

## A.E.T.'NİN ALTI ÜYESİ ARASINDA VERGİ AHENKLEŞTİRMESİ İHTİYACI VE GELECEĞİ

**Prof. Carl C. SHOUP**  
Columbia Üniversitesi

Avrupa Ekonomik Topluluğunun şimdiki altı üyesi (Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg, Hollanda) arasında vergi ahenkleştirmesi ihtiyacı ve geleceği, vergi ahenkleştirmesi kaidelerini ihtiva eden Roma Andlaşması maddelerini gözden geçirmekle ve bu andlaşmanın koyduğu kaidelere uygun olarak vergi sistemlerinde yapılmış veya yapılacak değişikliklerin kapsamını not etmekle en iyi şekilde anlaşılabilir.

Bahis konusu maddeler, andlaşmanın 2. kısmındaki 95-99 maddelerdir. Dolaylı olarak vergi ahenkleştirmesi ile ilgili diğer maddeler mevcut bulunmakla beraber bunlar nispeten ehemmiyetsizdirler. 95-99 maddeleri önce bir grup olarak, sonra her birini ayrı ayrı gözden geçireceğim.

### I

Roma Andlaşmasının 95-99 maddeleri, üye devletlerin kendi firmalarına, dış ticaretle ilgili olarak, vergi kolaylıkları ve diğer devlet firmalarının aleyhine vergileme tefriki tekniklerini kullanmak sureti ile vergi avantajları bahşetmelerine ne şekilde mani olunacağına dair bir anlaşmaya varma hususunda bir teşebbüsü aksettirmektedir.

Üye devletlerin kendi firmaları için bu çeşit vergi avantajları kısa vadede etkili olmakla beraber, diğer üye memleketlerinin misillemeye bulunacağı beklenebilir. Tedbirlerin misilleme ile mukabele görmesi, tekrar yeni tedbirler alınması sonucu meydana gelen kararsızlık ve onu takip eden kaynak kaybı zararlı olur.

95-99. Maddeler böylelikle üye memleketlerin izleyeceği kaideleri vaz'etmektedirler. İlk bakışta bu kaideler fark gözetmeyi yasak edeceklerine, bunlara müsaade ediyorlarmış gibi bir intibaya sahip olabilirler. İhraç

malları satış vergisinden istisna edilmekte ve ithal malları vergilendirilmemektedir. Ancak, altı devlet birden bu farklı muamele tarzına bağlı kaldıkları takdirde, bir tefrik bahis konusu olmayacaktır. Her oyuncu oyunun kaidelerine riayet ettiği takdirde oyun gerektiği gibi oynanabilir.

Hakikaten bir görüşe göre, ihraç mallarını vergiden istisna etmek ve ithal mallarını vergilendirmek yüzeyde dahi bir tefrik yaratmamaktadır. Bunun sebebi, gerek memleketin içinde istihsal edilen malı, gerekse ithal malı satın alan bir memleketteki müstehlikler aynı muameleye tabi tutulmaktadırlar. Maddelerden çıkan anlam budur. Fakat doğru olan diğer bir nokta da şudur ki : vergi nispetleri memleketten memlekeye değişirse değişik memleketlerdeki müstehlikler ayrı muameleye tabi tutulmaktadırlar. Muhtelif memleketlerde müstehlikler kamu hizmetlerinden farklı seviyelerde faydalanyorsalrısa, iktisadî verimlilik standardı uyarınca bu fark dahi kabul edilebilir. Genel olarak (ulaşım masraflarını bir tarafa bırakırsak) bir memleketteki müstehliklerin aynı mal için, diğer memleket müstehliklerinden fazla fiyat ödüyorlarsa bu (Pareto-optimum testi uyarınca) iktisadî açıdan verimli değildir. İhraç mallarını vergiden istisna etmek, ithal mallarını vergilendirmek, bu anlamda, iktisadî tefrikeye müsadde etmektedir.

Vasitasız vergilerle (yani yayılı muamele vergileri, özel istihlâk vergileri ve diğer vasıtahı vergiler haricinde kalanlarla) ilgili olan 98. maddede vasıtahı vergilere uygulanan kaidelerin tam tersini ihtiva etmektedir. Bu maddeye göre ihracat vergilendirilmekte, ithâlat vergilendirilmemektedir. Şüphesizki Roma Andlaşmasını hazırlayanların başlıca düşüncükleri husus (kurumlar vergisini de içine alan) gelir vergisidir. Gelir vergisi için tamamen aksi kaidelerin benimsenmiş olması şu genel inanca dayanmaktadır: gelir vergisi vergiyi ödeyen firmanın mâmul fiyatları içine, hiç değilse dolaysız olarak girmez. Bu görüş umumiyetle kabul edilebilir olmakla beraber bazı hakikatler şüpheli kalmaktadır. Bunun sebebi, vergi nispetlerinin değiştirildiği muayyen bir zaman zarfında verginin sebep olduğu fiyat değişikliklerini, kurumlar veya genel teşebbüs kârlarının zaman serileri analizi yolu ile ekonometrik teknikler kullanarak ayırmaktaki güçlüğüdür.

