekabet argümanıdır". Muhakeme şekli şöyledir: Şayet risturnlar ve telâfi edici vergiler olmasa, tüketim vergisinin yüksek olduğu ülkelerin teşebbüsleri, bu verginin daha düşük olduğu ülkelerin teşebbüsleriyle rekabeti sürdürmekte âciz kalacaklardır. Gerçekten böyle bir telâfinin olmaması, tüketim vergisine tâbi maddeler için o ülkenin parasının reevalüe edilmesi anlamına gelecektir³. Şayet döviz kurları sabit değilse, rekabet bakımından bu mahzur devalüasyonla giderilebilir. Bununla beraber, bu durumda dahi, vergiye tâbi olmayan malların dış ticarete konu yapılması, temettüleri ve sermaye hareketleri döviz kuru üzerinde etkisini gösterecek ve sonuçta ortaya çıkacak denge kurunun daha yüksek verginin etkisini daima telâfi edememesi sözkonusu olacaktır. Döviz kurları hiç değilse uzun bir dönem için sabitse, rekabet argümanı bu tenkitle yıpratılmaz.

Bununla beraber bu argüman ancak tüketim vergileri ileriye doğru yansıdığı farzedilirse bir değer ifade eder. Zira geriye doğru yansıma olduğu takdirde, tüketim vergilerinin yüksek olduğu ülkeler zarar görmeyeceklerdir.

Bu argümanın diğer özel bir variantı; sınırlarda ayarlama olmadığı takdirde, özellikle uluslararası piyasalarda payı, dünya fiyatlarını etkilemek için yetersiz olan ülkelerin, tüketimi vergileme yeteneklerinin olmamasıdır. Zira ihracat fiyatları, vergi olunca artık rekabeti sürdüremeyecektir. Tüketimin vergilendirilmesi imkânsız ve döviz kurları da sabit ise ödemeler dengesi problemleriyle karşılaşan böyle bir ülke, bu duruma çare olacak bir çözüm tarzı bulmakta büyük güçlük çekecektir. Bu argüman da, yukarıda belirtilen durumlarda olduğu gibi, tüketim vergileri ileriye yansıtırsa bir değer taşıyacaktır.

Sınırlardaki bu telâfinin lehinde olarak, bu ayarlamamanın çift vergilendirmeyi gidermek için gerekli olduğu öne sürülebilir. Ancak bu argüman ekonomik bakımdan yeterli değildir. Zira orijin ülke prensibini de benimsemek suretiyle çift vergilendirmeyi bertaraf etmek mümkün olabilir.

Tüketim vergilerinin telâfisi aleyhinde ileri sürülen argümanlar: Karşıt argümanları ileri sürenler, kamu masraflarındaki farklılıkları nazara almadan tüketim vergilerinin telâfi edilmesinin mantıksız olacağını, zira

3) C. SHOUP "Indirect and Direct Taxes and their Influence on International Trade". (Government Printing Office, Washington, 1964) Cilt 2.

bu masrafların teşebbüslerin maliyetlerini kısmen azaltmaya yönelmeleri dolayısıyla fiyatların düşmesine yardım ettiklerini ileri sürmektedirler. Bu öneri, tüketim vergisinin yüksek olduğu ülkelerde, teşebbüslerin maliyetlerini düşürecek masrafların nisbetinin yüksek olduğu iddiasının söz konusu olmaması nedeni ile, geçerli değildir.

Diğer yandan ülkeler arasındaki ticaret, vergi ile ilişkisi olmayan meselâ; asgari ücretle ilgili kanunların, sosyal güvenlik rejimlerinin, adam başına millî gelirin ve hatta doğal kaynakların farklılıkları ile etkilenebilirken, sadece vergi faktöründen gelen farklılıkları bertaraf etmek istemek için hiçbir sebep yoktur denilmektedir. Buna karşı da, tüketim vergilerinin ihraç ve ithal edilen çeşitli mallar üzerindeki yansımalarının, diğer faktörlere nazaran çok daha önemli olduğu öne sürülebilir. Gerçekte sınırlardaki vergi ayarlamalarını uygulamaya karar vermek veya vermemek, gönderilen ülke prensibi ile orijin ülke prensibi arasında bir seçim yapmaktır. Buna karşılık vergi dışı faktörleri hesaba katmak için sınırlarda ayarlamaya karar vermek veya vermemek ise, *laissez — faire* ile himaye kurmak arasında bir tercih yapmak anlamına gelmektedir.

Tüketim vergilerinin yansımaya derecesi ile ilgili olarak bir anlaşma olmadıkça, bu vergilerin sınırlarda tam olarak telâfi edilmesinin haklı gösterilmesi konusunda, ekonomik yönden bir mutabakata varılamaz. Bu vergilerin satış birimi itibarıyla alınması ve dolayısıyla bir marjinal satış maliyeti teşkil etmeleri nedeniyle, bunların dolaysız vergilerden daha çok fiyatları etkileme şansı olduğu çok zaman kabul edilmektedir. Ancak hangi ölçüde daha fazla fiyatları etkiledikleri sorusu ihtilâflı olarak kalmaktadır. Hükümetlerin bu vergilerin ileriye yansımaları hususundaki niyetlerine rağmen, hiçbir şey böyle bir maksadın gerçekleşmesini garanti edemez.

İki varsayımın pratikte çoklukla benimsendiği görülmektedir:

- a) Bu vergiler normal olarak tamamen ileriye doğru yansır.
- b) Bunlar tamamen değil, fakat büyük ölçüde ileriye yansır.

İki varsayımda da, gönderilen ülke prensibi, orijin ülke prensibine nazaran daha fazla haklı çıkmaktadır. Ancak b varsayımında sınırlarda sadece tüketim vergilerinin kısmî bir telâfisi ekonomik yönden hak kazanmaktadır. Bu sonuncu varsayımda, % 20 bir geriye yansımaya da beraberinde getiren nisbeten önemli, örneğin % 5 bir vergi artışı, ancak % 1 nisbetinde ekonomik yönden bir fazla telâfi edilmeye sebep olacaktır.

