

# İKTİSAT ve MALİYE

## MUAMELE VERGİSİ İKTİSADİ DEVRENİN HANGİ SAFHASINDA TAHSİL OLUNMALIDIR?

Yazan: **FRANÇOESCO FORTE**  
Pavia Üniversitesinden

Çeviren: **İsmail Hakkı Ülmen**

1. Muamele vergisi (impôt sur le chiffre d'affaires) bugün bir çok memleketlerde vergi gelirlerinin başlıca kaynaklarından birini teşkil eder (1). İtalyada 1954/55 hesap döneminde istihsal vergisi (Umumî makbuzat vergisi «Impôt général sur les entrées: I. G. E.») Devlet vergi gelirleri tahsilatının % 22,7 sini ve umumî vergi tahsilatının % 19,3 ünü temin etmekte idi (2).

İtalyan muamele vergisinin (I. G. E.) ayırıcı vasfı istisnalar hariç, iktisadî devrenin bütün safhalarını şelâle halinde mükellefiyet konusuna almasıdır. Nisbeten düşük bir tarife ile çok önemli miktarda hasılat elde ediliyor (3).

(1) Batı Avrupada muamele vergilerinin bünyesi, mes'eleleri, malî önemi hak. çok derin bir inceleme için bak, J. F. DUE, Sale Taxation in Western Europe. A general survey, National Tax Journal 1955, S: 171 - 185 ve 300 - 320. Muamele vergisi mes'elelerinin çeşitli yönlerden etraflı bir genel tahlili için bak, aynı yazar, Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires, Revue de Science et de législation Financières, 1955, S: 496 ve mü.

Çevirenin notu: Bu sonuncu yazı tarafımızdan (Muamele vergisinin şekilleri) unvaniyle dilimize çevrilerek İktisad ve Maliye Dergisinin II. cilt, 9. sayısında yayımlanmıştır.

(2) İtalyanın harpten önceki (1938/39) durumu ile mukayeseli olarak 1949 - 1950 den 1954 - 1955 e kadar olan malî (fiscal) faaliyeti hak. Maliye Vekili Tremelloni tarafından 1955 martında yayımlanan «Sarı Kitap» a bak, Istituto poligrafico d'ello Stato, 1955 Roma.

(3) 1940 - 1941 de (29.660 milyon vergi hasılatı toplamından) 5.023 milyon; 1941 - 1942 de (33.774 milyondan) 5.988 milyon; 1946 - 1947 de (322.224 milyondan) 101.853 milyon; 1947 - 1948 de (706.988 milyondan) 185.497 milyon; 1948 - 1949 da (972.366 milyondan), 248.919 milyon; 1949 - 1950 de (1.078.178 milyondan) 245.272 milyon; 1950 - 1951 de (1.259.722 milyondan) 303.118 milyon; 1951 - 1952 de (1.503.936 milyondan) 239.038 milyon; 1952 - 1953 de (1.641.579 milyondan)

İtalyan vergi sistemini engelleyen müteaddit teknik zorluklar nazarı itibara alındığı takdirde dahi makbuzat vergisinin (I. G. E.) en sağlam, elâstiki ve verimli vergileri arasında bulunduğu söylenebilir. Harp, millî toprakların iki bölgeye ayrılması, zorluklarla dolu bir harp sonrası gibi buhranlı anlarda bu vergi gerçekten İtalyan vergi sisteminin temellerinden biri olmuştur (4).