En basit şekli ile fikri şu şekilde ifade edilebilir: gelir vergisi olmasaydı bir firma hasılasını artan marjinal maliyetler tarafından durduruluncaya kadar arttıracaktı. Bu seviyede firmanın istihsal ettiği en son hasıla ünitesi, bu ünitenin masrafını ancak karşılayacaktır. Bu seviyenin altında istihsal edildiği takdirde bir kâr kaybı olacaktır. Daha yüksek bir sevi-

yede, toplam olarak bir kâr bahis konusu olmakla beraber, hasılabın son ünitelerinde zarar meydana gelir. Böylelikle bir firma kârını maksimize etmek istiyorsa istihsalini, ilâve masrafın, bu masraf sayesinde istihsal edilebilen hasıla ünitesinin satışından elde edilen gelire eşit olacağı noktaya kadar götürmelidir. Tam rekabette, bu şekilde elde edilen gelir pek tabii olarak hasıla ünitesinin fiyatıdır. Eğer firma endüstride, fazla mal satmaya kalkışıp piyasada o malın fiyatına düşürecek kadar büyük ise üretiminin bütünü için daha az fiyatı kabullenmek zorunda kalacaktır. Böylece marjinal gelir fiyattan az olmaktadır. Gelir vergisinin kısa vadede inikâsı hakkındaki bilinen sonuçlar geçerlidir. Bu sonuçları neler olduklarını, problem ile olan ilgilerini, yani ihracatı vergiden istisna edip ithalatı vergilendirme meselesini gözden geçirelim.

Umumiyetle kabul edilen tartışma, şu şekilde ifade edilmektedir: firmanın gelir vergisinden sonraki kârının maksimizasyonu ancak vergiden evvelki kârı maksimize edildiği takdirde mümkün olabilir. Böylelikle vergi bahis konusu olunca firma, tam rekabet piyasasında küçük bir ünite ise piyasaya arz ettiği miktarı veya aksak rekabet durumunda ise satış fiyatını değiştirmeyecektir. Her iki durumda da hiç değilse kısa vadede vergi, fiyatı etkilemeyecektir. Bundan dolayı ihracatı gelir vergisinden istisna etmek ve, ithalatı vergilendirmek gerekli değildir; vergi, dahildeki üreticinin dış pazarlarda malını daha fazla bir fiyata satmaya zorlamaz.

Diğer taraftan bir satış vergisi, firmanın marjinal ünitesini zarara sebep olan bir ünite haline getirir. Firma istihsalini derhal kesmeli ve daha düşük bir seviyeye inmelidir. Bu seviyede marjinal maliyet vergiden evvel, marjinal üniteye bir zarar vuku bulmaksızın, vergiyi ödemeye müsait olacak kadar düşük olmalıdır. Endüstrideki bütün firmalar aynı şekilde hareket edeceklerinden dolayı, toplam hasıla yeni bir denge seviyesine düşer. Endüstrinin hasılabına olan talep değişmediği takdirde, müstehlikler bir birleri ile rekabet ederek fiyatı yükseltirler. Fiyat yükseldikçe her firma eski denge seviyesine doğru istihsalini artırır. Ancak yeni denge eski denge değildir. Yeni denge, önceki devre fiyatından biraz daha yüksek bir fiyat seviyesinde meydana gelecek, ancak fark vergi tutarı kadar olmayacaktır. Bunun sebebi, tam inelastik talep durumu bir yana bırakılırsa) değişmeyen talebin piyasadan önceki hasıla miktarını daha yüksek bir fiyattan almaya razı olmayacağıdır.

Bu mantığa göre, bir satış vergisi konulduğu zaman vergilenen malın fiyatı, vergi tutarından daha az olmakla beraber, artması gerekir. Bir firma malını böyle bir verginin mevcut bulunmadığı başka bir memlekette

piyasaya arz ederse yüksek fiyatından dolayı rekabet imkânlarını kaybeder.