Verginin Yansımada Rol Oynayan Özel Faktörler :

Verginin yansımaları problemine diğer bir yaklaşım metodu, tüketim vergilerinin yansyabileceği şartların neler olabileceğini öngörmektir. Tüketim vergilerinin enflasyonist bir konjonktürde, deflasyonist bir döneme nazaran, yansımaya daha yatkın oldukları açıktır. Şimdi verginin yansımada etkili olabilecek diğer faktörler üzerinde yapılan gözlemlere değinelim.

a) Verginin Alanı.

Genel Tüketim vergilerinin selektif özel istihlak vergilerine nazaran, vergilendirilmemiş ikame maddelerinin olmaması nedeniyle ileriye doğru daha fazla yansımaya şansı olduğu söylenebilir. Ancak özel istihlak vergilerinin, talepleri nisbeten elâstikî olmayan maddeleri vergilemesi ve ikame maddelerinin de vergi konusu yapılması şartıyla, tersinin vukubüldüğü söylenebilir.

Uygulamada, hükümetlerin de bu mülâhazaları nazara aldıkları görülmekte, zira özel istihlak vergilerinin en büyük kısmı; tütün, hidrokarbür ve içkiden alınan resimlerden gelmektedir.

Genel bir tüketim vergisinin talebi elâstikî olan maddeler üzerinden alınması hâli dışında, bu verginin yansımaları, toplam nominal gelirin tüketiciye eskisi kadar mal satın alma imkânı vermemesi nedeniyle, sınırlı olacaktır.

Buna karşılık sınırlı bir alanı olan vergi sisteminin, yaygın bir uygulaması olan vergilere nazaran yansımalarının daha az olması mümkündür. Zira birinci grubu teşkil edenler, bir yandan talebi en fazla gayri elâstikî olan dolayısıyla yansımaya daha yatkın esas maddeleri istisna etme temayülünü göstermekte, diğer yandan sınırlı muhtevası olan sistemler muhtemelen ikame maddelerini kapsamlarına almamaktadırlar.

b) Verginin Şeffaflığı (La Transparence de l'impôt)

Bir vergi miktarı belirli bir şekilde biliniyorsa ileriye doğru yansımalarının kolay olduğu ileri sürülebilir.

— Tek merhalede alınan vergilerde, vergi ileri bir merhalede alınırsa fiilen yansıyan verginin miktarını bilmek kolaydır. Şayet vergi ilk merhalelerin birinde, örneğin imalat safhasında alınırsa, nihai fiata giren vergi payı katılan kıymetle sonraki safhalarda maskelenecektir.

— Birçok safhalarda alınan vergilerde, ödenen vergi bir T.V.A. sisteminde şeffaf olduğu halde, yayılı şelâle vergi sistemlerinde durum böyle değildir.

— Saklı vergi (Taxe Occulte) konusunda şeffaflık söz konusu değildir.

c) *Verginin Mahiyeti :*

ir katma değer vergisinin gerçek bir tüketim vergisine, perakende satış vergisine nazaran, daha az yaklaştığı ve yansıma şansının daha az olduğu, zira imalâtçıların fiyatlar üzerindeki verginin etkisine daha fazla müdrük oldukları iddia edilmiştir. Bununla beraber J. Due ve Sullivan tarafından ifade edilen ve genellikle kabul edilen fikir, bir katma değer vergisinin de bir satış vergisi kadar tamamen yansıma şansı olduğu şeklindedir. (Hernekadar yansıma prosesi katma değer vergisi sisteminde bir satış vergisi sistemine nazaran daha yavaş olmasına rağmen)

Bir şelâle vergisinin, katma değer vergisine nazaran, fiyatlar üzerinde daha belirli bir etkisi olduğu iddia edilmiştir. Buna karşılık da, T.V.A. sisteminde vergi şeffaflığının daha fazla olduğu, şelâle vergi tipinde fiyatların vergi yükünün ortalamaya nazaran düşük olduğu entegre teşebbüslerce tesbit edildiği, T.V. A. sisteminde indirimler uygulama metodunun ticaret erbabını vergisiz fiyatı düşünmeğe teşvik ettiği öne sürülebilir.

d) *Vergi Nisbeti :*

Düşük nisbetli bir vergi, yüksek nisbetli bir vergiye nazaran daha kolay yansımaktadır. Zira tüketici talebini indirmeden bu farkı kabulenebilir. Bununla beraber verginin çok düşük olduğu halde, müşterilerini muhafaza etmek için üreticilerin vergiyi üstlenmesi söz konusu olabilir.

e) *Vergili Maddelerin Mahiyeti :*

Maddelerin talepleri elâstikî oldukça vergiyi ileriye yansıtmak güçleşmektedir.

Genel olarak aşağıdaki mallar için talep elâstikî değildir :

— Geleneksel olarak özel tüketim vergilerine tâbi maddeler,

— Esas yiyecek maddeleri,

— Lüks maddeler.

Tek nisbetli vergiler, çok nisbetli vergilere nazaran daha fazla yansımaktadırlar. Zira çok nisbetli vergi sistemlerinde talebi elâstikî olmayan esas mallar vergiden istisna edilmekte veya düşük nisbetle vergilendirilmektedir.

Dayanıklı tüketim mallarının talebi çok daha elâstikidir. Verginin alıcı ile satıcı arasında dağılımı arz ve talep elâstikiyetine dayanacaktır. Arz ne kadar elâstikî ise, vergi de o kadar ileriye yansiyabilecektir. Büyük sermayeye dayanan endüstrilerce imal edilen mallar bu kurala bir istisna teşkil edebilirler. Bu durumda vergi artması sonucunda talep nekadar azalırsa, istihsal maliyetleri ve fiyatlar da, büyük çapta işletmenin sağladığı tasarrufları nazılması sonucunda, yükselme tehlikesiyle karşı karşıya kalacaktır.

f) *Ülke ve Piyasaya Göre Yansımanın Değişmesi :*

Yansıma derecesinin dış ticarete bağlı olan küçük ülkelere nazaran, geniş bir iç pazarı olan ülkelerde daha yüksek olduğu fikri öne sürülmüştür. Diğer üretim maliyetlerinin artışı gibi vergi artışları da kendisini ithalât veya ihracat fiyatlarından ziyade, iç fiyatlar üzerinde hissettirecektir. Zira dünya piyasalarındaki daha sıkı rekabet fiyat artışlarını firenleyebilecektir.

