

## AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA VERGİ AHENKLEŞTİRİLMESİ (\*)

**M. Pietro NASINI**  
Avrupa Ekonomik Topluluğunda  
Vergiler Bölümü Direktörü

### I — GİRİŞ

On seneyi aşkın bir zamandan beri Avrupa Ekonomik Top'uluğunda bir vergi ahenkleştirmesi vetiresi cereyan etmektedir. Bu ahenkleştirme çabası uzun vadede altı üye devlette yâni; Almanya, Belçika, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda'da, bu devletlerin yeni iktisadî yapılarına adapte olacak bir ortak vergi politikasına erişecektir.

Bu memleketlerde yürürlükte olan vergi sistemlerinin kısa bir incelenmesi, bilhassa vergilerin mahiyetlerine göre vergi yükünün dağılımı açısından büyük farkların tesbitine yol açar.

#### Altı AET ülkesinde vergi gelirleri (toplam vergi gelirlerinin % si olarak)

Vergiler	Almanya	Fransa	İtalya	Hollanda	Belçika	Lüksem.
Dolaysız	55	42	35	61	47	59
Dolaylı	45	58	65	39	53	41
	100	100	100	100	100	100

**Kaynak :** Avrupa Toplulukları İstatistik Dergisi, 1967.

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, Hollanda ve Lüksemburg'da vergi sisteminin ağırlığı dolaysız vergiler üzerinde iken,

(\*) Bu konferans Ocak 1970 tarihinde verilmiştir.

Fransa ve bilhassa İtalya'da dolaylı vergilerin yüzdesi, dolaysız vergilerden yüksektir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu için ortak bir vergi politikası tesis edilmek isteniyorsa, altı üye memlekette dolaylı ve dolaysız vergilerde, daha şimdiden Belçika ve Federal Almanya'da mevcut bulunduğu gibi, yüzde elli - yüzde elli şeklinde âdil bir yük dağılımına varmanın arzu edileceği şüphesizdir.

Roma Andlaşması uyarınca, bu vergilere tatbik olunan farklı prensipler nazarı itibare alınınca, vergi yükleri dağılımının yakınlaştırılması meselesi daha da önem kazanır. Gerçekten, dolaylı vergiler için varış ülkesinin vergisinin uygulanması yürürlüktedir, halbuki, dolaysız vergiler için menşe ülkenin vergisinin uygulanması öngörülmüştür.

Bu durum, topluluk içi ticarete belirli bir sonuç meydana getirmektedir. Şöyle ki; konjonktürel durum, dolaysız vergilerin ihracat ürünleri fiyatlarına yansımaya imkân vermediği hallerde, dolaysız vergilerin yükü ihracatçı teşebbüslerin üstünde kalacaktır. Dolayısıyla prensip olarak, vergi sistemleri daha çok dolaylı vergilere dayanan ülkeler, vergi sistemi dolaysız vergilere dayananlarla mukayese edildiğinde, daha avantajlı durumda olacaklardır.

Bahis konusu vergi yükünün farklı bir şekilde dağılımının bu ülkelerdeki değişik iktisadî yapıya ve bilhassa fert başına düşen mevcut gelire bağlı olduğunu unutmamak gerekir. Ferd başına düşen millî gelir halihazırda üye devletlerde farklılık göstermektedir.

**Altı AET ülkesinde fert başına düşen  
Gayrisafi Millî Hâsıla  
(yıl 1967)**

Ülkeler	Milyon dolar
Federal Almanya Cumhuriyeti	2.026
Fransa	2.325
İtalya	1.279
Hollanda	1.804
Belçika	2.040
Lüksemburg	2.150

Yukarıda verdiğimiz tablo bir önceki ile karşılaştırılırsa, şu sonuç ortaya çıkmaktadır : fert başına millî gelirin en düşük olduğu

ülke (yukarıda İtalya) dolaylı vergilerin payının en yüksek olduğu ülkedir. Gerçekten fiyatların içine dahil edildikleri için tahsili daha dağılımı, ancak bu ülkelerin iktisadî yapıları ve fert başına düşen devlete önemli gelirler temin etme imkânını verirler.

Bu noktaya kadar tartıştığımız hususlardan şöyle bir sonuç çıkarabiliriz : Altı ülke arasında vergi yükünün daha âdil bir şekilde dağılımı, ancak bu ülkelerin iktisadî yapıları ve fert başına düşen millî gelirleri birbirlerine yaklaştırıldığı takdirde temin edilebilir. Bunun sebebi ise, vergi politikasının bir ülkenin siyasî ve iktisadî hayatına sıkı sıkıya bağlı olması ve bu politikanın evrimi ile devletin iktisadî ve sosyal yapılarının evrimi arasında yakın bir ilişki bulunmasıdır.

Bu meyanda toplam vergi yükünün, bir ülkenin genel politikasını aksettiren bütçe harcamalarının bir karşılığını teşkil ettiğini kaydedelim. Bu harcamalar sadece, sosyal, kültürel, askerî, v.b. politikalara değil, aynı zamanda alt - yapı politikasına (kamu yatırımları, ulaşım, enerji) ve devletin daha az önemli sektörlerle müdahale derecesine de bağlı olarak değişme gösterirler.

Diğer taraftan vergi yükünün dağılımı konusu, faaliyet sektörleri, üretim ve dağılım dalları, teşebbüs ve fertler açısından bilhassa malî âletlerin su veya bu üretim çeşidini veya ihracatı teşvik için iktisadî müdahale aracı olarak kullanılması meselesini de içine alır.

Malî âlet, gelirlerin dağılımı vasıtasıyla sosyal adalet politikası gayelerine varmak için kullanılmaktadır.

İlk bakışta gereksiz olarak görünen, genel mahiyetteki bu mülahazalar, vergi ahenkleştirilmesi alanında ve bu ahenkleştirmeyi gerçekleştirmek için uygun metodun seçiminde AET Komisyonu tarafından raslanan güçlükleri daha iyi kavrayabilmek için son derecede önemlidirler.

Bu açıdan kullanılan metodun ve AET Komisyonunun ahenkleştirme ve yapılan çalışmalarla varmak istediği amaçların incelenmesine geçmeden önce Komisyonun, Roma Andlaşmasına dayanarak bu ahenkleştirmeyi gerçekleştirmek için dayandığı hukukî araçlara bir göz atmak faydalı olacaktır kanısındayız.

## II — HUKUKİ TEMEL

Roma Andlaşmasındaki malî hükümler aynı zamanda rekabet kaidelerini ihtiva eden bölüm içinde bulunmaktadır. Bunun sebebi, Roma Andlaşması ile öngörülen iktisadî bütünleşmenin sağlıklı bir rekabet temeli üzerine inşa edilmesi gereğidir. Sağlıklı bir rekabetten anlaşılması gereken, örneğin; anlaşma ve monopol durumlarında olduğu gibi özel müdahale veya sübvansiyon ve özel malî tedbirler durumunda olduğu gibi, devletin müdahalesi ile bözülmemesi gereken bir rekabettir.

A.E.T. Komisyonunun malî alandaki amaçlarına varmak için kullanabildiği hukukî araçları daha iyi değerleyebilmede bu araçlarla ilgili olan maddeleri gözden geçirmekte fayda vardır.

### *Madde 95*

Hiç bir devlet, başka bir devletin malını, bu mallara benzer kendi millî malları üzerinden dolaylı veya dolaysız şekilde aldığı iç vergilerden daha ağır bir vergi ile dolaylı veya dolaysız bir şekilde vergileyemez.

Diğer taraftan, hiç bir üye devlet başka üye devletlerin malını dolaylı olarak iç üretimi korumak amacıyla konulan iç vergilerle vergilendiremez.

Üye devletler, iş bu andlaşmanın yürürlüğe giriş tarihinde mevcut olan ve yukarıdaki kaidelere aykırı olan hükümleri en geç ikinci aşamanın başına kadar bertaraf veya tashih ederler.

### *Madde 96*

Üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler, taşıdıkları dolaylı veya dolaysız iç vergilerden daha yüksek hiç bir vergi iadesinden faydalanamazlar.

### *Madde 97*

Birikici karakterli muamele vergisi uygulayan devletler madde 95 ve 96 da öngörülen prensiplere aykırı düşmemek kaydıyla, ithalatta uyguladıkları iç vergilerle ve ihracatta uyguladıkları vergi ia-

delerinde beher ürün veya ürün grupları için ortalama oranlar tesbit edebilirler.

Bir üye devlet tarafından tesbit edilen ortalama oranlar yukarıda belirtilen prensiplere uygun değilse Komisyon bahis konusu devlete uygun direktif ve kararları iletir.

#### *Madde 98*

Muamele vergileri dışındaki özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilerle ilişkin istisnalar, ihracatta vergi iadesi ve üye devlet menşeli ithalatta telâfi edici vergiler; komisyonun teklifi üzerine Konsey tarafından yeterli çoğunlukla, sınırlı bir süre için bu tedbirlerle ilgili icazette bulunmadıkça tesis edilemez.

#### *Madde 99*

Komisyon muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve üye devletlerarası ticarete uygulanacak telâfi tedbirleri dahil olmak üzere diğer vasıtalı vergilerle ilgili olarak üye devletlerin fark'ı mevzuatlarını ortak pazarın çıkarlarına uygun bir tarzda ahenkleştirmeleri bakımından inceler.

Komisyon, 100 ve 101. maddelerdeki hükümlerin önyargısı altında kalmadan ittifakla kabul edilmek üzere Konsey'e tekliflerde bulunur.

Bu maddelerin incelenmesi sonucunda, 98. maddedeki bölümler haricinde diğer maddelerin sadece dolaylı vergilerle ilişkisi olduğu müşahade edilebilir.

Bu durum Roma Andlaşmasındaki tarafların büyük çapta GATT andlaşmasının malî hükümlerinden esinlenmiş oldukları ve dolaylı vergilerin direkt olarak malları vergilendirdikleri ve böylece uluslararası mübadeleleri etkiledikleri hususları ile açıklanabilir.

Malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımı, sağlanması gereken en önemli sorunlardan biri olduğundan, Roma Andlaşmasındaki tarafların, yerli ve aynı mahiyette ithal malları arasında dolaylı vergi uygulanması bakımından malî ayrıcalık yaratacak bütün hükümlerin kaldırılması konusu ile özellikle ilgilenmiş olmaları şüphesizdir.

Öte yandan halihazırda mevcut olan sistemlerin birarada uygulanmakta olması üyelerarası mübadelede rekabet tarafsızlığını bozabilecek bir durum arzettiğinden Roma Andlaşmasındaki taraflar 99. Maddede dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesini öngören hükümlerin icrasına matuf özel görevi Komisyona vermişlerdir.