Bu tezlerin ampirik olarak doğrulanması çok güçtür. Bir kere, satış ve gelir vergilerinde olduğu gibi, vergiler ekonomide büyük bir yer kaparlarsa, bu vergi gelirlerinden elde edilecek fayda küçümsenemez. Bir gelir vergisi, veya satış vergi inikâsından nadiren bahsedilmekle beraber bir vergiden diğerine geçme (differensiyel inikâs) veya vergide bir artış ve mukabil olarak devlet harcamalarında bir artmadan bahsedilebilir.

Biraz kısıtlı olmasına rağmen geleneksel teorik iddia, 95-97. maddeler ve 98. madde tarafından vasıtalı vergiler ve diğer vergiler arasında yapılan ayırımı doğrulayacak derecede geçerli olmaya devam etmektedir. Ancak bu geleneksel teorik iddia uyarınca dahi, vasıtalı vergilerin ihracatta tamamen iadesi ve gelir vergilerinin iade edilmemesi arasındaki kesin ayırım doğrulanmamaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi, verginin bir neticesi olarak hasılda fizikî bir azalma olduğu takdirde, vergilenen malın fiyatı, vergi tutarından daha az olmak üzere artar. Ve gelir vergisi umumiyetle kısa vadede olsa bile, yukarıdaki analizde kâr adı verilen şeyden biraz daha fazlasını vergilendirir. Meselâ, firma, ya envanterinden normal bir faiz elde etmeli ya da faaliyetine son verip parasını piyasada faize vermelidir; envanterin normal faiz gelirini temsil eden kârın bir kısmı karşılanması gerekli olan kısa vadeli bir maliyettir. Gelir vergisinin diğer veçhelerinde de benzer mütâlalarda bulunulabilir.

Gelir vergisi, vergi almaksızın dahi kârlı olabilecek oligapolist bazı fiyat artışlarına sebep olabilir, fakat diğerlerinin kendisini takip edemeyeceklerinden korkarak, bir büyük firma buna cesaret edemez. Ancak bu düşüncelerin ne şekilde, gelir vergisinin hangi kısmının ihracatta iade edileceği, satış vergisinin ne kadarının iadeye tabi tutulacağı hususunda bir anlaşmaya götürebileceğini anlayabilmek güçtür. Aynı şekilde, (satış vergileri için) telâfi edici gümrük vergisinin ne kadar olacağı ve ithalattan ne kadar telâfi edici gelir vergisi alınacağı meselesi dahi kolaylıkla görülemez. Kanun yapıcılar, paradoksal olarak, anlaşmanın en kolay bir şekilde yapılacağı müfrit bir yolu seçmekte ve vasıtalı vergilerin tümünün iadesini kabul edecek vasıtasız vergi iadesini reddetmektedirler.

Anlaşmanın 2. bahsinin lafzına göre, herhangi bir üye devlet, diğer üye devletlerin mallarından telâfi edici gümrük vergisi almakla yükümlü değildir. Böylelikle "varış memleketi prensibi" nin tam uygulanması gerekmemektedir. Bu prensip, yukarıda vasıtalı vergiler ile ilgili olarak açıklanan prensiptir. Bu prensibe göre ihracat satış vergisinden istisna edilmekte,

ithalat vergilendirilmektedir. Bu uygulamaya varış memleketi prensibi adı verilmesinin sebebi, malların menşe memleketin değil varış memleketinin vergi nispetine tabi olmasıdır. "Menşe memleket prensibi" ne göre ihracat vergilendirilecek, ithalat vergiden istisna edilecektir. Böylelikle bütün mallar menşe memleketin vergi nispetine göre vergilendirileceklerdir.

Ancak hiç bir memleket ihracatını vergilendirip ithalatını satış vergisinden istisna etmez. Böyle bir vergi dahilde istihsal edilip, dahilde tüketilen mallar aleyhine bir tefrik doğurur ve siyasi açıdan satış vergilerinin en az arzu edilenidir.

Varış memleketi prensibinin en büyük dezavantajı, ortak pazar dahilinde gümrük kontrolünü gerektirmesidir. İhracatçı, evvelki devrelerde, ihraç edilen mal üzerinden vergi istisnasına tabi tutulabilirse ve dahilde ödenen vergiler ihracatta iade edilecekse, ihraç edildiği iddia edilen malların hakikaten ihraç edildiğinin doğrulanması gerekir. İthal mallarını dahilde istihsal edilen mallarla aynı rekabet platformuna koyan bir telafi edici satış vergisi uygulanmaya kadar, bu mallar memleket dahiline sokulmamalıdır.