İç piyasa konusunda; monopol durumunda, serbest rekabet durumuna nazaran verginin daha zor yansiyacağı, zira vergiden evvelki monopol fiyatının monopol sahibine âzamî kârı sağlayacak fiyat olduğu ileri sürülmektedir.

Uygulamadan İzlenimler :

Sınırlardaki vergi ayarlamaları gönderilen ülke prensibinin uygulanmasına yer veren tedbirleri kapsamaktadır. Tüketim vergilerinde sınırlardaki vergi ayarlamaları bu prensip yerine, orijin ülke prensibine dayandırıldığı takdirde, şüphesiz uygulama çok daha güç olacaktır. Örneğin ihracatın ihracatçı ülkede vergiye tâbi tutulması halinde, perakendeci ve toptancı safhalarındaki maliyet ve kârlar da nazara alınarak, artırılan bir kıymet üzerinden, toptancı ve perakendeci tarafından normal olarak ihracattan sonra ödenmesi gereken verginin, ihracatçı tarafından ödenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde ithalâtın da ithalâtçı ülkede vergiden istisna olması için, ithal edilen ve yerli malları, tüketim vergilerinin alındığı ithalâttan sonraki safhalarda ayırmak gerekmektedir. Diğer bir

deyişle her türlü vergi ayarlamasının olmayışı, istihsal safhasındaki bir satış vergisi halinde orijin ülke prensibinin, perakendeci safhasındaki satış vergileri durumunda ise gönderilen ülke prensibinin uygulanması, T. V.A. ve şelâle vergi sistemlerinde ise her iki prensibin karıştırılması anlamına gelecektir. Zira malların sınırı aştığı anda, daha önce alınmış olan bu vergilerin tamamı değil ama, bir kısmı, hem ihracatçı hem ithalâtçı ülkede alınmış olacaktır. Saklı vergi ve şelâle vergileri dışında tüketim vergileri ile diğer vergi kategorileri arasındaki başlıca fark, her madde üzerinden ödenen vergi miktarının bilinmesi ve eşdeğer bir telâfinin sınırda yapılmasının kontrol edilebilmesidir. Halbuki tüketim vergileri dışındakiler için ise, karışık hesaplar gerektiren bir ortalama tesbit etmek gerekecek ve ek bir ithal vergisi veya ihracata sübvansiyon teşkil edip etmediğini bilmek son derece güç olacaktır.

Kurumlar Vergisinin Sınırlarda Vergi Ayarlaması Konusu Yapılıp Yapılmaması İle İlgili Düşünceler :

Kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin sınırlarda vergi ayarlamalarının konusu yapılması gerektiğini öne süren tez, bu vergilerin malların fiyatına tüketim vergileri kadar yansıdığına dayanmaktadır. Şayet böyle ise, sınırlarda telâfi edilmemesi halinde, daha ziyade kazançları konu alan vergilere dayanan ülkeler uluslararası ticaret bakımından avantajsız durumda olacaklardır.

Buna karşı argümanlar ise :

- Bu vergilerin fiyatlara pek yansımadığını,
- Bu vergi nisbetlerindeki farkların bir ülkeden diğerine pek değişmediğini,
- Sınırlarda yapılacak bir telâfinin idarî bakımdan güçlükler çıkaracağını, öne sürmektedir.

Klâsik marjinal teorisine göre; marjinal hasıla ile marjinal maliyetin kesiştiği noktada fiyatla rtesekkül etmekte ve bu ilişki bir gelir vergisinin konulmasıyla etkilenmemektedir. Şayet imalâtçılar verginin konulmasından sonra fiyatı artırabiliyorlarsa, bunu verginin konulmasından evvel de mantıken yapabilirlerdi denilmektedir. Âzami kâr peşinde koşulurken, fiyatlar her çeşit vergiden müstakil olarak mümkün olan en yüksek seviyede tesbit edilmekte ve kârını maksimum kılan teşebbüs, bu kârdan bir kısmını devletin alması dolayısıyla fiyatını değiştirmekte bir menfaat görmemektedir.

Bu iddialar birçok eleştirmelere konu olmuştur. Marjinal istihsal maliyetinin fiyatı tayin etmediği, zira daha yüksek vergi yükü olan daha rantabl teşebbüslerin daha yüksek fiyatları olduğu öne sürülmüştür. Bu durum daha az etkin marjinal imalâtçılara piyasaya girme ve kalma imkânı vermemektedir. Bu durumda fiyatlar marjinal müstahsiller tarafından değil, fakat diğer müstahsiller tarafından tesbit edilmektedir.

Ampirik Etüdler ve Verginin Yansıması :

Kurumlar vergisinin yansıması üzerindeki etüdler, bu verginin ileriye yansıması üzerinde çok farklı sonuçlar vermiştir. A.B.D. de yatırılan sermayenin vergi çıktıktan sonra randımanının, kurumlar vergisi nisbeti hızla artmasına rağmen, 1920 lerden beri belirli bir şekilde sâbit kaldığını etüdler göstermiştir. Bu, verginin yansıdığını destekler mahiyettedir denilmektedir. Diğer etüdler ise aksi sonuç vermiştir. Nitekim vergi yansıması olsaydı artması gereken kârların, brüt millî hasılaya oranının sâbit kaldığı tesbit edilmiştir. Bununla beraber bu etüdlere vergi dışındaki, teknolojik gelişme nedeniyle yatırılan sermaye birimince üretimin önemli derecede artışı, savaş sonrası refah yükselmesi yüzünden kapasitesinin yüksek oranda kullanılışı, yatırımların başlangıç maliyetleri kârların ise cârî para birimleri üzerinden değerlendirilmesi gibi diğer faktörler ihmal edilmiştir.