O, gelir vergisi buhranı esnasında müteşebbislerin gayri safi gelirlerinden, takribi ve acele olsa bile, büyük bir müessiriyetle önemli bir pay ayırma fonksiyonunu ifa etmiştir. Esasen reel gelir vergileri de bilhassa mükemmel surette tahdit ve tatbik edilmedikleri takdirde yalnız safi geliri teklif edeceği yerde geniş ölçüde gayri safi gelir unsurları üzerine yüklenir. İşte İtalyan muamele vergisi ahiren bu esaslara dayanılarak ve realist bir görüşle müdafaa edilmeğe istihkak kesbetmiş olduğu gibi inkârı zor nakısalarna rağmen bugün de itibarlı sayılmağa hak kazanmıştır. (5) Bu durum hâdiselerin zarurî kıldığı reformu tatbik mevkiine koymak için onun mahzurlarını ve bunlara karşı alınabilecek tedbirleri düşünmenin faydalı olabilmesine mani teşkil etmez. Tabii, şelâle şeklinde bir mükellefiyetin zarurî adaletsizliği, muamele vergisine yöneltilen en ağır tenkidlerdendir. Ticaret ve sanayiın dikey bir temerküze doğru tehalükü, çeşitli mamulâtın menşe'inden müstehlike varıncaya kadar geçtiği tedavülün adedindeki farklılıktan doğan vergi farkının yarattığı istihlâk inhinası (distorsion), daha büyük bir tedavül miktarına ihtiyaç gösteren ekonomi sahaları ve teşebbüsler hakkındaki adaletsizlik şelâle verginin uzun zamandan beri çok şöhretli bilginlerce aydınlatılmış olan

213.120 milyon; 1953 - 1954 de (1.871.675 milyondan) 264.460 milyon; 1954 - 1955 de (düzeltilmiş tahminlere nazaran 2.034.491 milyondan) 324.915 milyon ve 1955 - 1956 da (2.299.415 milyon muhammenattan) 401.427 milyon lireti muamele vergisi (I. G. E.) sağlamıştır. 1940 da % 2 olan normal nisbet 1943 Haziran sonunda % 3 e, 1944 yılı sonunda % 4 e yükselmiş, 1946 yılı sonunda tekrar % 3 e irca edilmiş, 1948 ocak'tan aralığa kadar % 4 e çıkmıştır. Bundan sonra bugünkü seviyesi olan % 3 e dönmüştür. (Son safhada tatbik olunan) götürü usulde nisbet 1950 sonunda % 2 ve 1 ocak 1951 den itibaren makab- le şamil olmak üzere % 1 e indirildi. Halen nisbet budur.

(4) Zikredilen «Sarı Kitap» a göre hesap parası olan 1938 İtalyan liretiyle (S: 94 ve mü.) muamele vergisi 1940 - 1941 de 3,7 milyar; 1941-1942 de 4 milyar; 1942 - 1943 de 2,9 milyar; 1943 - 1944 de 1,5 milyar; 1944 - 1945 de 0,7 milyar; 1945 - 1946 da 1,9 milyar; 1946 - 1947 de 3,1 milyar; 1947 - 1948 de 3,7 milyar; 1948 - 1949 da 5 milyar; 1949 - 1950 de 5,3 milyar; 1950 - 1951 de 5,9 milyar; 1951 - 1952 de 6,2 milyar; 1952 - 1953 de 6,7 milyar; 1953 - 1954 de 7,4 milyar; hasılat temin etmiştir.

(5) Bu cümleden olarak I. G. E. hak. ahiren J. F. DUE tarafından Sale

ve nazariyat ve tatbikatın geniş ölçüde vakıf bulunduğu nakisalardandır. (6)

2. Bu nakisalara şu üç hal şeklinden birine baş vurmak suretiyle çare bulunabilir: 1) Temel prensipleri muhafaza ederek şelâle verginin en nazik noktalarında iç değişiklik; 2) Eklenen kıymet vergisinin kabulü; 3) İktisadî devrenin yalnız bir veya — daha az şiddetli olmak üzere — iki safhasında tahsil olunan bir muamele vergisinin kabulü.

Birinci hal şekli aşağıda açıkladığımız tadil edici tedbirlerle geniş ölçüde Almanya, Avusturya, Holanda, Belçika ve İtalya'da kabul edilmiştir.