Satış vergilerinin tahsili en son devreye; perakende satışa ertelendiği takdirde, varış memleketi prensibi uyarınca gereken sınır kontrolü görünüşte bertaraf edilebilir. Vergiden kaçmak için, müstehlikler başka memleketlere seyahat edebilir ve satın aldıkları malları getirebilirler. Bu, sınır kontrolü olmadığı zaman yapılabilmeyle beraber, sınıra yakın oturan müstehlikler hariç, diğerleri için masraflı ve zaman kaybettirici olur. Mamafih, otomobil ve buzdolabı gibi büyük kalemlerin, şüphesiz, kontrole tâbi tutulmaları gerekir. Bu kontrol, Amerikanın perakende satış vergisini tatbik eden eyaletlerinde, otomobiller için yapılmaktadır. Bu çeşit vergilerin tümü, görünür bir sınır kontrolü olmamakla beraber, varış memleketi prensibine göre alınır. Sınır kontrolü olmaksızın tatbik edilen perakende satış vergisinden diğer bir kaçma yolu da posta havalesi ile satın almaktır. Buna mani olmak için devletler arasında karşılıklı anlaşmalar aktedilebilir. Bu anlaşmalarla malların gönderildiği memleketteki depolardan bilgi temin edilip varış memleketi ilgilileri ikaz edilebilir. Ancak bu çeşit tedbirler sınır kontrolünün başka bir şeklidir. Sınır kontrolü fabrikada da yapılabilmeyle beraber, maliyetin artmaması için fabrikanın büyük olması gereklidir. Nihayet bütün bu tedbirler, müşterek, hür pazar ruhu ile bağdaşmazlar. Sınır kontrolünden sakınmak için, memleketlerarası ticarete bütün satış vergileri menşe memleket esasına döndürülebilirler. Bu durumda ihracat vergilendirilir, ithalat vergiden istisna edilir. Burada varsayılan nokta, dış dünya ile yapılacak

ticarete varış memleketi prensibinin tatbik edileceğidir. Böylece "kısıtlanmış menş prensibi" nden bahsedilebilir (Shibata). Fakat satış vergisi nispetleri üye memleketler arasında değişirse, yüksek vergi nispetlerinin tatbik edildiği memleketlerde faaliyette bulunan firmalar, düşük nispetlerinin tatbik edildiği memleket piyasalarında diğer firmalarla rekabet edemediklerinden yakınır. Yüksek nispeti tatbik eden memleket, parasını vergi nispetleri arasındaki fark oranında devalüç ettiği takdirde bu firmalar eski rekabet imkânlarını elde edebilir. Fakat parasını devalüç eden memleket üye olmayan memleketlerle varış memleketi prensibini (ihracatın vergiden istisna edilmesi) tatbik etmeye devam ederse dengesi bozulur. Diğer taraftan, devalüasyon, satış vergilerine tâbi olmayan mâli alımlara da tesir eder. Nihayet, bir ortak pazar tamamen teşekkül ettiği ve işlemeye başladığı zaman genel prensip olarak döviz hadlerinin istikrarı üyelerce gerekli kılınmaktadır.

Sonuç olarak, AET üyeleri sınır kontrollerini bertaraf etmek için menş memleket prensibini tatbik ederlerse, satış vergileri nispetlerinin, hiç değilse perakende devresinden evvelki devrede yeknesaklaştırılması icap eder. Perakende satış vergisi nispetleri pek fazla kaçakçılığı cezbetmeyecek kadar değişiktirler. Bu çözüm yolu Profesör Neumark'ın başkanlık ettiği AET Maliye ve Vergi komitesi tarafından teklif edilmiştir. Almanya bir katma değer vergisini kabul etmiştir. Katma değer vergisi her firmanın işgücü ve yönetimi tarafından diğer firmalardan satın alması materyel ve hizmetlere kattığı değer üzerinden alınan vergidir. İstihlâk tipi katma — değer vergisinin kümülatif matrahı, prensip olarak, perakende satışların toplamına, ve böylelikle hakiki bir perakende satış vergisinin matrahına eşittir. Sermaye malları alımları vergilendirilmemektedir.

Katma değer vergisi Neumark komitesi tarafından tercih edilen vergi şeklidir. Perakende katma değere tatbik edilecek nispet, gerekirse, memlekettten memleket geçebilir. Her memleket daha ileri giderek katma değer vergisinin başına bir hakiki perakende satış vergisi ekleyebilir.

Fransa katma değer vergisini genelleştirmek için kapsamını genişletmiştir. Hollanda böyle bir vergiyi kabul etmek üzeredir. Belçika, Lüksemburg ve İtalya muhtemelen aynı şeyi yapacaklardır. Ancak tatbik edilen nispetler epeyce farklıdır. Almanyanın tatbik ettiği nispet 1968 de % 11'dir. "Yatırım Vergisi" adı verilen geçici verginin kaldırılmasından sonra yürürlüğe konulacak olan istihlâk tipi katma değer vergisine nihaî geçişten sonra, vergi nispetinin en aşağı % 13 olacağı beklenmektedir. Yatırım vergisi yatırım mallarından alınan bir vergidir, 1968'de nispeti % 8'dir.