Bu arada İngiltere'de Mackintosh'in 1950 lerde yaptığı etüd ilginçtir. Kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin fiyatlara kısmen yansıdığı, ancak vergiyi yansıtan teşebbüslerin fiyatlarının, vergiyi yansıtmayan teşebbüslerin fiyatlarından mutlaka daha yüksek olmadığı, zira maliyetlerin bu teşebbüslerde daha düşük olabileceği sonucuna varılmaktadır.

Tüketim ve kazanç vergilerinin yansıma derecesindeki farklılıklar dışında, önemli fark yansımanın çabukluğudur. Zira tüketim vergileri (hiç olmazsa bir kısmı) konulur konulmaz ileriye yansıma eğilimindedir. Şayet tersine ülkeler arasında kazanç vergilerinin yansıma derecesi bakımından büyük farklılıklar varsa, ekonomik açıdan ticarî kazanç vergilerine münhasıran uygulanacak bir akideyi doğrulamak daha güç olacaktır. Böylece ticarî kazanç vergisinin % 100 ileriye yansıdığı bir A ülkesi ve bu verginin fiyatları etkilemediği bir B ülkesi varsayımında; orijin ülke prensibinin ticarî kazançlar vergisine uygulanması, A ülkesinin ihracatının şekil değiştirmiş bir vergi ile vergilenmesi anlamına gelecektir. Halbuki aynı vergilere gönderilen ülke prensibinin uygulanması, B ülkesinin ihracatının dolambaçlı şekilde sübvansiyone edilmesi tesirini doğuracaktır. Şüphesiz mukabil etkiler ithalâta da söz konusu olacaktır.

Bu koşullar içinde, nötralite A ülkesindeki ticarî kazanç vergisinin sınırlardaki vergi ayarlamalarının konusu olabilmesini, B ülkesindeki ticarî kazanç vergisinin de telâfi edilmemesini gerektirecektir. Ancak bu, ticarî kârdan alınan verginin telâfisini doğrulamak için yeni kriterler uygulanmasını zorunlu kılacaktır. Bu kriterlerin de ne olabileceğini öngörmek zordur.

Daha önce de değindiğimiz gibi, mevcut sistem içinde telâfi edilemeyen Kurumlar Vergisinin sınırlarda telâfi konusu olabilmesi fiyatlara yansıdığı ölçüde doğrulanabilir. Bunun da, dışında Kurumlar Vergisinin gerçek yansımaları nisbetine bakarak tayin etmek güçtür. Zira bu nisbet hızlandırılmış amortisman v.s. gibi malî mekanizmalarla düşebilir. İkinci olarak her risturnun bazı ihraç kategorileri için vasatî şekilde ifade edilmesi muhtemeldir. Bu ortalamaların mahzurlu yanı, hesaplanmalarının güç oluşu ve ihracata bir sübvansiyon teşkil edip etmediklerinin tesbitindeki zorluktur. Üstelik bu ortalamalar aşağı yukarı doğru olsa bile, bazı maddeler mübalâğalı risturnlara konu olacaktır.

Nihayet Kurumlar Vergisi şayet yansımıyorsa bile, malların dış ticaret konusu olmasından ayrı olarak, sermaye hareketleri üzerinde bir etki yapacaktır. Zira sermaye, vergileme nisbetinin daha düşük olduğu ülkelere doğru yönelecektir. Bununla beraber bu nisbetler arasında büyük farkların olmadığı görülmektedir. Bazılarınca sınırlardaki ayarlamalar vasıtasıyla sermaye hareketlerinin maruz kalabileceği sapmaları düzeltmeğe mahal yoktur. Musgrave çözüm olarak, nisbetlerin yeknesak olmadığı hallerde, kazançların gelirin kaynağı ülkede uygulanan nisbetlerle değil, mukim ülkedeki nisbetlerle vergilenmesini teklif etmektedir⁴.

Diğer Vergi Kategorileri :

Esas itibariyle sınırlardaki vergi ayarlamaları üzerindeki tartışmalar, tüketim vergileri ile kurumlar vergileri üzerinde toplanmıştır. Bununla beraber kısaca diğer vergiler üzerinde de durulacaktır.

a) Şahsî gelir vergileri :

Mevcut uygulamaya göre bu vergiler sınırlarda telâfi edilmemektedir. Bu durum ciddi olarak bir itiraza uğramamaktadır. Bu belki de dolaysız vergilerin fiyatlara yansımadağı şeklindeki klâsik teorinin, şahsî

4) R. A. Musgrave "Tax Policy", Review of Economics and Statistics, mai 1964.

gelir vergisinde kurumlar vergisine nazaran daha kolay kabul edilebilmesinden gelmektedir.

b) *Diğer Dolaysız Vergiler :*

Gelir vergileri dışındaki dolaysız vergilerle fazla uğraşılmamıştır. Zira önemleri nisbeten sınırlı olup, ülkelerin çoğunda vergi gelirlerinin % 3 ünden azını teşkil etmektedirler.

Veraset ve intikâl vergilerinin fiyatlar üzerinde tesiri olmadığı şeklindeki klasik tez itiraz edilmez gibi görülmektedir. Ancak servet ve kapital vergilerinin, kurumlar vergisinin etkilerini aynen göstermesi mümkün görülmektedir.

c) *Sosyal Sigorta Aidatları :*

Bu aidatlar önemli gelir sağlamaktadır. Özellikle işverenin ödediği aidatlar, tüketim vergilerinin özelliklerini taşırlar. Dolayısıyla fiyatlar üzerine yansımaları muhtemeldir. Hicks, kısa dönemdeki etkilerinin iç fiyatları diğer ülkelerin iç fiyatlarına nazaran yükselteceği ve böylece ihracatı azaltacağı görüşündedir⁵. Diğer yandan, ek ödemeler nedeniyle ücretlilerin gelirlerinin artışı ithalâtı teşvik edebilir, ve ödemeler dengesini kritik duruma sokabilir. Buna karşılık ücret üzerinden alınan vergiler hernekaçar işverenler için özellikle tam istihdamda bir yük teşkil ederlerse de, bunların kazanç vergilerine nazaran daha az fiyatlara yansımansı olduğu görüşü hâkimdir.