Hafifletmeler, şelâlenin tesirine bilhassa maruz kalır görünen mahsulât ve mamulâta tatbik edilir (7):

- a) Gruplandırılmış nisbetlerle veya tek nisbetle vergilendirme (8)
- b) Kesik bir devre (circuit brisé) ile çalışan teşebbüslerin (meselâ sanayide iplik fabrikalarının dokuma fabrikalarına satışları, ticarete ana merkez tarafından mümessillere yapılan devirler) karakteristik bir safhada vergiden istisnası.
- c) Tipik bir dikey temerküz arzeden saha ve teşebbüslerde vergi nisbetinin yükseltilmesi.
- d) Kombine ve mütemerkiz bir bünye ile çalışan teşebbüsleri kesik devre ile çalışanlarla aynı şartlara tabi kılmak üzere mezkûr teşebbüs-

---

Taxation in Western Europe, National Tax Journal 1955, S: 312 - 314 de çok şiddetli tenkidleri sürülmüştür.

- (6) Meselâ İtalyan tetkikçileri arasında D'ALBERGO'nun La Natura e il fondamento delle imposte sugli scambi, Giornale degli Economisti, ekim 1931; aynı yazarın, Di alcuni effetti economici delle imposte sugli scambi, Giornale degli Economisti, aralık 1931; VANONI'nin Problemi dell'imposizione degli scambi, Cedam, Padoue 1943; aynı yazarın Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sull'entrata Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle Finanze, 1940 I, S: 32 ve mü.; GRIZIOTTI, Primi Elementi di Scienza delle Finanze, Milan Principato, 1948. adlı eserine bak.

Şelâle vergi konusunun çeşitli mes'eleleri hak. keza V. VANONI-FORTE'nin Teoria e politica dell'imposizione degli scambi, Milan, La Goliardica, 1955 (Milan Üniversitesi öğrencilerine dersler) unvanlı eserine de bak.

- (7) Daha fazla tafsilat için VANONI ve FORTE'nin daha önce zikredilmiş olan derslerine bak.
- (8) Bu konuda bilhassa D'ALBERGO'nun La Condansazione delle aliquote dell'imposta sugli scambi, in Recenti riforme legislative, adlı denemesine bak.

lerde, aynı teşebbüs çerçevesi içinde bir imal safhasından diğerine geçişleri vergilendirme (meselâ aynı zamanda iplik ve dokuma tesisatı olan fabrikalarda dokuma kısmına geçen ipliklerin vergilendirilmesi).

Bütün bu tedbirlerin esaslı mahzuru - mahdut tatbik sahaları nazarı itibara alınır - bizatihi prensip mes'elesini hiç bir suretle hal'etmek-sizin şelâlenin ağırlığına maruz olan sahalarla diğer imtiyazlı sahaların bir arada yaşamasına imkân vermek suretiyle vergi sistemi içine yeni ayırıcı unsurlar katmasıdır.

İkinci hal şeklini teşkil eden eklenen kıymet vergisi, diğerleri arasında Fransa, Japonya (geçici olarak) ve Arjantin tarafından kabul edilmiştir. Bu konuda Fransız tetkikçileri daha yetkilidirler (9). Bu sebeple bu kısa etüdde bu konuyu bir yana bırakacağız (10).

Bununla beraber önemle işaret etmek lâzımdır ki, Japon denemesi, özel teşebbüslerin tatmin edici bir muhasebe tutmadıkları yerlerde (veya bilhassa küçük san'at veya ev san'atları karakteri arzeden yarı küçük san'at teşebbüslerinin büyük rol oynadığı iktisadî çevrelerde) ve vergi dairesiyle mükelleflerin çok derin tahlilî tetkikler için hazırlanmamış oldukları hallerde bu verginin ciddî iktisadî ve teknik mahzurlar doğurabileceğini isbat etmiştir. Gerçekten bu hallerde eklenen kıymet vergisi derpiş edilen istihsal sahasında ortalama eklenen kıymet emsallerine müracaat suretiyle tahsil olunan ve bu itibarla vergilemede geniş takdir unsurlarına yol açan, böylece şelâle verginin mahzurlarını şiddetlendi-

(9) Bak. LAUFENBURGER, Technical and Political Aspects of Taxation in France, National Tax Journal, 1953, S: 83 - 85, LAURE, La Taxe sur la valeur ajoutée, Recueil Sirey Paris 1953.