1971'de % 2'ye inecek ve 1971'de sıfır olacaktır. Fransızların tatbik etikleri nispet % 20'dir.

Katma değer vergisinin tatbikinden ziyade, varış memleketi esasından menşe memleket esasına dönüşle birlikte geçmişte olan bağlar esası bir şekilde kopmuş olacaktır. Çünkü yirminci asırda (belki daha da evvel) bütün Avrupa memleketlerinde, istisnasız olarak ihracat, satış vergilerinden istisna edilmiş ve ithalat vergilendirilmiştir. Aynı şekilde, andlaşmanın 2. kısmında gelir vergileri için vaz'edilen kaideler şimdiye kadar istisnasız olarak riayet edilmiş olan uygulamayı devam ettirmektedirler; ihracatla gelir vergisi iade edilmemekte ve ithalatta telafi edici gelir vergisi konulmamaktadır.

Geriye, 2. kısmın bütününi ilgilendiren bir genel mesele kalmaktadır. Andlaşma maddeleri vasıtalı ve vasıtasız vergileri tanımlamamakta ve böylece gayrimenkul vergilerinin, veraset ve intikal vergilerinin, ticaret vergilerinin (meselâ Almanların Gewerbesteuer adlı vergileri) ve sosyal güvenlik programları için ücret vergilerinin statüleri belirsiz kalmaktadır. İhracatı gelir vergisinden istisna etmemenin yukarıda verilen ana prensipleri bir yol gösterici olduğu takdirde ( ana prensipleri hatırlarsak vergi herhangi bir firmanın marjinal ürün ünitesinin maliyetine pek tesir etmemektedir.) arazi vergileri değilse bile, bina vergileri, bu bina içinde, veya bu binanın yardımı ile istihsal edilen malın ihracatında iade edilmeye namzet olacaklardır. Ücret vergileri mutlaka işlemin sonunda tahakkuk ederler. Firma mülküne tatbik edildikleri nispette, sermaye vergileri de aynı şekildedir. Diğer taraftan veraset ve intikal vergileri, firma faaliyetinin marjında tatbik edilmediklerinden dolayı, bu anlamda vasıtasız vergilerdir. Hiç bir memleketin, fabrikalardan, depolardan vs. alman gayrimenkul vergilerinin ihracatta iadesine rıza göstermedikleri hakikatı karşısında şu fikir ileri sürülebilir: belki herşeye rağmen en önemli husus herkesin riayet ettiği aynı kaidelerinin mevcut bulunması ve uzun vadede ortak pazarın ruhuna aykırı olmadıkça bu kaidelerin ne olduklarının önemli olmamasıdır. Özel teşebbüs ekonomisinin karmaşık strüktürü, tahmin edilebildiğinden daha fazla, herhangi bir şartlar takımına adapte olabilir. Ancak bu takımın değişmemesi ve adaptasyon vetiresinin tamamlanana kadar tekrar edilmemesi gereklidir.

## II

Gümrük tarifeleri ortadan kaldırıldıktan sonra, pazarın himayeci ruhlu üyeleri, tarifelerle elde edilmiş olan neticeleri ne şekilde, zahiri olarak

yabancı mallara yönelmemekle beraber hakikatte onların aleyhine ayrıcahık yaratan, vergilerle temin edilebileceğini düşünmeyi eğimli olabilirler. Roma andlaşmasının 95. maddesi bu çeşit bir geriye dönmeye engel olmak için konulmuştur. Böylece, A memleketi, X malın düşük kalitede istihsal ediyorsa, X malı üzerine, nispeti kalite ile artan bir genel vergi vergi tatbik edilebilir. Bu ilâve vergi pratikte sadece ithal mallarına tatbik edilmiş olacak ve müstehlik talebinin bir kısmı dahilde istihsal edilen mallara yönelecektir.

95. madde daha da ileri gitmektedir: ayrı ayrı iki mal almalarına rağmen X malı Y malının yakın bir ikâmesi ise ve X malına tatbik edilip, Y malına tatbik edilmeyen bir hususî istihlâk vergisi 95. maddeye göre geçersiz olacaktır. Bu kaide bazı anlaşmazlıklara sebebiyet verebilir. "Yakın" bir ikâme'nin iktisadî bir tanımlanması yoktur. Bu talep elâstikiyeti derecesi ve daha da kesin olarak talebin çapraz elâstikiyeti derecesi açısından bir keyfi sınırlama ile tanımlanabilir, ancak talebin çapraz elâstikiyetine dair veriler olsa bile güven verici değildir (talebin çapraz elâstikiyeti, satılan Y malının tutarındaki yüzde değişiminin X malının fiyatındaki yüzde değişmeye oranıdır.)