İhracatta vergi iadesi ile ilgili kısıtlama hükümlerini ihtiva eden 98. Maddede ve üye devletlerin "mükerrer vergilemeden kaçınmak için çok taraflı bir konvansiyon hazırlamak amacı ile aralarında bir fikir danışmasına gidebilmelerini" diğer hükümler arasında zikredilen 220. madde hariç tutulursa, dolaysız vergilerle ilgili hiç bir hüküm andlaşmada yer almamıştır.

Özel hükümlerin mevcut bulunmamasına rağmen Andlaşmanın, araçları öngörmediği ve dolaysız vergiler alanında Komisyona girişim yapma olanağını sağlamadığı sonucuna varılamaz. Gerçekten bu vergi kategorisine girişimler, veya ortak pazarın işlemesi üzerinde doğrudan etkiye sahip hukukî, düzenleyici idarî hükümlerin yaklaştırılması ile ilgili 100. maddedeki hükümler uygulanabilirler. Komisyon, bu madde uyarınca mevcut bulunan ayrıcalıkları ortadan kaldıracak karaktere sahip tedbirleri Konseye sunmak ve yeni hükümlerin benimsenmesinden veya yürürlükte olan hükümlerin değiştirilmesinden doğacak olan ayrıcalıklardan sakınmakla görevlendirilmiştir.

100. maddenin dolaysız vergilere uygulanabilirliği üzerinde şüphe etmemek gerekir. 100. madde genel karakterli bir norm olduğundan Roma Andlaşmasındaki bütün ilgi alanları bu maddenin uygulanma alanının dışına çıkamaz, kaldı ki, dolaylı vergiler alanında ahenkleştirme ile ilgili olarak 99. madde, 100. maddeye atıf gözönünde tutulursa vergileme alanında bunun daha da bariz olduğu ortaya çıkar. Dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesine matuf imkânları incelemek için icra görevini haiz olan Komisyona açık bir daveti ihtiva eden 99. maddeden farklı olarak 100. madde yaklaştırılması gereken hukukî, idarî hükümlerin ortak pazarın işleyişi üzerinde doğrudan bir etkisi olması gerekliliğini temel bir kısıtlama olarak ortaya koymaktadır.

Topluluk içi mübadeleye nisbî bir tarzda etkide bulunsalar bile dolaysız vergilerin ekonominin diğer sektörleri, örneğin; sermaye ha-

rekette olduğu gibi yatırım'ların yerinin seçilmesinde de önemli bir etkiye bulunurlar.

Bu meseleden dolayı AET Komisyonu bu vergileri bir yana bırakamazdı. Böylece bu alanda, Andlaşmanın ruhuna ve varılması gereken amaçlara dayanarak, bir ahenkleştirme çabasına girişmeyi gerekli saymıştır.

### III — VARILACAK HEDEFLER

Roma Andlaşmasının ruhuna ve maksadına göre ulaşılması gereken hedefler nelerdir? Bu hedefler, *Altı üye devletin ekonomilerinin entegrasyonu*" gibi tek bir cümlede özetlenebilir.

Bu entegrasyon coğrafi şartlarında olduğu gibi ,tarihî sebeplerle de biri diğerinden farklı olan, altı ülkenin ekonomik yapılarının tedricen yakınlaştırılmasından sonra gerçekleştirilebilir.

Roma Andlaşmasının birçok hükümleri gereğince, gerçekleştirmek üzere olan ekonomik yapıların tedricen bütünleşmesi, bu yapılar üzerinde ağır basan ve altı ülkede farklı olan mevzuatların benzer bir yakınlaştırılmasıyla bağımlı olmak zorundadır.

Raporun giriş kısmında belirtildiği gibi, bu mevzuatlar arasında malî mahiyette olanlar, ülkenin malî politikası ile iktisat politikası arasında çok sıkı bağlar bulunduğundan özel bir önem taşırlar.

Diyebiliriz ki, AET Komisyonunda ele alınan Altı Ülkenin vergi ahenkleştirmesi bizzat bir amaç olarak değil, aşağıda özetlendiği gibi belirli hedeflere varmada bir araç olarak kabul edilmiştir :

1) İlk olarak ,üye ülkeler arası ticarete tarafsız rekabeti sağlamak ve bununla üye ülkelerin mevzuatlarında yer alan ve mahiyetini her ülkenin çok farklı tarihî, psikolojik özelliklerinde bulan vergi ayrıcalıklarını kaldırmaktır. Gerçekten, sağlıklı, bir rekabet, ekonomik bütünleşmenin dayanmak zorunda olduğu bir destektir ve bundan dolayı vergi tedbirleriyle bozulmaması gerekir.

2) Bunu takiben, Roma Andlaşmasıyla öngörülen, Topluluğun muhtelif politikalarının yâni; tarım politikası, ulaştırma ,para, ti-

caret v.b. derece derece gerçekleşmesini mümkün kılmaktadır. Gerçekten, bu politikaların gerçekleşmesi için girişilen çalışmalarda bunların tüm olarak gerçekleşemediği görülmüş, aynı zamanda bu politikalarla ilgili vergi hükümlerinin uyumu yapılamamıştır.

3) Son olarak, uzun dönemde; malların, hizmetlerin, kişilerin serbest dolaşımı ve sermayenin sağlanabildiği, bir iç pazarın bütün özelliklerine sahip olabilen hakikî bir ortak pazarın gerçekleşmesini mümkün kılmaktır. Bu tek pazarın gerçekleşmesi için, üye ülkeler arasında ticaretteki gümrük vergilerinin kaldırılması yeterli olmayıp aynı zamanda aralarında vergilemenin de bulunduğu, sınırlarda öngörülen diğer bütün formalitelerin kaldırılması gerekir. Diğer bir deyişle, sadece gümrük sınırlarının kaldırılması değil, vergi sınırlarının da kaldırılması yolunu uygulamak gerekmektedir.

Bu hedefleri dikkate alarak, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu, hakikî bir topluluk vergi politikası gerçekleştirmek amacıyla, dolaylı vergiler alanında olduğu kadar dolaysız vergiler için de bir çok çalışmalara girmiştir.

#### IV — KULLANILACAK METODLAR

Bir topluluk vergi politikasını gerçekleştirmek için birçok metodlar uygulanabilir.

Bunlardan ilki, dolaylı ve dolaysız vergileri kapsamına alan, ideal bir vergi sistemi esasına dayanan ve AET'nin karar organı olan Bakanlar Konseyinin onayından geçen usuldür. Teorik bir sistemi dikkate almak hemen hemen imkânsız olduğundan, böyle bir metodun gerçek dışı olduğu derhal farkedilir. Teknik yönden rasyonel olsa bile, Altı ülkenin yapılarının çok farklı olmasından dolayı pratikte uygulanması çok güç olacaktır. Bu sistem bir veya iki ülkeye uygulanabilirse de tümüne uygulanamaz. Bundan dolayı bu imkân saf dışı bırakılmıştır.

Bunun üzerine, ekonominin muhtelif branşları için vergi yükü ahenkleştirilmesi düşünülmüştür. Bu durumda, herşeyden evvel dolaylı ve dolaysız vergiler için bu yükün hesaplanması ve ondan sonra karşılaştırılması yapılmalıdır.



Bu yük, ülkelerin ekonomik yapılarındaki farklılıklardan dolayı bir ülkeden diğerine değişmektedir : Uygulama güçlükleri özellikle kendini dolaysız vergilerin hesabında göstermektedir. Bundan dolayı, bu metod da kabul edilmemiştir.

Bunun üzerine, her verginin, Ortak Pazarın iyi işleminde önemli olduğu ölçüde, tek tek pragmatik bir şekilde tetkik edilmesi uygun görüldü.

Bundan dolayı, özellikle malların serbest dolaşımına etkisi olan dolaylı vergilerle işe başlandı.

Roma Andlaşması, gümrük duvarlarının kaldırılmasıyla ilgili kesin hükümleri kapsadığından, Komisyon, gümrük vergilerinin derreceli indirimini, dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesini ele almayı, gümrük birliği gerçekleştiği gün malların serbest dolaşımını engelleyecek bu vergilerden, sakınmak için uygun bulmuştur. Bunlar arasında geniş uygulama alanı sebebiyle, ticarete daha fazla etkisi olan muamele vergilerine öncelik tanımada görüş birliğine varılmıştır. Muamele vergilerinden sonra ahenkleştirmek amacıyla diğer dolaylı vergilerin incelenmesine geçildi.

Vergileme alanında yapılan bu gayretlere, halen gerçekleştirilen gelişmelere rağmen kabul etmek gerekir ki, bu vergilerin tümünün ahenkleştirilmesi henüz gerçekleşmemiş ve bunun sonucunda 1.7.1968 den itibaren gümrük birliği gerçekleşmiş olmasına rağmen, bu vergiler halen belli bir ölçüde, Topluluk içi ticareti engellemektedirler.

Böylece bu vergiler için düşünülen ahenkleştirme vetiresi, ilk aşamada, strüktürlerin yakınlaşmasını ve ikinci aşamada da, üye ülkeler arası sınırların kaldırılmasını, dolayısıyla tek bir pazar özelliklerini taşıyan bir pazarın gerçekleşmesini sağlayacak olan vergi oranlarındaki ahenkleştirmeyi öngörmektedir.

Ayrıca unutmamak gerekir ki, malların serbest dolaşımı varılacak tek hedef değildir. Kişilerin, sermayenin, hizmetlerin serbest dolaşımı da aynı şekilde önemlidir ve bundan dolayı bu serbestiyi gerçekleştirmek için özel bir etkiye sahip olan dolaysız vergilerin ahenkleştirilmesine girilmiştir.

Aynı şekilde, bu alanda muhtelif vergilerin karşılaştırmalı bir incelenmesi yoluna gidildi, fakat, özellikle sermayenin dolaşımını

ve yatırımların yerleşimini etkileyebilen, kurumlar vergisi üzerine eğilindi. Bilhassa, Üye Devletlerin genel ekonomi politikalarıyla bu vergilerin sıkı bağılılığı olması, bu alandaki çalışmalarını fazla ilerletmemiştir.

Kişilerin serbestçe dolaşımını sağlamada etkisi çok zayıf olan şahsî gelir vergisinin yakınlştırılması ile ilgili çalışmalar henüz gerekli görülmemektedir. Kişilerin serbest dolaşımında daha çok başka etkenler rol oynamaktadır.

Bu deneysel metodu takip ederek, gerçek bir topluluk vergi politikası tesis edebilmek için dolaylı ve dolaysız vergileme alanında birçok çalışmalara girişilmiştir.