Şayet işverenlerin ödediği aidatların fiyatlara büyük ölçüde yansıdığı kabul edilirse, ilk nazarda gönderilen ülke prensibinin bunlara da uygulanabileceği söylenebilir. Bununla beraber bu aidatların ayarlama konusu olması sorunu büyük münakaşalara sebebiyet vermemiştir. Zira işverenlerin bu sosyal yüklemeleri, kendilerine daha düşük ücret ödeme imkânı vermektedir. Bundan başka gönderilen ülke prensibini uygulamak da çok güçtür. Bununla beraber ödemeler bilânçosu üzerinde vergi strüktürlerinin etkisi ölçülürken, bu edimler de nazara alınmalıdır.

A.B.D. ile Avrupa'nın durumu karşılaştırılırken, Musgrave Avrupa'da bu mükellefiyetlerin daha yüksek olduğu ve telâfi edilmediği görüşündedir. Şayet bunların ücretleri düşürme etkileri olursa nötr olacakları, fakat fiyatları yükseltme etkileri olursa Avrupa'nın dezavantajlı duruma düşeceği fikrini de ayrıca ileri sürmektedir.

5) U. K. Hicks "Public Finance", (Cambridge University Press 1947).

d) *Bina ve Arazi Vergileri :*

Bu vergiler genellikle mahallî idarelere gelir sağlamaktadırlar. Ancak sınırlardaki vergi ayarlaması bakımından oldukça ilginçtirler.

Gönderilen ülke prensibi normal olarak bina ve arazi vergilerine uygulanmamasına rağmen, bunlar genellikle dolaylı vergiler gibi telâkki edilmektedirler. Malların satışı veya üretim için kullanılan gayrimenkuller vergilendiği takdirde, bu vergilerin malların fiyatlarına yansıtacağı öne sürülmektedir.

Klâsik teoriye göre bu vergilerin fiyatları etkilememesi gerekir. Zira bir binanın vergilenmesi sabit bir maliyete benzetilebilir, yoksa bir marjinal maliyet söz konusu değildir. Âzami kâr varsayımına göre; bu vergiler, marjinal maliyet ve marjinal gelir arasındaki ilişkiyi ve fiyatla vergiden evvel âzami kârı veren ve vergiden sonra da âzami kârı vermesi gereken miktar ilişkisini etkilemez.

Bununla beraber, pratikte, bu vergiler kurumlar vergisi gibi, bir noktaya kadar, teşebbüslerin değişen maliyetlerine katılan belli bir yüzde olarak nazara alınmaları nedeniyle yansımaktadırlar.

Kesin bir sonuca ulaşılamamakla beraber, hâlihazır sınırlardaki vergi ayarlama sistemi içinde; kurumlar vergisinin, işverenlerin sosyal sigorta aidatları ile teşebbüslerin gayrimenkulleri üzerinden alınan vergilerin kısmen fiyatlara yansıdığı ve sınırlarda telâfi edilmediği ölçüde ödemeler dengesinin ticarî kalemleri üzerinde olumsuz etkileri olabileceği söylenebilir. Diğer vergi kategorilerinin fiyatlara muhtemelen önemli ölçüde yansımamaları nedeniyle, aşağı yukarı nötr etkileri olması muhtemeldir.

III — ULUSLARARASI REKABET ÜZERİNE VERGİ STRÜKTÜRLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERİN ETKİSİ

Burada kurların sabit olduğu, talebin toplam elâstikiyetinin birden yüksek olduğu, yani bir devalüasyon yapıldığı takdirde ihracatta bir artma ithalâtta ise bir azalmanın söz konusu olacağı, bunların ihracat fiyatlarındaki düşme ve ithalâttaki pahalılaşıma nedeniyle ticaret hadlerindeki aleyhe dönmeyi telâfi edeceği farzedilmektedir.

Seçilen varsayım, yatırım malları için indirim taşıyan bir katma değer vergisinin kısmen veya tamamen bir diğer verginin yerini alacağıdır.

Katma değer vergisinin yerine geçeceği vergiler :

- 1 — Kurumlar vergisi (A)
- 2 — İşverenlerin ödediği sosyal güvenlik aidatları (B)
- 3 — Gerçek kişilerin gelir vergisi (C)
- 4 — Yayıllı vergi (D)
- 5 — Toplu vergi (E)

A —) Bu ihtimal, İngiltere ve A.B.D. de nazarı plânda, böyle bir reformun anayasa, eşitlik, iktisadî büyüme ve istikrar bakımından olduğu kadar uluslararası ticaret bakımından da muhtemel sonuçları üzerindeki tartışmalara sebep olmuştur. İhracata risturnun, ithalâta telâfi edici vergilerin ortaya çıkardığı uluslararası ticareti hedef alan mülâhazalar kurumlar vergisi için değil, ancak katma değer vergisi için sözkonusu olmaktadır. Bu nedenle şayet iç fiyatlar katma değer vergisine eşdeğer bir miktarda artmazsa, bu vergiyi kurumlar vergisi yerine ikame etmek ticaret dengesi için avantajlı olacaktır.

Bununla beraber bu ikamenin böyle bir etki yapacağı şüphe ile karşılanmıştır. Richardson Raporu⁶ böyle bir malî reformun aşağıdaki nedenlerle aleyhte tesirleri olacağı sonucuna varmaktadır.

a) Kurumlar vergisinin fiyatların inmesi yönünde bir yansıması müşahade edilmediği için, kurumlar vergisinin kaldırılmasının hemen bir fiyat düşüşü getireceği söylenemez.

b) Buna karşılık katma değer vergisini, teşebbüslerin iç fiyatlarda bir artış meydana getirecek tarzda yansıtmaya gayret edecekleri muhtemeldir.

c) Zaruri maddeler daha pahalı olacağı ve ücret arttırılması taleplerine yol açacağı için, fiyatlarda muhtemelen ikinci derecede yükselmeler olacaktır.