İlâveten, andlaşma ikâmelerden bahsetmemektedir. Belirttiği husus şudur: "Bir üye devlet, başka bir üye devletin mallarına vasıtalı veya vasıtasız olarak, dahilde istihsal edilen benzer mallara tatbik edilen vasıtalı veya vasıtasız vergilerden fazlasını salmayacaktır "veya" diğer malları himaye etmeye matuf vergiler alınmayacaktır." "Salma" kelimesinden sonra "vasıtasız ve vasıtalı" kelimelerini araya sokmakla ve bunu "tatbik edilen" tabirinden sonra tekrar etmekle bu yasaklardan birincisi belkide gereksiz olarak kuvvendirilmiştir\*. İkincisi tarafından tek başına bir şekilde kapsanamıyacak birinci yasaklama hakkında, andlaşma hazırlayıcılarının hangi uygulamaları düşünmüş oldukları belli değildir. Her halde, potansiyel problemlerin sayısı sonsuzdur ve andlaşmayı idare ve ve tefsir edenlere anlaşmazlıkların hallinde kuvvetli bir sağduyu dozu tatbik etmek düşmektedir.

Nihai mallar olduğu kadar, ara mal ve hizmetlerde işin içine girmektedir. Birkaç yıl evvel Amerikada olduğu gibi devlet normal nakliyecilerin yaptığı mal nakliyatına vergi koyup, bir firmanın kendi malını kendi araçları ile naklinin biçilebilen değerine vergi koymadığı takdirde aynı malı ithal edenler dezavantajlı olacaklardır. Çünkü bunlar nakliyatı daha çok normal nakliyeciler vasıtası ile yaptırırlar.

Endirekt himayeciliğin andlaşma âkitleri tarafından reddinin ciddiyeti andlaşmaya konan bir şart ile anlaşılabilir. Bu şarta göre 95.

\*) Açıklama İngiliz dili cümle düzeni uyarıncadır. Ç. N.



maddeye aykırı düşen mevcut kaideler ikinci aşamaya kadar kaldırılacaklardır. Bu ikinci aşama, ittifakın ne zaman temin edileceğine göre, dördüncü, beşinci veya altıncı senenin sonunda mümkün olabilecektir. (Madde 8'e bakınız.)

### III

95. maddede geçen "benzer" kelimesi "aynısı veya benzeri" olarak tefsir edilirse, bu maddeye dahilde istihsal edilen bir kalemin ithali ile ilgili hususları tanzim ediyor gözü ile bakılabilir. Böylece 95. madde ile 96. madde arasında bir simetri vardır, ancak ikincisi açıkça (diğer üye memleketlere yapılan) ihracatla ilgilidir. ("Herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edilen mallar dahilde tatbik edilmiş bulunan vasitasız veya vasıtalı vergi tutarlarını aşan herhangi bir iadeden faydalanamazlar.") 95. maddenin, ithal edilmiş bir mala, dahilde istihsal edilen aynı mala tatbik edilen vergi tutarına eşit veya daha az vergi uygulanmasına cevaz verdiği gibi, 96. madde üye devletlerin, ihraç edilen mallara dahilde tatbik edilen vergi tutarına eşit veya daha az vergi iadesi yapmalarına izin vermektedir.

Böylelikle 95 ve 96. maddelerin varış memleketi prensibine müsaade edip ancak bunu mecbur tutmadıkları ve bu prensibin aşımı olarak kullanılmalarını yasakladıkları şeklinde bir tefsirde bulunulabilir. Bu maddelerde bir veya daha fazla üye devletin menşe memleket esasına dönmelelerini yasaklayan herhangi bir hüküm yoktur.

96. Madde, 95. maddede 2 kere (ve başka bir cümlecikte "vasıtalı" kelimesi ile birlikte) "vasitasız ve vasıtalı" terimini kullanmaktadır. Bu tekrarın bir plân dahilinde değil de sadece bir çağrışımla yapıldığı bir izah tarzı olabilmekle beraber biraz tuhaftır — ve 95. maddenin ifade tarzını nazarı dikkate alırsak, andlaşmayı hazırlayanların 96. maddeye geldiklerinde bu cümleyi unutmış olmaları imkânı azdır. — "Vasitasız" vergilerin iadesi imkânı olsa idi yasaklama daha da kuvvetli olabilirdi. Her halde, "vasitasız ve vasıtalı" cümleciği bu noktada potansiyel boşluklar açmaktadır. Bir otomobilin üye bir memleketi ihracatında, otomobilin yapıldığı fabrikanın inşasında kullanılan çeliği taşıyan nakliyat şirketinden olması nakliyat vergisi iade edilecek midir? Andlaşma imzalandığı sırada, imzacı memleketin beşinde yürürlükte olan yazılı muamele vergisi ger'ye doğru vergi hesabını yapmayı güçleştiren hatta imkânsızlaştıran meseleleri ortaya çıkardığından, başka bir madde öngörülmüş ve bu ka-