#### V — DOLAYLI VERGİLER

Buraya kadar görüldüğü gibi, Komisyon dolaylı vergiler konusunda mevcut meselelere Roma Andlaşmasının öngördüğü şekilde öncelik tanıyan bir karakter vermiştir. Gerçekten 99. maddeye göre, bu konuda Komisyona kesin bir görev verilmektedir.

Bu önceliğin sebebi açıktır : maliyet fiyatları üzerinde dolaylı vergilerin derhal etkisini göstermesinden dolayı uluslararası ticarete de doğrudan doğruya yansımaktadır. Şayet dolaylı vergilerin uygulanması hatalı olursa, bunlar gümrük duvarlarının kaldırılmasından doğacak olumlu sonuçları ortadan kaldırıp rekabette ciddi distorsiyonlara sebep olabilirler.

Böylece, malların uluslararası mübadelesinde halen kullanılmakta olan metod; varış ülkesinde vergilendirme prensibini gerçekleştirmek için ihraç ülkesinde malları, vergi iadesi veya ihraç muafılığı yoluyla bütün vergilerden arındırmaktan ibarettir. Bu iadeler çok yüksek tutulduğu ve verginin fiilî yansımaları aştığı zaman ihracata sübvansiyon verilmiş gibi etki yaparlar.

Diğer taraftan mallar sınırlarda ithalâtçı ülkeler tarafından te-lâfi edici bir vergiyle vergilendirileceklerdir. Şayet bu vergiler çok yüksek olursa bir gümrük vergisi gibi etki yaparlar.

“Varış ülkesinde vergileme” denilen, bu metodun uygulanması “vergi sınırlarının” varlığını farzeder ve bu, ön şartı teşkil eder.

Teknik bakımdan telâfi edici vergilerin uygulanması, mahiyetleri ve onları düzenleyen mevzuat farklı olsa bile, öngörülen şekillere göre gümrük vergileriyle yapılır. Bu metod, uluslararası uygulama ve GATT nizamlarına göre tesis edilmiştir. Bu arada ayrıca ilâve etmek gerekir ki, bir tarafta dolaysız vergiler için sınırlarda vergi düzenlemelerinde uygulanan prensip, kısa bir süre önce aralarında A.B.D. nin de bulunduğu bazı ülkeler tarafından GATT çerçevesinde açık bir şekilde tanınmıştır. Halihazırda Cenevre'de yapılacak tartışmaların sonucunu söylemek imkânsız olsa bile, Topuluğun halen uygulanan prensipleri koruması gerektiğinden şüphe etmemelidir.

Gerçekten dolaylı vergilerde, ithalât ve ihracatta telâfi rejimi itirazlara yolaçabilir, onların, ürünlere yansımalarının tam olarak saptanmasının teknik bakımdan imkânsız olması sebebiyle dolaysız vergilerde bu rejime giriş uluslararası ticaretle ilgili pek çok karışıklıklara sebep olabilir. Diğer taraftan, dolaylı vergilerde yükün yansıdığı farzedilen iç tüketim vergisi olma özelliğinden dolayı, sınırlarda telâfinin iyi tesis edilmesi itirazları güçleştirir.

Yapıları ve özel hedefleri, topluluk çalışmalarını farklı bir şekilde etkilediğinden dolayı, genel ve özel tüketim vergileri ile diğer dolaylı vergiler arasında şöyle bir ayırım yapmanın mümkün olduğu söylenebilir :

— Muamele vergileri, tüketimden alınan genel ve global bir vergidir ve bir malın satışı veya bir hizmetin yapılmasıyla ifade edilen tüm ekonomik işlemlere uygulanır;

— Buna karşılık özel tüketim vergileri, belli bir ürünün imâli anında tahsil edilen veya tüketimi esnasında alınan özel vergilerdir.

— Diğer dolaylı vergiler, sermaye hareketlerini, sigorta anlaşmalarını v.b. vergilendirir. Bu vergiler doğrudan doğruya rekabeti etkilemezler; fakat armonize edilmedikleri zaman uygulandıkları kesimlerde Topluluk politikasının dengeli gelişimini frenleyebilirler.

#### 1) Muamele vergileri

Altı ülkeden beşi, Roma Andlaşmasının yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1958 de, birikici karakterli muamele vergisi olan çe'âle sistemini

uyguluyordu. Şelâle vergisi sisteminin özelliği, üretim ve dağıtımın her safhasında vergi, malın toplam kıymeti üstünden alındığından kümülâtif bir etkiye sahip olmasıdır. Bu şekilde vergi, daha önce vergilenmiş bir malın fiyatının unsurlarını vergilendirir ve sistemi kümülâtif etkili yapan husus budur. Ürün üzerinde verginin nihaî yansıması, üretim ve dağıtım sürecinin uzunluğuna göre farklı olur ve hiç bir zaman tam olarak bilinemez.

Katma değer vergisinin özelliği, her satıcının yaptığı muameleler üzerinden, alışlarda ödediği ağır vergiyi, maliyeye ödenen vergi tutarından indirebilmesidir. Bu şekilde her ekonomik ajan ancak, satınalma fiyatıyla malın üst fiyatı arasındaki bir parçaya uygulanan vergiyi ödemektedir. Yani katma değer, bu sistem sayesinde ürün birçok aşamalardan geçse bile tamamlanmış ürün üstündeki nihaî vergi, kanunla saptanmış; nihaî fiyata uygulanan vergi oranıyla uyum halinde olacak, üretim ve dağıtım süreci uzun olsa bile daima aynı oranda kalacaktır.

Sakıncası daha büyük olan sistem, şelâle sistemidir; buna karşılık katma değer vergisi sistemi tarafsız olarak kabul edilebilir.

Gerçekten, şelâle sistemiyle muamelelerin vergilendirilmesi, sınırlarda telâfi tedbirlerinin uygulanmasını gerektirir. Bu, bilindiği gibi Roma Andlaşmasının 97. maddesine göre, ürün içinde tam olarak hesaplanamayan vergiler için ortalama hadlerin uygulanmasıdır. Ve bu durum uygulamada, bilhassa bütünleşmiş teşebbüslerin gerçekleştirdiği ihracatta, ihracata prim tesis edilebilir veya ithalâtın dolaylı olarak korunması sözkonusu olduğundan telâfi edici vergi, benzer yerli ürünlere konan verginin fiili yansımasından daha yüksek bir oranda saptandığı zaman meydana gelebilir.

Esasen kesinlikle tesbit edilemeyen telâfi miktarının tam olarak hesaplandığı farzedilse bile, üye devletler için bu tedbirleri istismar etme olanağı ortaya çıkar, böyle suistimallerden doğan sonuçları kesinlikle değerlendirme olanaksız olduğundan, ekonomik ajanlar için; uluslararası ticaretin konusu olan üretim fiyatlarının saptanmasında devamlı bir belirsizlik kaynağı meydana getirir.

Ayrıca böyle tedbirlerin uygulanmasından, bu bütünleşmiş teşebbüsler, üstünlük elde etmekte ve çoğu zaman iktisaden arzu edilmediği halde de merkezleşmeye bir teşvik olmaktadır.

Diğer taraftan malların fiilen serbest dolaşımını gerçekleştirmek için ulaşılmaya gereken en önemli hedeflerden biri olan vergi hudutlarının kaldırılmasında, telâfi edici tedbirlerin muhafazasının uluslararası ticareti engelleyeceği unutulmamalıdır.

Sınırlarda telâfi edici tedbirlerin uygulanmasında ortaya çıkan mahzurlara çare bulmak için, Komisyon, Bakanlar Konseyi tarafından 30 Nisan 1967 de kabul edilen basit bir hesaplama metodunu hazırlamaya girişti.

Fakat, Komisyon daha başlangıçta, sadece şelâle sistemiyle alınan bir muamele vergisinin, daha tarafsız bir sistem ile yer değiştirmesi halinde yukarıdaki mahzurları elimine edebileceğini anladı. Ve bundan dolayı, üye devletler uzmanlarıyla işbirliği yaparak bu olanağı incelemeye başladı.

Bu yöndeki çalışmalar, Komisyonda işaret edildiği gibi, üye devletlerde ortak bir katma değer vergisi sistemine başlangıç için Bakanlar Konseyine somut tekliflerde bulunurken gösterilmiştir. Gerçekten sadece bu sistem, birinci aşamada verginin tarafsızlığını ve Roma Andlaşmasının 97. maddesinde öngörülen götürü uygulamanın sakıncalarını ortadan kaldırarak 95. ve 96. maddelerin doğru uygulanmasını ve ikinci aşamada vergi hudutlarının kaldırılması olanağını garanti edebilmektedir.

Muamele vergileri hakkındaki direktifin ilk projesi, Kasım 1962 de konseye aktarılmıştır.

Bir "kanun çerçevesi" (de loi cadre) özelliğinde olan ve ortak bir K.D.V. sisteminin uygulanma şekillerini ve yapılarını içine alan bu projeyi, 1965 yılında sunulan bir ikincisi takip etti.

Sonucu olarak, direktifin her iki projesi de 11 Nisan 1967 de Topluluk Bakanlar Konseyi tarafından kabul edildi. Devletlerin muamele vergileri sistemlerini topluluğun bu ortak sistemiyle değiştirmeleri için mutabık kalınan süre 1 Ocak 1970 olarak saptanmıştır. Almanya ve Hollanda, katma değer vergisini ihdas ederek iki direktifte belirtilen mükellefiyetlerini, Almanya 1 Ocak 1968, diğeri 1 Ocak 1969 dan beri tamamlamışlardır. Esasen K.D.V. sistemini uygulamakta olan Fransa, muamele vergilerini 1 Ocak 1968 den itibaren, ortak sisteme geniş ölçüde uydurarak genelleştirmiştir.

Luksemburg, bu sisteme 1 Ocak 1970 de girecek, buna karşılık Belçika konjonktürel, İtalya teknik sebeplerden dolayı sırasıyla 1 Ocak 1971 ve 1 Ocak 1972 tarihlerinde girmeyi istemişlerdir.

K.D.V. nin tarım sektöründe uygulanma şekillerini kapsayan üçüncü direktif ki, prensip olarak 1 Ocak 1970 den önce uygulanması gerekir, 11 Nisan 1968 de Konseye sunulmuştur ve şimdiye kadar tasdik edilmiş olması gerekir. Nihayet, direktifin diğer hükümleri daha sonraki bir aşamanın düzenlenmesinde üç direktif tarafından öngörülmüş olan bazı noktaları düzenlemek için incelenme halindedir.