A.B.D. de varılan sonuçlar birbirini tutmamaktadır. W. Salant, Kurumlar vergisinin ileriye yansıması halinde dahi, sınırlarda telâfi edilen bir katma değer vergisinin kurumlar vergisinin yerini alması sonucunda, ödemeler dengesindeki düzelmenin zannedildiğinden daha az olacağı

6) Rapport Du Comité Sur La Taxe de Chiffre D'Affaires (Rapport Richardson) HMSO Cmnd. 2300, 1964.

kanısındadır⁷. Saydığı nedenler arasında, bir çokları ticari partönerlerinden bazılarına yardım yapan A.B.D. lerin özel durumu ile ilgili olmakla beraber, diğerleri genellikle umumî mahiyettedirler. Şöyle ki;

a) Bir yandan yeni malî rejimde, verginin artık ihracatı değil ithalâtı hedef alması, fiyat endeksleri içine ihracat malları sokulmazken ithal mallarının fiyatlarının dahil olması ve diğer yandan kurum şeklinde olmayan teşebbüslerin verginin büyük bir kısmını üstlenmeleri ve bunların nispeten yatırım mallarına nazaran tüketim mallarına daha fazla değer katmaları nedenleriyle tüketimde fiyat endeksinin yükselmesi muhtemeldir. Fiyat endeksi üzerindeki etki önemlidir. Zira ücretler genellikle bu endekse bağlanmıştır.

b) Katma değer vergisi dış ülkelerde yapılan turistik masrafları ve bazı hizmetleri etkilemeyecek ve bu görünmeyen kalemler kurumlar vergisine tabi olmayan bir sektörden geldiği ölçüde artacaktır. Bu mülâhazalar kurumlar vergisi yansımazsa dahi geçerlidir. Vergi rejimindeki değişimin net etkisi, ödemeler blânçosu için mahzurlu olacaktır.

Salant ayrıca Batı Avrupa ücretleri yükseltecek dolaylı vergilere başvurduğu ölçüde, rekabet bakımından gayri müsait durumda olacaktır, iddiasını da öne sürmüştür.

Kurum kazançları üzerinden alınan bir verginin bir satış vergisi ile ikamesi konusunda S. Shoup, kurumlar vergisinin de satış vergileri kadar ileriye yansıdığına dair tartışılan varsayım bir yana, tarih hiç bir büyük veya küçük ülkenin böyle bir ikameye gittiğini göstermemiştir, demektedir⁸. Aynı pozisyon A. J. Catt cada benimsenmiş ve böyle bir ikamenin vergi yükünün yeniden dağılımına yol açacağı ve verginin toplancı ve üreticiler tarafından değil, fakat müstehlik ve perakendecilerce taşınacağı sonucuna varmıştır⁹.

Musgrave aksi görüşte olup yatırım malları için indirim yapmayan bir katma değer vergisinin kurumlar vergisinin yerini alması halinde, ödemeler blânçosu üzerinde daha ziyade olumlu etkiler yapacağı kanısındadır¹⁰. Şayet kurumlar vergisi yansımıyorsa yatırımların rantablitesi-

7) W. Salant. Review Of Economics And Statistics, Mai 1964.

8) C. Shoup, "Indirect and Direct Taxes and their Influence on International Trade" Government Printing Office, Washington, 1964.

9) A.J. L. Catt. "A Suggested Company Tax Reform" (Document de travail no 6 du New Zealand Institute for Economic Research, 1965).

10) R. A. Musgrave (Conférence du "National Bureau Of Economic Research" et du "Brooking Institution", Princeton University Press, 1964).

nin artacağı ve bunun iç yatırımları dış yatırımlara nazaran teşvik edeceği ve kısa dönemde ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkisinin olacağı sonucuna varmaktadır. Tersine kurumlar vergisi yansırsa, ithal fiyatları iç fiyatlara nazaran artacak ve ihracattaki kâr marjı iç satışlardaki kâra nazaran yükselecek, bunun da ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkileri olacaktır. (Bu kurumlar vergisinin kaldırılmasını vergi miktarı kadar yansımaya şartıyla mümkündür.)

Şayet kurumlar vergisi yansımıyorsa, bunun yatırım malları için indirim tanıyan bir katma değer vergisi ile ikamesi yatırım rantabilitesi açısından daha olumlu etkileri olacak ve daha fazla sermaye çekecektir.

D.T. Smith, bu ikamenin kurumlar vergisi yansıdığı ölçüde ihracat mallarını rekabet bakımından daha iyi duruma getireceği düşüncesine yönelmekte ve kurumlar vergisinin sadece geniş ölçüde ileriye yansımakta kalmadığını, fakat karakteri sebebiyle piyasada fiyatları tesbit eden en etkin üreticileri de etkileyeceğini ve bu yüzden fiyatları bir katma değer vergisinden daha fazla yükselteceğini öne sürmektedir. Bununla beraber fiyatların düşmeye karşı mukavemet etme meyilleri olabileceğini ve kurumlar vergisindeki bir indirimin kısa vadede fiyatları düşürmeyeceğini muhtemel görmektedir¹¹.

Bir ikame halinde, kurumlar vergisinin fiyatın inmesindeki yansımaya derecesinin, bir katma değer vergisinin ileriye yansımaya önemli olduğu sonucu çıkarılabilir.

B —) Sınırlarda telâfi konusu yapılamayan bu aidatlardan bir kısmının, tüketim vergilerinde artış yapılarak indirilmesi, tüketim vergilerindeki artış aşırı bir fiyat yükselişi getirmediği, ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkiler yapabilir. Uygulamada hernekadar kurumlar vergileri nispetleri aşağı yukarı yeknesaksa da, işverenlerin ödedikleri sosyal sigorta aidatları bu görünüşten uzaktır. Bu aidatların yüksek olduğu ülkeler, ticaret blâncosu bakımından avantajlıdır. Yapılacak değişiklik olumlu sonuç verecektir.