rışık duruma bir çare bulunmaya çalışılmıştır. Kısaca inceleyeceğimiz gibi 97. madde, verdiğimiz misaldeki gibi karışık hesaplara lüzum olmaksızın yaklaşık ortalamalar hesaplamaya izin vermektedir. Fakat üye devletler katma — değer vergisini benimsedikçe, hiç değilse (Almanya'da tatbik edildiği gibi) vergiden vergi çıkarma metodu uygulanırsa geriye doğru vergileri hesaplamanın kolaylaştığını görecektir. Bu metod geriye doğru vergi hesaplamasını otomatik olarak yapmaktadır. Bu durum A.E.T. ye dahil olmayan memleketlerdeki müteşebbisler arasında bir rahatsızlığa sebep olmaktadır. Bu rahatsızlığın sebebi ise müteşebbislerin, dikey olarak birleşmemiş olan ve önceki devrelerde ödenen vergiye nispetle daha fazla ihracat mallarında iade imkânına sahip olabilecek A.E.T. firmaları ile dünya pazarlarında rekabet etme mecburiyetinde olmalarıdır. (Dikey olarak birleşmiş) diğer A.E.T. firmaları ise evvelki devrelerde ödenmiş vergilere nispetle daha az ihracatta vergi iadesi sağlayabileceklerdir.

#### IV

Çok kademeli yayılı muamele vergisinin uygulandığı durumlarda ihracatla vergi iadesini ve gümrük vergisini hesaplamak için hususi mallar veya mal grupları için ortalama (Vergi) nispetleri kullanılmasına 97. madde cevaz vermektedir. Roma andlaşması imzalandığı zaman bu madde A.E.T. milletlerinden beşi ile ilgili idi, fakat, yayılı muamele vergisi katma değer vergisine yerini bırakacağından dolayı maddenin anlamı yakında ortadan kalkacaktır.

Yayılı muamele vergisini uygulayan beş devlet arasında ithalât ve ihracatla ilgili olarak "hususî mallar ve mal grupları için ortalama nispetler" tesis etmişlerdir. Bu uygulama andlaşmadan evvel gelmekle beraber, 97. maddenin ışığı altında ortalama nispetler yeniden düzeltilmişlerdir.

Bu ortalama nispetlerinin tayini, bunu, vergi alan memleket içinde vergi iadesi ile mükellef kılınan veya vergi iadesi yapılan endüstri arasında, hemde devletler arasında epeyce anlaşmazlık doğurmuştur. 97. maddenin ikinci paragrafına birçok kereler müracaat edilmiş ve komisyon "ilgili devlete yönelen uygun direktifler ve kararlar" çıkarmıştır.

Bahis konusu memleketin tam bir input — output tablosunu elde etmek mümkün olsa idi, önceki paragraftaki çelik taşıma meselesinde olduğu gibi en uzak vergiler dahil olmak üzere, her devrede herhangi bir kalemin içinde bulunan muamele vergisini prensip olarak hesaplamak müm-

kün olabilecekti. (Kullanılacak teknik için bakınız: J. V. Salat, The Impact of Sales Taxes of Prices, Manchester School, Jan., 1962.) Ancak, input-output ilişkileri teknik ilerleme ve nispi fiyatlardaki değişikliklerden dolayı daimî değiştiği için bu bilgi temin edilebilse dahi daima yeni baştan gözden geçirilmesi icap ederdi. Kaldı ki, pratikte bu bilgiyi temin etmek imkânsızdır.

## V

98. madde, Komisyonun teklifi üzerine Konseyin çoğunluğu tarafından kabul edildiği gibi, vasıtalı vergilerden başka vergilerle de ilgili olarak, ihracatta vergiden istisna ve iade, ithalatta telafi edici vergiyi geçici olarak kullanmaya cevaz vermektedir. (Fakat bu husustan şimdiye kadar hiç istifade edilmemiştir.) Esasında, vasıtalı vergiler haricinde diğer bütün vergilerin, üye devletler arasındaki ticaret itibarı ile, menşe memleket esasına göre olması lâzımdır.