Birinci direktif, verginin bir tüketim vergisi olmasını belirleyerek esas özelliklerini ortaya koyar. Bu, bir taraftan teşebbüslerden alınan brüt bir kazanç vergisi olmadığını ve diğer taraftan verginin üretim veya dağıtım sürecinin herhangi bir safhasında bir defada alınan bir verginin ekonomik inikâsına sahip olduğunu gösterir.

Parça parça ödemek suretiyle verginin tahsil edilmesi, bir tahsil metodu olarak, verginin diğer bir özelliğini teşkil eder. Böylece, K.D.V. üretim ve dağıtım sürecinin, bütün aşamalarında, her aşamada üretime eklenen değer üstünden, ödeme gerçekleştiği parça parça tahsil edilen bir tüketim vergisi olarak kalmaktadır. Prensip olarak topluluğun katma değer vergisi, perakende safhası dahil, bu safhaya kadar uygulanmaktadır : bununla beraber, üye devletler vergi hudutlarının kaldırılmasını beklerken, bu vergilerin toptan ticaret safhasına uygulanmasını sınırlamada, önceden Komisyonun fikrini almak kaydıyla, geçici olarak toptan ticaret safhasından sonraki safhalara, otonom tamamlayıcı bir vergi uygulamak olanağına sahiptirler. Aynı direktifte, vergi sınırlarının kaldırılmasına varacak, K.D.V. nin ne şekli'nde ve ne zaman ahenkleştirileceğini belirtmek için Komisyon, Konseye teklifler getirmekle görevlendirildi.

*İkinci direktif*, Avrupa Katma Değer Vergisinin uygulanma şekillerini ihdas etti ve bu verginin hukukî yapısını tanımladı. Yukarıda hatırlatıldığı gibi, katma değer vergisi sistemi, mükelleflere alışlarda ödenen vergileri, satışlarda ödedikleri vergiden indirebilme olanağını sağlamaktadır. İndirimler tam yapılır : bazı istisnalar dışında, indirimler bütün mal alımlarında (yatırım malları

dahil) ve hizmetlerde uygulanmış olan katma değer vergisini taşır. Ayrıca indirimler global bir şekilde ve derhal yapılır. Yani, bildirim süresi içinde, satın alınan mal faturalarında görünen katma değer vergisi tutarının bütünü için yapılır. Mükelleflerin satışları üzerinden ödedikleri vergiyi ve ilk madde, talı madde v.b. alımlarında yüklenilmiş olan vergiyi açık bir şekilde gösterebilmek için teferuatlı bir muhasebeye sahip olmaları zorunludur. Bu muhasebe, esasına göre, ilgililer, beyannamenin verildiği anda ödenmesi gereken vergi borcunun hesabı için gerekli bütün vergileri ihtiva eden bir beyanname vermekle hükümlüdürler. İkinci direktif ayrıca;

- a) vergi mükellefi,
- b) vergiye tâbi işlemler,
- c) vergiyi doğuran olay,
- d) ithalât,
- e) matrah

mefhumlarını tanımlamıştır.

Yeni verginin oranları, vergi sınırları kaldırılmaya kadar üye devletlerin takdirine bırakılmıştır. İthalâta uygulanan vergi oranı, aynı malın satışında ülke içinde uygulanan oranla uyumlu olmak zorundadır.

*Üçüncü direktifle*, ilk olarak tarım sektörünün, K.D.V. uygulama alanı içinde kalması gerektiği dikkate alınmıştır. Esasen, bildiği gibi bütün ülkelerde bu sektör için yürürlükte olan özel bir rejim vardır. Direktife eklenen bir listede belirtilen tarım ürünlerinin, bundan böyle altı üye ülkede aynı olacak indirimli bir tarife-ye tâbi olması öngörülmüştür. Ortak bir oranın uygulanması, ortak tarım politikası çerçevesinde bu ürün için daha önce saptanmış fiyatlarından, üye ülkelerde uygulanan farklı K.D.V. oranları sebebiyle değişikliğe uğramasından sakınmak için zorunlu görülmüştür. Gerçekten bu çiftçiler tarafından gerçekleştirilen tarım ürünlerinin satışında, alıcılar bir satınalma belgesi düzenlemekle yükümlüdürler. Bu belge üstünde satın alınan ürünün kıymeti, çiftçiye K.D.V. nin götürü olarak ödenebilmesi için (gübre, âlet, v.b.) belirtilmelidir. Satılanlar, bu ürünleri başkasına sattıkları zaman, bu satış üzerinden maliyeye ödeyecekleri vergi borcundan, çiftçilere ödenen götürü vergiyi indirebileceklerdir. Her ülke, bu götürü oranı en

uygun ölçüde saptayabilecek ancak, saptanan bu oranın çiftçileri, üretimi mükemmelleştirmeye teşvik edecek şekilde olması ve böylece normal K.D.V. rejimine geçebilmek için çok yüksek tutulması temenni edilir.

1967 yılının sonunda, Bakanlar Konseyine sunulan bu direktif, üye devletlerin sükûtle geçıştirmeleri sebebiyle henüz onaydan geçmemiştir.

İşaret etmek gerekir ki, katma değer vergisinin, altı ülkede ihdası, vergi sınırlarının kaldırılması için yeterli bir unsur değildir. Veya, Birinci Direktifin 4. maddesi uyarınca, vergi sınırlarının kaldırılması için Komisyon tekliflerini Konseye getirmelidir. Gerçekten birikici olmayan bir vergileme esasına dayanan yapılarıdaki uyumlaştırma, götürü olarak sınırlarda hesaplanan vergi iadeleri ve telâfi vergilerinin sakıncalarını elimine eder ve bunun sonucunda ihracatta vergi iadesi ve ithalâtın vergilendirilmesi prensibini ortadan kaldırmaz, fakat kontrol edilemeyen suistimalleri hedef alır. Çok geniş anlamda vergi sınırlarının kaldırılması, malların bir ülkeden diğerine geçişinde fiskal sonuçlar ortaya koymamasıdır: mallar millî topraklardan vergisi fiyatına dahil bir şekilde ihraç olunacak ve bu şartlarda muafiyet ve vergi iadeleri veya telâfi edici vergilerden bahsetmenin pek anlamı olmayacaktır.

Meselenin güçlüklerini bu şekilde dikkate alırken, Komisyon daha sonraki aşamalarda işleme öngörülen, sırayla bir seri teklifleri hazırlama çalışmaları içine girmiştir.

Vergi sınırlarının kaldırılmasını gerçekleştirmek için, halen altı üye ülkede yürürlükte bulunan K.D.V. oranlarında belli bir uyumlaştırmaya gitmek zorunludur.

Gerçekten, muamele vergilerinde millî oranlar arasındaki farklar, topluluk düzeyinde, teşebbüslerde rekabet tarafsızlığında ve altı ülkede sınırlarda kontrollerin kaldırılmasında bir engel meydana getirmektedir. Gerçekten bu farklılıklar, verginin tüketiciye satış fiyatıyla yansımaları ortadan kaldırmaz. Arz ve talep kanununa göre, belli bir sektör için, üye ülkelerdeki üreticilerden en düşük oranları uygulayanlar kendi mallarına olan öncelikle talep artışından yararlanacaklar ve bundan dolayı uluslararası rekabette daha iyi bir durumda bulunacaklardır. Bundan başka, oranlarda



ahenkleştirmenin bulunmaması halinde, sınırlarda kontroller kaldırıldığı zaman, şu veya bu üye devlette hissedilir derecede az vergilendirilmiş ürünler için trafik gelişeceğinden korkulmalıdır. Bundan dolayı, vergi oranlarında etkili bir yakınlaşmanın zaman içinde gittikçe artarak yapılması öngörülmüştür. Komisyon, müsamaha edilebilecek belli bir limiti aşmayan farklılıklar için tam bir ahenkleştirmenin zorunlu olmadığını düşünmektedir.

Bundan dolayı, millî sınırların dışında da millî topraklarda muamelelere uygulandığı şekilde bir katma değer vergisi sisteminin uygulanması düşünülmüştür. Şu halde, bu, ihracatta vergi iadelelerini ve üye ülkeler arasında malların mübadelesinde ithalât vergilerini kaldırmayı getirmektedir. Millî plânda uygulanan sistemle analogi yoluyla ihracat ürünü, ihracatçı ülkede vergilendirilmiş oluyor. İthalâtçıların, ihracatçılar tarafından kendilerine fatura edilen vergiyi, satışlarında ödemek zorunda oldukları vergiden indirme olanına sahip olmalarıyla bu durum gerçekleşir. K.D.V. gelirlerini tüketici ülkeye izafe etmek için, üye devletler arasında alınması zorunlu malî tavizleri mümkün kılacak bir kliring sistemi kurulabilir.

Üye devletler arasında sınırlardaki bu kontrolleri ortadan kaldırmak için, diğer tüketim vergilerinde ve özellikle özel tüketim vergilerinde ileri bir ahenkleştirme zorunluluğu aşikârdır.

## 2) Özel tüketim vergileri

Böylece tesbit ettiğimiz, malların serbest dolaşımını sağlamada, gerekli şart olan vergi hudutlarını kaldırmak için, sınırlarda tahsil edilen bütün vergilerin, yâni; sadece genel muamele vergileri değil, özel tüketim vergilerinin de kaldırılmasıdır. Gerçekten, sınırlarda özel tüketim vergilerinin bütün tahsilâtının ve kontrollerinin kaldırılması ve malların bu vergiler bakımından bir iç pazarda olduğu gibi, ortak bir pazar bünyesinde dolaşacak şekilde olması, sınırlardaki bu tahsilât ve kontrolün özel tüketim vergileri için muhafaza edilip edilmemesinin ne gibi bir yararı olacaktır? Vergi sınırlarının kaldırılması, vergi bakımından ancak, global olarak düşünülebilen bir işlemdir. Makul sebepler olsa bile, zaman içinde aralıklı olarak yürütülmesi uygun olur.

Şu halde, özel tüketim vergilerinin armonizasyon sebeplerinden biri de muamele vergilerinde olduğu gibi, vergi sınırlarının kaldırılmasını mümkün kılmasıdır. Bundan başka, muamele vergilerinde olduğu gibi ve aynı sebeplerle özel tüketim vergileri alanında vergi sınırlarının kaldırılması bir taraftan bu vergilerin oranlarının yakınlştırılmasıyla gerçekleştirilebileceğini, diğer taraftan özel tüketim vergilerinin yapısal uyumlaştırmasının bir önceki aşamada ve zorunlu olan oranların ahenkleştirilmesiyle tesis edileceğini kabul etmek gerekir. Bundan dolayı, vergi hudutlarının derhal kaldırılması düşünülmüş olmasa dahi, şimdiden yapılardaki bu ahenkleşmeyi gerçekleştirerek onu hazırlamak uygun olur.