C —) Klâsik yansımaya teorisine göre gerçek kişilerin gelir vergilerinin bir kısmının ikamesinin nötr bir etkisi olacaktır. Bu vergiler kurumlar vergisi ve işverenlerin sosyal sigorta ödemelerine nazaran daha az yansıdıklarından, yukarıda A ve B durumlarına nispetle bunların ika-

11) D. T. Smith. "The Value Added Tax" (Government Printing Office, Washington, 1964).

mesi daha az avantaj sağlayacaktır. Bu etkinin olumlu olup olmaması fiyat yükselişinin, katma değer vergisi miktarından daha aşağı olup olmadığını tesbite bağlı kalmaktadır.

D —) Böyle bir ikamenin ticaret bilânçosu üzerindeki etkileri:

a) Bu tip bir vergiyi uygulayan ülkelerde, sınırlardaki vergi ayarlamaları dahilinde benzeri mallar için ödenen vergiyi tamamen telâfi etmemesi halinde, vergi rejimindeki değişikliğin ticaret bilânçosu üzerinde etkisi olumlu olacaktır.

b) İstihsal malları, şelâle vergi sistemi uygulayan ülkelerde halen vergilenmektedir ve bu vergi ihracat ve ithalâtta kısmen telâfi edilebilmektedir. Yatırım malları için indirim tanıdığı bir katma değer vergisi sisteminin aynı hasılayı sağlaması için, tüketim mallarından alınan vergilerin miktarını artırmak ve bunları sınırlarda tamamen telâfi etmek gerekecektir. Bu reform tüketim mallarında aşırı bir fiyat artmasına sebep olmadıkça, ticaret bilânçosu üzerinde olumlu etki yapacaktır.

c) Vergi rejimindeki değişiklik verginin şeffaflığını ve ileriye yansımaya imkânı artıracaktır. Diğer yandan daha az saklı vergi sınırlarda telâfi edilecektir. Bu faktör küçük a ve b de zikredilen etkileri nötralize edebilir.

E —) Danimarka, İsveç ve İngiltere ile Avrupa Ekonomik Topluluğunda katma değer vergisi ve tek safhada alınan bir satış vergisinin karşılıklı avantajları üzerinde tartışmalar olmuşsa da, genellikle birinin diğeri ile ikamesinin ticaret bilânçosu üzerinde kendiliğinden bir etkisi olmayacağı kabul edilmektedir. Şayet üretim mallarının da tek safhada vergilendiği bir vergi sistemi yerine, bu mallara indirim tanıyan bir katma değer vergisi sistemi ikame edilirse, bunun ticaret bilânçosu üzerinde daha belirli bir etkisi olacaktır. Zira tek safhada alınan bir vergi sisteminde normal olarak saklı vergilerin sınırlarda telâfisi sözkonusu değildir.

Bununla beraber bu ikamenin ticaret bilânçosu üzerinde bazı olumsuz etkileri olabileceği, zira bir katma değer vergisinin tamamen yansımaya fikri ileri sürülmektedir. Bazılarınca yansımaya daha yavaş olabilmekle beraber, genellikle bu varsayım bir çok yazarca kabul edilmektedir.

Bundan başka katma değer vergisinin, ihracatçılara her ihraç edilen madde için bir iade yapmak suretiyle, satış vergilerinde verginin hiç öden-

memesinin getireceği pratik avantaja nazaran psikolojik yönden bir teşvik yapacağı da şüphelidir.

Uluslararası plânda, tüketim vergilerinde ve sınırlarda buna paralel olarak yapılan başlıca değişiklikleri üç kategoride toplayabiliriz:

- a) Tüketim vergileri nispetlerinde ve buna muvazi olarak sınırlardaki ayarlama nisbetlerinde yapılan değişiklikler,
- b) Yurt içindeki vergi nisbetlerinde bir değişiklik olmaksızın sınırlardaki vergi ayarlamalarında yapılan değişiklikler,
- c) Katma değer vergisinin, şelâle veya satış vergilerinin yerine geçmesi.

IV — TÜRKİYE'DE TÜKETİM VERGİLERİ SİSTEMİ VE SınıRLARDA YAPILAN AYARLAMALAR

1957 de yürürlüğe girmiş bulunan mevcut sistem, bazı ilk maddelere, değişmeye tabi ana maddelere, bazı hizmetlere ve tüketim safhasındaki az sayıdaki maddeye, kanuna ek listelerde yazılı nisbetlerin uygulanmasını öngörmektedir. Görüldüğü gibi istihsal vergisi konu itibariyle genel bir esasa istinat etmeyip, kanuna ekli tablolarda gösterilen maddelerle yetinilmektedir.

Vergilenir maddeler dört listede toplanmaktadır. İlk liste ilk ve aracı maddeleri, ikinci liste mamul maddeleri, üçüncü liste gıda maddeleri ile içkileri, dördüncü liste ise ilk listedeki maddelerle imal edilmiş ithal mallarını kapsamaktadır.

Kanuna ekli ilk üç tablo hem dahilde hem de ithalâta alınan istihsal vergisine tabi maddeleri, dört numaralı tablo ise yalnız ithalde alınan istihsal vergisine tabi maddeleri konu almaktadır.

İstihsal vergisinde mükerrerliğin önlenmesi, 27. madde ile tanınan ilk madde indirimiyle sağlanmaktadır.

Maddeye göre bu kanunla vergiye tabi tutulan maddeler (elektrik, hava gazı, akaryakıt hariç) istihsal vergisi ödenmek suretiyle tedarik edilerek yine bu kanunla vergiye tabi tutulmuş maddelerin imalinde ilk madde, yardımcı madde veya ambalaj maddesi olarak kullanıldığı takdirde, vergi mükerrerliğini önlemek üzere vergiye tabi nihaî mamulün satış veya emsal satış bedelinden, vergili ilk maddelerin, vergili satış

bedeline tekabül eden bir indirim yapıldıktan sonra nihai mamule ait istihsal vergisi hesabedilmektedir.