Bu hususun, gelir vergisi uygulanmasında ikâmet prensibi ve kaynak prensibi (ülke prensibi) arasındaki seçimle direkt bir ilgisi yoktur. Bu prensiplerin hiçbirinde mal ve hizmet ihracında gelir vergisinin iadesi, mal ve hizmet ithalinde telafi edici gümrük vergisi yoktur. Menşe prensibi uyarınca tahsil edilen satış vergisinin geliri, müstahsile bedelsiz kamu hizmeti temin etmede kullanılırsa ve diğer taraftan varış memleketi prensibi uyarınca tahsil edilen satış vergisinden elde edilen gelir mükellef müstehlike bedelsiz kamu hizmeti temin etmek için tahsis edilirse, ilgili iki memleket için iktisadî sonuçlarının karşılıklı olarak adeta gelir vergilerini kaynak esasına veya ikâmet esasına göre tahsil etmeleri sonucuna benzediği Möller ve diğerleri tarafından ispat edilmiştir. Mamafih pratikte, satış vergileri gelirlerinin hususî hizmetlere tahsis edildiğine işaret eden bir durum yoktur. Böylece bütün pratik gayeler açısından menşe ve varış memleketi prensipleri arasındaki ayırım, kaynak ve ikâmet prensipleri arasındaki ayırımdan oldukça farklıdır.

Esasında (imkânsız olmasa bile) ihraç mallarında doğru bir gelir vergisi iadesi yapmak zordur. Firmaların çoğu birçok mallar istihsal ederler. Ancak gelir vergisi ayrı ayrı mallara tatbik edilmez, fakat firmanın blok halindeki kârına yükletilir. Toplam kârı ve böylece gelir vergisini muhtelif ürünler arasında, toplam satışlara olan katkıları nispetinde bölmek büyük bir hata olur. Çünkü her bir ürün istihsalı için gerekli sermayeyi, eşit bir kâr haddi sağlayacaksa, bazı ürünlerin satışından

ufak bir kâr haddi, diğerlerininkinden büyük bir kâr haddi elde edildiği görülür. Bu sonuncu durumun sebebi şudur: bazı ürünler beher satış doları başına çok az bir sermayeyi gerektirirler (meselâ, bir perakende satış doları başına büyük bir sermayeyi gerektirirler (meselâ, çelik istihsalinde olduğu gibi). Aynı problem ithalatta telâfi edici verginin hesaplanmasında da mevcuttur. Bütün vergiler ihracatta iadeye tabi oldukları takdirde ve ithalatta gümrük vergileri ile telâfi edileceklerse tartıştığımız problemlerin henüz bir başlangıç olduğu anlaşılabilir. Bu meydana meselâ, her malın içinde mevcut olan ücret vergisinin, servet vergisinin tutarı ne şekilde hesaplanacaktır?

## VI

Roma andlaşmasının ikinci kısmının son maddesi, Komisyonu vasıtalı vergi harmonizasyonunun ne şekilde yapılacağını nazarı itibare almaya ve Konseye ittifak oyuna sunulmak üzere teklifler sunmaya yöneltmektedir. Diğer maddeler (meselâ 101. madde) hususî olarak vergi ile ilgili olmamakla beraber Komisyona hem mütâlâa hem de teklif yetkisi vermelerine rağmen vasıtasız vergiler (veya, vasıtalı vergiler hariç diğerlerini) hakkında bu hususta bir şey yoktur.

Bu madde uyarınca hareket eden Komisyon ve Konsey, kümülatif yayılı muamele vergisini tatbik eden beş Avrupa memleketinde bu vergiyi katma değer vergisi ile değiştirmek sureti ile Avrupa Tarihinde en geniş kapsamlı vergi reformunu harekete geçirmeye yardım etmişlerdir. Neumark komitesinin tayin edilmesi, bilâhare komite raporunun kabulü ve o zamandan beri alınan uygulama tedbirleri, Ortak Pazarın ilgili olduğu sahalarda girişilmiş en önemli teşebbüsler arasındadır.

Vergi harmonizasyonu, hususî istihlâk vergileri, bilhassa lüks vergileri, alkollü içkiler ve tütün vergileri sahalarında da hususî problemler doğurmaktadır. Kurumlar vergisi itibarı ile de bir dereceye kadar yeknesaklığı gerekli kılar (ancak buna şahsi gelir vergisi dahil değildir.) Bu problemler ve ücret vergileri ile ilgili olanlar, AET'nin yeni üyeleri ile ilgili olarak Vergi Harmonizasyonu adlı çalışmanın giriş kısmında tartışılacaktır.

Tercüme Eden : Asis. Bora OCAKÇIOĞLU