Bununla beraber, bu nihai amacın gerçekleşmesi için özel tüketim vergilerinin ahenkleştirilmesi gereği bir tarafa bırakılsa bile bu alanda armonizasyon yapılması için halen daha başka sebepler vardır.

Ve herşeyden evvel özel tüketim vergileri muamele vergilerinin bir uzantısı — bu vergiler tüketim vergilerinin iki ayrı kısmını teşkil ederler — olduğu ve birbirlerine sıkı bir şekilde bağlı oldukları bir gerçektir. Özellikle mal mübadelesinde, en sıhhatli rekabet şartlarının kurulması için muamele vergilerinde armonizasyonun zorunlu olduğunu söylemiştik. Ancak, üye devletler sadece muamele vergilerini armonize etmiş olsalar bile, özel tüketim vergileri kesiminde tamamen otonom bir politika uygulamada serbest kalırlarsa, sıhhatli rekabet şartlarının kurulmasında muamele vergilerinin armonizasyonu ile elde edilen sonuçları tehlikeye sokmaz mı? Gerçekten, bir tarafta henüz ekonomik işlemlere iyi adapte olmayan topluluğun katma değer vergisi yanında, bu farklılaştırılmış oranların artmasına yardım ederek ve üye devletleri tamamen millî ekonomik mahiyette işlemlerde bulunmaya ve özel tüketim vergilerini arttırmaya ve bundan dolayı K.D.V. nin yanında yepyeni bir dolaylı verginin tesis edilmesine sevk etmiş olmayacak mıdır?

Özel tüketimin vergilendirilmesinde, koordine bir politikanın yokluğu, ortak pazarda rekabetin bozulmasını veya devamını tehlikeye sokacaktır. Böylece, her defasında mevcut özel tüketim vergileri koruyucu amaçlarla kullanılmış olur veya aynı amaç için yeni özel tüketim vergileri yaratılmış olur.

Bu şekilde, şayet üye devletler özel tüketim vergileri alanında tamamen otonom bir politika uygulamada serbest kalırlarsa, vergi

sınırlarının kaldırılması, ancak zorunlu olduğu zaman bu vergilerin daha cüretli bir şekilde armonizasyonun yapılmasını gerektirecektir.

Bu açıdan, her halde, özel tüketim vergilerinin ahenkleştirilmesini beklemeksizin, hiç olmazsa üye devletlerin yeni özel tüketim vergilerini mevzuatlarına dahil etmemelerini istemek düşünülebilir.

Özel tüketim vergilerinin armonizasyonunu gerektiren diğer bir sebep, bu alandaki ortak bir politika ve diğer sektörlerde kabul edilen ortak politikanın zorunlu tamamlayıcısı olmasıdır.

Biz, bilhassa, tarım konusunda ortak politikaları düşünüyoruz. Örneğin; şarap sektöründe, şaraptan alınan özel tüketim vergilerinde üye devletlere tam bir otonom bırakarak, bu ürünün kolaylıkla temin edilmesi ve hareketliliğinin kolaylaştırılması için bir piyasa teşkilâtının tesisi uygun değil midir? Böylece bu, tarımda takip edilen yönün, tersine etkileri olacak, vergi alanında tedbirler almayı mümkün kılacaktır.

Fakat, ortak tarım politikasının yanında, aynı şekilde özel tüketim vergilerinin armonizasyonu için diğer ortak topluluk politikaları vardır. Ve ilk olarak, hiç şüphesiz petrolden alınan özel tüketim vergilerinin armonizasyonuna sebep olacak enerji ve taşıma politikası gelir. Bu çerçevede içinde, tropikal ürünlere sahip az gelişmiş ülkelerde karşı karşıya kalınan politikaya da işaret etmek uygundur.

Özel tüketim vergilerinin armonizasyonunun esas olan sebepler arasında, nihayet kaldırılması gereken esas sebebin, üye devletler arasındaki vergi farklılıklarından doğduğuna işaret etmek gerekir.

Bilindiği gibi, Roma Andlaşmasının 95. maddesi, ithal edilen ürünlere dolaylı veya dolaysız bir şekilde uygulanan vergilerin dahilinde aynı tür millî ürünlere dolaylı veya dolaysız uygulanan vergilerden daha yüksek olmayacağını öngörür. Şekerli maddelerin ithalinde, ihtiva ettikleri şeker miktarının hesaplanması güç olduğu için, şekerden alınan özel tüketim vergisinde durum böyledir.

Özel tüketim vergileri sahasında karşılaşılan bu durum, sadece şeker için sözkonusu değildir. Birçok ürünlerin üretimine giren bazı maddelerden, özel tüketim vergilerinin her alınışında bu durum

vardır ve varolmakta devam edebilir (örneğin; petrolden, alkol ve ispirotolu içkilerden, yeşil kahveden v.b. alınan özel tüketim vergilerinde olduğu gibi ...). Fakat özel tüketim vergileri nihai ürünlerden alındığı zaman da bu ayrımlar kendini gösterebilir. Biradan ve işlenmiş tütünden alınan özel tüketim vergilerinin alınmasında olduğu gibi.

Bu birkaç örnek göstermektedir ki, yukarıda akla ge'len diğer bütün sebepler bir kenara bırakılırsa, çok sayıda özel tüketim vergileri sistemini kapsayan ve yukarıda akla gelen düzenlemelerin bizzat yürürlüğe konmasından sonra da ihtiva etmeye devam edecek olan ithalât ürünlerindeki aksine ayrımları, kaldırılmak zorunluluğu, özel tüketim vergilerinin armonizasyonunun varlık sebebini teşkil etmektedir.

Ve bu açıdan diğer mübadele engellerinin — gümrük vergilerinin kaldırılması, miktar tahditleri, teknik engeller — tedricen kaldırılmasında vergi engellerinin gittikçe artan ağırlığa sahip olduğunu belirtmek uygun olur. Şu halde bunların kaldırılması gittikçe âcil olmaktadır.

Bu hedefleri dikkate alarak, Komisyon, altı ülkede yürürlükte olan muhtelif özel tüketim vergilerinin kaldırılması yoluna gitti. Bu ülkelerde durumun farklı olduğu görüldü. Örnek olarak, Belçika'da özel tüketim vergilerinin çok sınırlı olduğu, halbuki İtalya'da ise, bunların sayısının çok olduğu görülür. Ayrıca aşağıdaki tablodan anlaşılacağı gibi, bazı ülkelerde, bazı özel tüketim vergilerinde bir monopol rejimi yürürlükte ve bundan dolayı bir armonizasyon çok daha güç olmaktadır.

## Altı üye ülkede uygulanan özel tüketim vergileri

A. Muhtelif üye ülkelerdeki özel tüketim vergileri	Almanya	Fransa	İtalya	Hollanda	Belçika	Lüksem.
I. Alkol	monopol	monopol	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
Şarap v.b.	köptüklü Ş.	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
Bira	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
II. Petrol ürünleri	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
sıvı petrol gazı	özel t.v.	—	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.
III. Tütün	özel t.v.	monopol	monopol	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
sigara kâğıdı	özel t.v.	—	monopol	—	—	—
kibrit	özel t.v.	monopol	monopol	—	—	—
IV. şeker	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
tatlandırıcı maddeler	özel t.v.	—	özel t.v.	—	—	—
V. çay	özel t.v.	özel t.v.	—	—	—	—
kahve	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	—	—	—
kakao	—	özel t.v.	özel t.v.	—	—	—
VI. tuz	özel t.v.	—	monopol	—	—	—
aydınlatma cihazları	özel t.v.	—	özel t.v.	—	—	—
iskambil kâğıdı	özel t.v.	—	özel t.v.	—	—	—

B. Münferit özel tüketim vergileri :

Almanya : asit asetik

Belçika : maden suları

Fransa : tahta, kösele ve deri, insan gıdası için yağlar

İtalya : kıymetli madeni eşya, baharat.

İtalya : gaz, elektrik enerjisi, yağlı maddelerden çıkarılan yağlar, yağ ve bitkisel ve hayvansal yağlar, dokuma ipliği, ses kayıt cihazları, margarin, metan, çakmak, çakmak taşı.

Bütün bunlara rağmen, Komisyon, uzun zamandan beri bu özel tüketim vergilerinin ekonomik ve bütçesel önemlerine göre bir sınıflamasını yapmıştır.

Üç özel tüketim vergisi, yâni; tütün, alkol ve petrol ürünlerinden alınan vergiler, bütün üye devletlerde yürürlükte ve bundan dolayı ahenkleştirilmeleri zorunludur.

Bütün üye ülkelerde, yürürlükte bulunmayan diğer bazı özel tüketim vergileri için Komisyon, hükümetlerin uzmanlarıyla iş birliği yaparak bu özel tüketim vergilerinin bulunmadığı ülkeleri de içine alan bir ahenkleştirme imkânını incelemektedir. Bu kategoride bilhassa, şarap, bira ve şekerden alınan özel tüketim vergilerini anlamak gerekir.

Tek bir ülkede yürürlükte olan, bütçe ve sosyal bakımdan daha az önemli olan özel tüketim vergileri için Komisyon, bunların kaldırılmasını ve arızî olarak K.D.V. içine alınmalarını tavsiye etmektedir.

Nihayet, tüketim safhasında uygulanan ve bundan dolayı topluluk içi ticareti engellemeyen bazı özel tüketim vergilerinin armonize edilmeksizin yürürlükte kalabilecekleridir.

Bu sınıflamayı dikkate alarak Komisyon, üç özel tüketim vergisinin ahenkleştirilmesini incelemeye başlamıştır ve önce işlenmiş tütünden alınan verginin armonizasyonu başladı. Bununla ilgili armonizasyon teklifleri 6 Temmuz 1967 de Bakanlar Konseyine sunuldu. Bu önceliğin sebebi, gerek asgarî bir ithalât miktarıyla maliyet fiyatına sigora satışının büyük ölçüde engellenmesi, gerekse yetersiz kalan vergi oranları ithalât maliyet fiyatına sigora satışını güçleştirmesiyle, bu sektördeki malların dolaşımında çok ciddi engellerin yerleşmiş olmasıdır.

İşlenmiş tütün için teklif edilen armonizasyon, aşağıdaki esaslar üzerine kurulmuştur :

— Vergi, perakende satış fiyatı üzerine konulacak, buna göre üçüncü ülkelerden gelen ürünlerin içinde gümrük vergileri dahil olacaktır. Satış fiyatları, üreticileri tarafından, piyasa imkânlarına göre serbestçe belirlenebilecektir.