Kanunumuzun benimsediği indirim usulü, indirim nisbetinin götürü olması nedeniyle gerçek indirim nisbetinden kâh mükellef lehine, kâh aleyhine farklı olmaktadır. (Fransa ve Yunanistandakinin tersi)

Fiyat değişiklikleri takip edilip, indirim nisbetlerinden sık sık gerekli değişiklikler yapılmazsa, donmuş indirim nisbetleri nedeniyle vergi mükerrerliği doğurabilir. (İki yılda bir ilgili mercilerce gözden geçirilmesine, mükellefin başvurması halinde tetkik edilmesine rağmen)

Bunun yerine mahsup veya muaflık usulleri düşünülebilir.

Mahsup usulü, herhangi bir madde üzerinden evvelce alınan istihsal vergisinin, daha sonra hesaplanan vergiden indirilmesi usulüdür.

Muaflık usulü, istihsal vergisine tabi sınırlı müesseseye satış yapan ithalâtçı veya toptancı tüccarın, ilk maddeyi vergisiz olarak alma usulüdür.

Türkiye'de sınırlarda vergi ayarlamasıyla ilgili uygulama :

İthalatta : Gider Vergileri Kanununun 22. maddesi, kanunla vergiye tabi tutulmuş olan maddelerden ithal edilenlerin vergisini, bunları Türkiye'ye ithal edenlerin ödeyeceğini öngörmüştür.

Kanunun 1. maddesi, kanuna bağlı I, II ve III numaralı tablolarda yazılı maddelerden yabancı memleketlerde istihsal ve imal edilenlerle, IV tabloda yazılı mamüllerin Türkiye'ye ithali istihsal vergisine tâbidir.

23. maddede ise, kıymet esasına göre alınan maddelerin ithalinde istihsal vergi matrahının bunların gümrüklü değeri olduğu belirtilmiştir.

Gümrüklü değer aşağıdaki unsurlardan meydana gelmektedir:

- a) İthal edilecek eşyanın gümrük resmine esas olan kıymeti,
- b) Gümrük vergisi ve bu vergi ile birlikte hesaplanan belediye payı,
- c) Gümrük idaresine ödenen başkaca vergi ve resimler (istihsal vergisi hariç) ile mal gümrükten geçirilinceye kadar ödenen sair giderler (mal bedeli üzerinden alınan para primi veya fiyat farkı dahil)

24. maddede ise spesifik ölçü esasına göre vergilendirilecekler sayılmıştır.

Ödeme : İthalde alınan istihsal vergisi gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenmektedir.

İhracatta : 1963 tarih ve 261 sayılı kanun ve kanuna istinaden Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle ihracatta vergi iadesi düzenlenmiştir.

- a) Her ihraç malı için vergi iadesi sözkonusu olmadığı gibi,
- b) Ancak listede belirtilen mamuller ihracat iadesinden yararlanmaktadır.

İade konusu olan vergi, resim, harçlar :

- a) *Vasıtalı V.*

Dahilde alınan istihsal vergisi (elektrik, havagazı ve akaryakıtlardan alınan dahil) şeker istihlâk vergisi, gümrük vergisi, ithalde alınan istihsal vergisi, banka ve sigorta hizmetleri vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi,

- b) *Vasıtasız V.*

Ücretlerden alınan gelir vergisi.

- c) *Resimler, harçlar ve belediye hisseleri* :

İthalden alınan damga vergisi, damga resmi ve damga vergisi, tuzdan alınan tekel resmi, ispiroto ve ispiroto içkiler inhisar resmi çaydan alınan tekel resmi tütün ve mamullerinden alınan tekel resmi, harç.

Başka kanunlardaki ihracat muaflık, istisna ve ihracatla ilgili vergi iadeleri hükümleri ile 261 sayılı kanunun birlikte uygulanamayacağı da öngörülmüştür.

İhracatta vergi iadesiyle ilgili diğer kanunlar ise şunlardır:

- 6802 sayılı gider vergi K. (6-9 M.)
- 6747 " Şeker K. (16. M)
- 4250 " İspiroto ve İspiroto içkiler K. (7. M.)
- 3078 " Tuz Kanunu (34. M.)
- 5383 " Gümrük K. (23. ve 24.)
- 193 " Gelir V. K. (17. M.)
- 5422 " Kurumlar V. K. (12. M.)

İhraç ettikleri mamullere başka kanunlarda yazılı ihracat muaflik iade hükümlerinin uygulanmasını isteyenler, keyfiyeti ihraç sırasında gümrük çıkış beyannamesine yazmak suretiyle beyan ederlerse, yaptıkları ihracat için 261 sayılı kanun hükümleri uygulanmaz.

Türkiye sınırlarda vergi ayarlaması yaparken dikkati çeken başlıca hususlar şunlardır:

— Yatırım malları doğrudan vergiye tâbi olmamakla beraber bunların inşasında ve imalinde kullanılan maden ve yardımcı maddelerden istihsal vergisi alınmaktadır.

— Yurt içinde imal edilen ve yurt dışında ithal edilen malların vergi matrahları arasında farklar vardır.

— Yurt içinde imal edilen malların mükerrer vergiye tabi olmaması için tanınan ilk madde indirimi götürü olması yüzünden, gerçek miktara nazaran farklılık göstermektedir.

— Yurt içinde imal edilmeyen malların ithalât sırasında vergilendirilmesi, Müşterek Pazara girilmesi halinde Üye Devletlerce bir gümrük vergisi olarak nitelendirilebilir.

— İstihsal vergisinde ihracat muaflığı tesbit edilirken

- a) İlk yardımcı maddelerden,
- b) Ambalaj maddelerinden,
- c) Elektrik, havagazı, akaryakıt gibi kullanılan enerjiden alınan,
- d) İstihsal ile ilgili hizmetler dolayısıyla alınan,
- e) Yatırım mallarından daha önce alınmış olan vergilerin iadesi gerekir.

Sonuç olarak, Türkiye'de tüketim vergisi ilk maddeler üzerinden tek safhada alınmakla beraber, imal edilen malların gerçek vergi yüklerinin hesabında bir şelâle vergisinin ortaya çıkardığı aynı güçlükleri taşıdığı söylenebilir.