— Vergi oranı, işlenmiş tütünde bir gruptan diğerine her üye devlet tarafından serbestçe tesbit edilebilecektir, fakat aynı grup içinde, bütün üretim için tek bir oran uygulanmalıdır.

— Her üye devlet dahilinde, prensip olarak oranlar proporsiyonel olmalıdır.

İşlenmiş tütünde aynı gruba ait ürünlerin muhtelif kategorilerinde çok yüksek proporsiyonel oranlar uygulama, bu farklı kategoriler arasındaki rekabeti bozacak kadar, fiyatlar arasında sapmalara sebep olacaktır. Rekabet bakımından teklif edilen sistemi mümkün olduğu kadar tarafsız yapmak için, Komisyon teklifinde sigaranın vergilendirilmesi için belli bir seviyeye kadar perakende satış fiyatında minimum bir özel tüketim vergisi, onu takiben mütenasip oranların uygulanması ve nihayet belli bir fiyat seviyesinden hareketle gittikçe azalan (degresif) bir oranın uygulanmasını öngördü. Minimum özel tüketim vergisinin ve degresif oranın uygulanmasında, önemli olan perakende satış fiyatı düzeyinin saptanması, topluluğun sigara fiyat kriterine esas teşkil edecektir.

Diğer işlenmiş tütün grupları için, şayet mütenasip (proporsiyonel) oran belli bir seviyeyi aşıyorsa, özel tüketim vergisi gittikçe azalan oranlı olmalıdır.

— Bandelet yardımıyla tahsil edilecek özel tüketim vergileri; bilindiği gibi, kaçakçılığa karşı garanti aracı olarak, her üye devlet yabancı üreticilere, bu devlete yaptıkları ihracatlarda bandelet kullanmayı mümkün kılmalıdır.

Alkolden alınan özel tüketim vergileriyle ilgili Komisyon servislerindeki çalışmalar ileri bir seviyededir. 1970 yılında, tütünde yapıldığı gibi, alkol monopollerinin organizasyonu için muhtemel tekliflerle beraber, bu alanda kes'in tekliflerin hazırlanacağı düşünülebilir.

Buna karşılık, petrolden alınan özel tüketim vergileriyle ilgili armonizasyon çalışmaları pek ilerlememiştir. Zira bir taraftan teknik bakımdan bu konuda armonizasyon güçlükleri oldukça büyüktür ve ayrıca bu çalışmalar mükemmel bir şekilde tesbit edilememiş olan topluluğun ortak taşıma ve enerji politikasına sıkı bir şekilde bağlıdır.

Bu üç özel tüketim vergisinin armonizasyonu bakımından herhangi bir güçlük ortaya çıkmadığından bunlar bir tarafa bırakılırsa, üye ülkeler çoğunluğunun arzusuna göre armonizasyon dışında muhafaza edilmeleri gereken diğer iki özel tüketim vergisi vardır. Bunlar biradan ve şekerden alınan özel tüketim vergileridir.

Biradan alınan özel tüketim vergisi dikkate alınrsa, bu ürünün KDV. yanında özel bir tüketim vergisiyle vergilendirilmesi için oldukça yaygın bir kanaat vardır (Fransa'da bu vergi mevcut olmadığından bu ülke bakımından ihtiyaten kaleme alınmıştır). Bununla beraber, şekerden alınan özel tüketim vergisi hakkındaki düşünceler daha farklıdır.

### 3) Diğer dolaylı vergiler

Ayrıca, Komisyon servisleri, Topluluk düzeyindeki diğer çalışmaların başarısında son derece etkili olabilecek, diğer dolaylı vergilerin armonizasyonunu incelemiştir. Bu açıdan, malî piyasanın iyi işlenmesini ilgilendiren borsa muamelelerinden alınan vergilerin armonizasyonu için bir direktif projesi hazırlanmaktadır. Enfrastrüktür ve karayolu nakliyesiyle ilgili araçlardan alınan vergilerin armonizasyonu meselesi incelenmektedir. Sigorta anlaşmalarından alınan dolaylı vergilerin armonizasyonu imkânı tartışılmaktadır. Nihayet sermaye hareketlerinden alınan dolaylı vergiler konusunda, bu yıl Bakanlar Konseyi tarafından bir direktif kabul edilmiştir. Bu direktifle, şirket iştiraklerinde ödenmesi zorunlu damga resminin kaldırılmasında olduğu gibi iştiraklerin vergilendirilmesinin ahenkleştirilmesi düşünülebilir.

## VI — DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler kesiminde özellikle yapı, teşebbüslerin finansman şartları, yatırımlar ve sermaye hareketlerinde çözümlenecek sorunlar dolaylı vergiler kesimindekinden çok daha karışıktır. Hakikaten, herkes genellikle bir taraftan dolaysız vergilerde millî sistemlerin belirli bir yakınlaştırılmasının zorunlu olduğunda anlaşma halinde olmakla beraber (en az dolaylı vergilerin armonizasyonu kadar önemli), aynı noktaya yönelen bu gelişimin sonucunu belirle-



mek muamele vergilerinde olduğundan daha güçtür. Bu, geniş ölçüde iktisat ve mali politika kesiminde ve millî ekonomilerin yapılarının, hayat seviyelerinin çalışma metodlarının ve alışkanlıklarının gittikçe artarak yakınlaştırılmasıyla, ulaşılacak sonuçlara bağlıdır. Diğer taraftan, dolaylı vergilerin armonizasyonuna kesin bir karakter vermek nisbeten kolay olsa bile, dolaysız vergilerde çok daha zor ve belki de daha az önemlidir. Dolaysız vergilerde aslında önemli olan özellikle teşebbüs kârlarına ve şirket hisselerine ağır mükellefiyetler yükleyen vergilerin etkilerinin armonizasyonunu elde etmektir. Bu zorunlu sonuç için yapılarda, hangi ölçüde bir armonizasyonun saptanması önemlidir.

Bu raporun giriş kısmında belirtildiği gibi, Komisyon, halihazırda ortak pazarın iyi işlenmesini etkilemeyen şahsî gelir vergilerinin armonizasyonu meselesini ele almayı önemli görmemiştir.

Bilindiği gibi, altı ülkenin ekonomik bütünleşmesi gerçekleştiği gün, mahallî vergilerde olduğu gibi, dolaysız vergilerin incelenmesi de ele alınmış olacaktır.

Bundan dolayı, Komisyon özellikle teşebbüs kârlarına uygulanan dolaysız vergilerle ilgilenmektedir. Bu vergiler sermaye hareketlerini olduğu gibi, yatırımları da etkilerler. Üye hükûmetlere ait uzmanların ortak çalışmalarıyla bu vergilerin muhtelif yönlerini inceledikten sonra yâni; matrah düzenlemelerini, iktisaden çift vergilemeden sakınabilmek için muhtelif imkânları ve ayrıca uluslararası çift vergilemeden kaçınmak için çok taraflı bir konvansiyon hazırlanmış ve Komisyon, Bakanlar Konseyine sunulan bir memorandumu kaleme almıştır. Bu memorandumda bütün meselelere temenni mahiyetinde bazı çözümler getirilmektedir.

Komisyon, memorandumda sakınılması gereken başlıca mahzuruları şöylece belirtmektedir :

— şayet üye devletler arasında bir rekabet eşitliği isteniyorsa, yatırılan sermayenin rantabilitesi ve üretim fiyatlarının, bir ülkeden diğerine farklı bir şekilde uygulanan vergilerden etkilendirilmemesi,

— sermaye hareketleri ve yatırımların yerleşimi tamamen vergi mülâhazalarıyla değil, ekonomik esaslar ve Topluluğun üretim

faktörlerinin ve malî kaynaklarının optimum kullanımını sağlayacak şekilde saptanmalıdır.

— Teşebbüslerin gelişimi, yeniden düzenlenmesi ve genellikle üretim ve dağıtım yapısında gerekli reformlar vergi sistemleriyle engellenmeden bunları gerçekleştirecek imkânların verilmesi gerekir. Uluslararası plânda topluluğun rekabet halinde bulunan teşebbüslerinin (birleşmeler ve topluluk ve millî iştirakler, Avrupa şirketlerinin tesisi, teşebbüs gruplarının işlemesi v.b.) zorunlu merkezleşme işlemlerinde vergi düzenindeki engellerin kaldırılması gerekir. Ayrıca, küçük ve orta büyüklükteki firmalara zarar veren vergi hükümleri değiştirilmelidir.

Üye devletlerin vergi politikasının koordinasyonu ve ekonomik müdahale aracı olarak verginin kullanılması metodları, Topluluğun genel politikası çerçevesinde ve özel ortak politikalarla bağımlı olarak gerçekleştirilmelidir.

Şu halde, ulaşılması gereken en önemli hedeflerle ilgili çalışma öncelikle şöylece saptanmıştır :

- a) Sermaye hareketlerini engelleyen vergi hükümlerinin düzenlenmesi,
- b) Teşebbüslerin merkezleşmesinde vergi engellerinin kaldırılması,
- c) Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu,
- d) Toplulukta içinde çift vergilemeden kaçınmak için çok taraflı bir konvansiyonun hazırlanması.

Metod ve sistematik plân üzerinde aşağıdaki ayırma çok geniş bir değer vermeksizin perspektifler sırasıyla şöyle belirlenebilir :

- a) Kurumlar vergisinde vergilemeye tâbi matrahda yakınlaştırma,
- b) Teşebbüs kârlarına uygulanan vergi oranlarında ve yapıda yakınlaştırma.

Bakanlar Konseyi, Komisyona, bu memorandumunu inceledikten sonra bilhassa sermaye hareketleri ve teşebbüslerin merkezleşmesiyle ilgili bazı direktifler verdi.

### 1) Öncelikler

#### a) *Sermaye hareketlerini engelleyen vergi hükümlerinde düzenlemeler :*

Söz konusu memorandum, malî piyasaların halihazır bölünmesini, üye devletlerin malî mevzuatları arasındaki uyumsuzluklardan doğduğunu saptamıştır.

Bu doküman metnini özetlersek :

— Sadece, aynı tip işlemlerde, iki veya daha çok ülkenin malî mevzuatlarının bir arada ve aynı zamanda uygulanmasından ortaya çıkan sonuçlar değil (zira çift veya katlı vergilendirme veya sığınak bir aracılık yapan vergi teşkilâtı halî).

— Fakat, aynı zamanda bazı yatırım tipleri veya bazı kazanç kategorileri için, muhtelif üye devletlerde diğerlerinden daha üstün vergi kaidelerinin varlığından doğan sonuçlar da söz konusudur.

Komisyon, engellerin kaldırılmasında, ancak uzun dönemde mevzuatların yakınlaştırılmasının bir çare olduğunu belirtirken aynı zamanda aşağıdaki pratik çözümlerin ayarlanma zorunluluğu üzerinde özellikle durmuştur :

- 1) temettü ve faizde, kaynakta tevkif sistemlerinde,
- 2) temettülerde iktisaden çift vergilendirmeyi azaltma usulleri,
- 3) holdinglere uygulanan rejimler arasında mevcut olan dengesizlikleri,
- 4) yatırım fonları ve benzer kuruluş rejimleri.

Kaynakta tevkifle ilgili durum şöyledir :

Temettü oranları ve tahvil faizleri ülkelerde 0'dan % 30'a kadar değişmektedir : bundan başka, bunlardan yararlanan kimsenin katlandığı yük, A.E.T. de gelirlerin kaynağına göre ve kat'î vergi borcundan, tevkifatın tamamını veya bir kısmını indirebilmesine veya bu tevkifatın ödenip ödenmediğine göre değişmektedir. Diğer taraftan, temettülerin nihaî vergilendirilmesinde kontrol metodlarının ülkeden ülkeye hissedilir biçimde değiştiğini; Fransa ve İtalya'da sistematik ve otomatik bir kontrol, diğer ülkelerde muhtelif belgeleri karşılaştırarak (recoupement) kontrolden geçtiğini ifade etmek

gerekir. Mahzurlar pek çoktur : Uluslararası çift vergilemeden sakınmak için ortak anlaşmalara rağmen, bir çok olaylarda çift vergileme hâlâ devam etmektedir. Bu anlaşmalar açık prensipler üzerine kurulmamıştır. Bunun sonucu olarak da çift vergilemeden kaçınmak için takip edilen metodlar bir konvansiyondan diğerine değişmektedir. Komplikasyonları yaratan budur. Aynı zamanda bu konvansiyonlardan yararlanmak isteyen mükellefler için ağır formalitelerin empoze edilmesi de güçlüğü arttırmaktadır. Kaynakta tevkif, faiz ve temettüden yararlanan kimsenin vergi borcu miktarını geçtiği zaman, millî plânda her zaman ödenmeyebilir, şayet gelirler yabancı kaynaklı ise hiç bir zaman ödenmez.

Bu durumda tevkif edilen kısım, faiz ve temettüden yararlanan kimsenin gelirleri beyan edilmemiş gibi kesin bir vergi halini alır.

Tevkif oranlarında ve uygulama şekillerindeki bu farklılıklar, yatırımları tevkifatın en zayıf olduğu ülkelere doğru yönelme temayülünde olması sonucunu verir.

Bakanlar Konseyi, bu açıdan ve düşünülen bazı çözümler için belli bir tavır takınmamış ve Komisyondan ekonomik ve malî plânda bu çözümleri eleştirmesini istemiştir.

Başılca güçlükler, kaynakta tevkifte tahvil faizlerine uygulanan oranlarda ortaya çıktı. Bunun için komisyon vergiden, malî ve ekonomik sistemden doğan güçlükleri uyumlaştırmak amacıyla maksimum % 10 luk bir oranı işaret etmiştir. Komisyon, şimdi, tek bir oranın kabulüne doğru yönelmektedir.

Bu yılın başlarında, bu konuda yeni bir döküman Bakanlar Konseyinin incelemesine sunulmuştur.

Buna karşılık temettülerin iktisaden çift vergilendirilmesiyle ilişkili olan, temettülerin kaynakta tevkifi konusunda Komisyon henüz belli bir tutum içine girmemiştir.

Bu sonuncu meselede, amaca varmak için Topluluk üyesi üç devletin özel metodlar uyguladığını belirtmek gerekir : Fransa ve Belçika, esasta aynı olan, sırasıyla "l'avoit fiscal" ve ikinci ülke "vergi kredisi" metodunu, Almanya ise "çift oran" metodunu uygulamaktadır. Fransız ve Belçika sistemi, aksiyonerlere, kesin vergi borcu miktarında indirim yapma, temettüleri alan şirket tarafından

ödenen kurumlar vergisinin bir kısmını indirme olanağını tanıır. Fransa'da bu çıkarma işlemi bir ödeme ile (yalnız şahsî gelir vergisinde) tamamlanmıştır. Belçika'da götürü ve bu ödeme işlemi dışında tutulmuştur.

Bu sistem çift vergilemeyi kapsar : yabancı senetlerin temettüleri vergi indiriminden yararlanma hakkına sahip değildir : böylece, yerleşmeyenler hiç bir vergi indiriminden yararlanamazlar. Bu yönden, Ortak Pazarın gelişmesiyle bağdaşmayan bazı ayırıcı etkilere sebep olmakta ve sermaye piyasalarının izole edilmesine yol açarak sermaye hareketlerinin tam serbestisini engellemektedir.

Alman sistemi dağıtılan kârların vergilendirilmesinde indirim yoluyla çift oran saptamaktan ibarettir. Prensipte olarak bu metod ayırımları içermez.

Bu durumda, Komisyon, "memorandum" da Fransız ve Belçika sisteminin sebep olduğu ayırım meselesinin âcil önemine işaret etmiş, bu konunun uygulama alanında bir değişiklikle öncelikle çözümlenmesini önermiştir. Mamafih, Komisyon, uzun dönemde tek bir sistemin uygulanmasının faydalarını önemle belirtmektedir.

Bazı holdinglerin varlığıyla ortaya çıkan problemler ki, başlıca bu tip şirketlere imtiyazlı bir vergi rejimi uygulayan Lüksemburg için söz konusu olmaktadır, bu imtiyazlar esas itibariyle senetlerdeki kıymet artışlarının, ödünç verilen para faizlerinin, bröve gelirleri, v.b. lerinin vergilendirilmesi sistemiyle ilgilidir.

Bu konuda, Komisyon, önce üçüncü ülkeler vergi mevzuatının cazibesini arttırmamak için "sığınak" ülkelerle ilgili bir politikayı ayarlamayı uygun bulmuştur.

Vergi politikası çerçevesinde, sermaye hareketlerini ilgilendiren vergi rejimi, malî araçlarla gerçekleştirilmiş yatırımlarda da fevkalâde bir önem arzederler. Böyle, araçlar tarafından yatırımlar gerçekleştirildiği zaman, tasarruflarını ehil araçlara başvurarak yatırıma gitmeyi tercih edenlerin, doğrudan doğruya kendileri yatırım yapmış olsalardı cezalandırılmayacakları bir şekilde, bu yatırımların gelirlerinin dağıtılmış olması gerekir. Bu "vergi şeffaflığı"; gelirden yararlanan tarafından mahsup edilmediğini, kaynakta yapılan tevkifatın araçlara iade edilmemiş olduğunu veya bunlar tarafından mahsup edilmediğini farzeder ve bu araçlar düzeyinde belir-

tilen yatırımların geliri üstünde herhangi diğer bir ek verginin tahsil edilmediğini de öngörür.

b) *Muhtelif üye devletler teşebbüslerini, merkezleştirmede vergi engellerinin kaldırılması :*

Teşebbüslerin merkezleşmesinde, vergi engellerinin varlığından doğan, sorunlar, Komisyonun çalışma programında açıkça ortaya konmuştur. Bakanlar Konseyi, Komisyonun bu sorunlarla ilgili vardığı sonuçları kabullenerek, Komisyonu sorun hakkında kesin tekliflerde bulunmakla görevlendirdi.

Komisyon, böylece 15 Ocak 1969 da, daha sonra Konseye gönderilmiş olan direktifin iki hükmünü kabul etti.

Bir direktif, muhtelif üye devletler arasında şirketlerin birleşmesi, ayrılması ve iştiraklere uygulanan vergi rejimi ile ilgilidir. Vergi alanında bu tip işlemlerde en büyük engel bizzat işlemin maliyetinden ortaya çıkmaktadır. Üye devletlerde, millî şirketler arasındaki işlemlerde lehe verilmiş millî tedbirler, iştirak yabancı bir şirket tarafından gerçekleştirildiği zaman uygulanamamaktadır. Bu sonuncu durumda iştirakte bulunan şirket, çok ağır vergi yükünü gerektiren kısmen veya tamamen likide olmuş gibi farzedilmektedir. Diğer taraftan, zorunlu bir iştiraki gerektiren şirketlerin birleşmesi esnasındaki durum direktifte düzenlenmiştir. Kısa bir süre önce Bakanlar Konseyi tarafından onaylanmış olan bu husus, "dolaylı vergiler" kısmında zikredilmiştir.

*Ortak rejim aşağıdaki özellikleri gösterir :*

— İştirakte bulunan şirketin devletine, gelecekte vergiyi tahsil etme haklarını garanti etmek için şirketlerin birleşmesi anında herhangi bir vergi alınmaması. Bu şekilde, meselenin esasını teşkil eden kıymet artışlarının vergilendirilmesi — yâni, iştirakin reel kıymeti ile muhasebe kıymeti arasındaki fark — gelecekteki vergi tahsil etme haklarının muhafazası için kıymet artışının gerçekleştiği ana bırakılmıştır. Üye ülkeler sadece bir durumda bu ileriye nakil üzerinde anlaşmak mecburiyetindedirler. O da, iştirak edilen varlıklar, toprakları üstünde iştirak tesisinden yararlanan şirketin sabit tesisleri muhasebesinde birleştirilmesi halidir.

— Madem ki, uygulamada şirketlerin birleşmesi, iştiraktan yararlanan şirketin sabit tesisinden iştirak eden şirketin şekil değiştirmesiyle ifade edilmektedir, şu halde sabit tesisleri olan şirketlerin vergileme rejimi düzeltilmelidir.

Çift vergilemeden kaçınmak için, Komisyon şimdilik vergide mülklilik (territorialité) prensibini muhafaza etmeyi, sabit tesisin bulunduğu ülkede vergilemeye tâbi tutulmasını teklif etmektedir. Müteakiben, uzun dönemde vergileme, şirket merkezinin bulunduğu devlette yapılmalıdır. Bu yönde ilk adım olarak, bazı şartlar altında herkesin kazancının vergilendirilmesi rejimi için, direktif, şirketlere seçim yapma imkânını vermektedir.

— Vergi alanında millî şirketlerle yabancı şirketlerin sabit tesisleri arasında halen mevcut bulunan ayrımları ortadan kaldırmak.

İkinci direktif; iştirakler yoluyla muhtelif üye devletlere ait şirket gruplarının vergi rejimi ile ilgilidir.

Burada hesaba katılan işlemin mahiyeti değil, bu şirket gruplarından kâr payı alanlara uygulanan “vergi kontrol rejimi” dir.

Ana ve filyal şirketler arasında kârların çift vergilendirilmesinden kaçınmak ve kârların (dağıtılan veya dağıtılmamış) nihai tahsisleriyle ilgili mutlak bir vergi tarafsızlığını sağlamak gerekir.

Bu çift hedefe ulaşmak için Komisyon, ana şirketin vergiye tâbi kârından bu filyale iştiraki en az % 20 yi bulduğu zaman filyalden aldığı kârları hariç tutmayı teklif etmektedir; ayrıca, kaynakta tevkifte özel durumlar dışında, bir filyalin ana şirkete verdiği temettüleri muaf tutmayı teklif etmektedir.

Nihayet, % 50 gibi çok önemli iştirak hallerinde, şirketlere konsolide kârlar için belirtilen kaidelere göre, seçim yapma imkânı teklif edilmiştir.

### c) Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu :

Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu meselesi, hükümetlerin uzmanlarıyla yapılan birçok toplantılarda ele alınmıştır.

Bütün delegeler, ortak pazarın gelişmesinde elverişli görünen, üye devletlerdeki vergi tedbirleri üzerinde komite çerçevesinde görüş teatisinde bulunmanın uygunluğu üzerinde birleşmişlerdir.

Memorandumda ortaya çıkan ve Bakanlar Konseyine hâkim olan amortismanlarla ilgili başlıca kaide'ler üzerinde tartışma yapılmaktadır.

Esasen, önceden görüşülen bir prosedürün müesseseseleşmesi için daha sonra incelenmesi gereken bir vergi politikası meselesi söz konusudur. Kurumlar vergisi matrahında farklı kaidelerin varlığı ve bu kaidelere devamlı bir şekilde getirilen değişikliklerle bu tarz bir prosedür zorunlu olmuştur.

d) *Topluluk içinde çift vergilemeden kaçınmak için çok taraflı konvansiyon :*

Bu arada bir çalışma grubu, üye ülkelerin vergi idaresiyle ilgili daimî yöneticilerinden meydana gelen Komiteye sunulacak olan çok taraflı konvansiyonun başlangıç projesini hazırladı. Bu konvansiyonla Komisyon, Roma Andlaşmasının 220. Maddesi gereğince öngörölmüş olan mevzuatların yakınlaştırılmasında alınacak tedbirlerin güçlüğü ölçüsünde, topluluk bünyesinde çift vergilemeyi elimine etmeye çalışmaktadır.

Bu konvansiyon, vergide mülkîlik esasını (domicile fiscal) ve sabit tesisler gibi önemli bazı tanımları belirtmektedir. Gelir kategorileri kriterine dayanarak, her üye devletin vergilemeyi gerçekleştirme yetkisi uyarınca esas prensipleri OCDE projesini dikkate alarak tanımlamıştır.

Bununla beraber, Komisyon, bu çok taraflı konvansiyonun hazırlanması için üye devletlerle derhal bir görüşme yapılmasına taraftar olmamaktadır. Çünkü, bazı meseleleri armonizasyon kapsamı içinde düzenlemeyi tercih etmektedir. Sadece, bu çerçeve içinde düzenlenemeyen meselelerin bir konvansiyon konusu yapılmasını uygun bulmaktadır.

2) **Perspektifler**

a) *Kurumlar vergisi matrahında kuralların yakınlaştırılması :*

Vergi matrahıyla ilgili hükümler geniş ölçüde teşebbüslerin mali politika şartlarına tâbi ve finansmanlarında önemli bir etkiye sahiptir. Bir çalışma grubu; amortismanlar, kıymet fazlası, zararlar



ve stoklarla ilgili mevzuat hükümlerinin teferruatlı ve mukayeseli bir incelemesini yapmıştır.

Bu incelemeyi gerçekleştirirken, yukarıda işaret edilen dört unsura hâkim olan kurallar çerçevesinde bazen altı ülkede birbirine çok benzeyen nötr tedbirleri, teşvik tedbirlerini, yatırımlar üzerinde bazan önemli etkilerin kaynağı olan bu ikisi arasındaki farkları ayırtmaya çalışmıştır.

Amortismanlara gelince, çalışma grubu ahenkleştirme yapılırken üç esas kurala yâni; amortismanın hareket noktası olan ortak oranlar, amortisman metodları, amortismanların mecburî oluş özelliğine sırasıyla riayet ederek, ulaşılabilecek olan nihaî hedeflerin, ortak oranların uygulanması olduğu sonucuna varmıştır. Şu halde önce, prensipte teşvik tedbirleri olarak kabul edilebilecek tedbirler tesbit edildi : belirlenmiş ekonomik sektörler veya ihracatçılar lehine özel hızlandırılmış amortismanla bağıntılı olarak doğrusal amortisman oranının 2,5 katı daha yüksek bir degresif amortisman oranı.

#### Kıymet artışları :

Aynı şekilde, kıymet artışı vergileme sistemi, ülkeden ülkeye halen mevcut farklı vergilendirilebilir gelir mefhumlarının fonksiyonu olarak değişmektedir. Diğer taraftan, bazı ülkeler, uzun dönemde kıymet artışı ve kısa dönemde kıymet artışı arasında ayırım yapar ve onları farklı bir şekilde belirli şartlara bağlayarak değişik rejimler uygularlar

Stoklara gelince, ekseriya, malî bakımdan stokların idaresinin çok ağır olduğunu dikkate alarak, çalışma grubu, olabilecek en iyi şartlarda teşebbüslere stoklarını yenilemeyi mümkün kılacak ortak kaidelerin saptanmasını önererek çok liberal bir tavır takınmıştır.

Zararlara gelince, halen birçok ülkelerde uygulanan, bir ekzersiz yılının kayıplarını, takip eden beş ekzersiz döneminde telâfiyi kabul eden çözüm şeklinin geliştirilebileceği düşünülmüştür.

Diğer taraftan, teşebbüsün faaliyet başlangıcında ortaya çıkan kayıpları için, zamanla sınırlı olmaksızın naklin yapılacağı kabul edilmiştir.

b) *Kurumlar vergisi nisbetlerinde ve yapılarında yakınlaştırma :*

Bu, uzun dönemde, çözülecek bir meseledir. İtalya halihazır seduler sistemi terkederek kurum kazançları üzerine global bir vergi ihdas etmek zorundadır. Diğer taraftan, Kurum kazançları, "Gewerbesteuer", patant v.b. gibi diğer mahallî idarelere ait vergilerle vergilendirilmektedir. Vergi nisbetlerinin saptanmasında ise, kurumlar vergisi matrah yakınlaştırılması hususunda ve çift vergilemeyi azaltan metodlara yönelmeyle elde edilecek sonuçlara sıkı bir şekilde bağlı olduğunu mütalâa etmek gerekir. Gerçekten, vergi yükü sebebiyle tek bir vergi oranının a priori olarak saptanmasının kesin bir şekilde olanaksız olduğu görülmüştür. Yani verginin yansımaları yukarıda işaret edilen unsurların kombinezonuna bağlıdır ki, bunlar vergi yükü hesaplanması için birbirinden ayıramamaktadır.

## VII — SONUÇLAR

Buraya kadar, bütün vergi alanlarında çok derin incelemelerin yapılmış olduğu ortaya çıkmaktadır. Muamele vergilerinde olduğu gibi bazı konularda somut sonuçlara varılmıştır. Buna karşılık diğer bazı konularda, saptanan hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlayacak teklifler bir şekilde girme yolundadır.

Belirtilen hedeflerin gerçekleşmesi için birçok teknik güçlüklerin varlığı aşîkârdır. Esasen bu güçlüklerden bazıları altı üye devletin gerçek bir politik iradesi olmadan ortaya çıkamayacaktır.

Bu irade bazan zayıf olsa bile daima kendini göstermiş ve bundan dolayı en sivri görünen meseleler bir düzene konulmuştur. Kesin olan şudur ki, altı ülkede ekonomik faaliyetde bulunan kimse-ler, uzun zamandan beri, ortak pazarın işleminde gittikçe gelişecek olan yeni ekonomik durumlara, teşebbüslerinin yapısını adapte etmeyi denemiş ve bunun sonucunda bugüne kadar herkes için ortaya çıkan birçok avantajlardan pek o kadar yararlanamamışlardır. Buna karşılık ekonomik faaliyette bulunanlar ekseriya, iktisadî bütünleşme vetiresini hızlandırma amacıyla hükümetleri nezdinde bas-kı grupları teşkil etmektedirler.

Buraya kadar söylenenlerden sonra, belirtilen ekonomik ve teknik mahiyetteki güçlükler rağmen, uzun dönemde, topluluğa ait bir vergi politikasının ayakta durabileceğini ifade edebiliriz.

Bundan önceki sahifelerde söylenenlerden çıkan sonuca göre böyle bir topluluk vergi politikası aşağıdaki vergilerin ekseni olabilir :

1) Bazı özel tüketim vergileriyle beraber armonize edilmiş bir katma değer vergisi; örneğin : tütünden, petrol ürünlerinden, alkolden alınan özel tüketim vergilerinin de beraber armonize edilmesi gibi. Bira, şarap ve şeker ile ilgili özel tüketim vergilerinde ise henüz armonizasyonla ilgili bir karar alınmamıştır.

Bu vergiler birinci aşamada, aynı yapıya sahip olmak zorundadırlar, ama henüz saptanmamış ikinci aşamada ise, hemen hemen aynı eşit vergi oranlarına sahip olmalıdırlar ve bu, vergi sınırlarının kaldırılması için zorunludur.

2) Aynı yapıda ve uyumlaştırılmış bir vergi esasları olan teşebbüslerden alınan bir vergi. Üye devletlerin konjunktürel duruma, bu vergiyle, daha iyi uyabilmesi için amortismanlarda normal olarak kabul edilen bazı serbestilerde olduğu gibi oranların eşitlenmesi değil, sadece yakınlaştırılması zorunlu olacaktır.

3) Nihayet bir şahsî gelir vergisi ki, özellikle oranlarla ilgili olarak bu rapor boyunca ortaya koyduğumuz sebeplerden dolayı, uzun süre bir ülkeden diğerine farklı kalacaktır.

Bu vergi, özel tüketim vergisine tâbi muamelelerin tüketim safhasında vergilendirildiği gibi, her ülkede zorunlu olan bütçe ihtiyaçları karşısında bir hareket serbestisi getirebilecek ve ekonomik birlik tam olarak kurulduğu zaman bile bu zaruretler kendisini gösterebilecektir.

Aşılacak olan yol henüz uzundur. Fakat üye devletlerin bugüne kadar gösterdikleri iyi niyetle, saptanan hedeflere ulaşılmasında henüz vaktin erken olduğu düşünülebilir.

Çeviren : *Dr. Türkan ÖNCEL*