(10) Biz konunun bazı nazari veçhelerini FORTE, Note sulla natura economica e sugli effetti dell'imposte sul valore aggiunto, XXI, cahier de l'Institut de Science Economique et de la Statistique de l'Université de Milan, haziran 1955, de inceledik. Tatbik edilmekte olan vergi sistemlerine nazaran bu vergi hak. mütalâalar VANONI - FORTE'nin evvelce zikredilen derslerinde mevcuttur. Bu vergiye dair 11 sayılı dipnotunda zikredilenlere ilâveten bu konuya dair tetkikler arasında COSCIANI, Esperimenti francesi in materia di tassazione della produzione, Rivista Bancaria 1949, S: 240 ve mü. STUDENSKI, Toward a theory of Business Taxation, Journal of Political Economy, 1940; HANYA ITO, Theorie und Technik der Netto Umsatzsteuer in Japan, Finanzarchiv 1955, S: 477 ve mü. HALLER, Netto Umsatzsteuer versus Gewinnsteuer, Finanzarchiv 1955, S: 201; LOCK, RAV, HAMILTON, The Michigan Value Added Tax, National Tax Journal, 1955, S: 357 ve mü; ve evvelce zikredilen DUE, Sales Taxation in Western Europe da hatırlatılabilir.

ren, muameleler üzerine mevzu kaba bir vergi haline kolayca inkilap etmektedir (11).

3. Şimdi üçüncü hal şeklinin, yani iktisadî devrenin yalnız bir veya iki safhasında alınan vergi tipinin fayda ve mahzurlarını gözden geçirelim (12). Bu şekil de ya perakende satışlara, veya son imalâtçının satışlarına (istihsalin son safhasını yapan imalâtçı) veya topdancıdan perakendeciye yapılan satışlara tatbik olunabilir. Perakende satışlar üzerine konulan umumî vergiler, meselâ Amerika Birleşik Devletlerinde federe Devlet ve mahallî idareler maliyelerinde (32 federe Devlet ve 200 şehir ve kontluk 1954 de Amerika Birleşik Devletlerinde bu vergilerden önemli gelir elde etmekte idiler.) (13) Kanada mahallî ve Norveç merkezî idare maliyelerinde kabul edilmiştir. İmalâtçı veya topdancı satışları üzerine mevzu vergiler esas itibariyle İngiltere, İspanya, İsviçre ve Kanada Devlet maliyelerinde kabul edilmiş olup ilk iki memleketin yalnız çok geniş bazı çeşit malları vergilendirdiğine işaret edelim.

İsviçre de bazı eşyanın perakende satışlarına lüks vergisi tatbik etmektedir. Kanada, yukarıda işaret ettiğimiz veçhile, tamamlanmış maddeler üzerine mevzu merkezî Devlet vergisi yanında perakende satışlar üzerine mevzu mahallî idare vergilerine de sahiptir. Bu iki memleketin vergi sistemleri bütünü ile satışların iki dereceli vergilendirilmesinin fiilî bir misalini arzederler.

4. Perakende satış safhasında vergilendirme muhtemelen en büyük nazariî faydaları nefsinde toplamıştır. (14) Zira bu, gider vergisini vergi

(11) Bak. BRONFENBRENNER, The Japanese Value Added Sales Tax, National Tax Journal, 1950 S: 298 ve mü., aynı yazar Second Thoughts an value Added Taxation, Finnazarchiv 1955, S: 309 ve mü.

(12) Şelâle muamele vergisinin ıslahı mes'eleleri hak. son etüdler için bak. İtalya için COSCIANI, La Riforma Tributaria, La Nuova Italia, Floransa, 1950, S: 351 ve mü.; Almanya için SCHMÖLDERS, Organische Steuerreform, Vahlen, 1954, S: 71 ve mü.; aynı yazar, A propos de la réforme fiscal en Allemagne, Revue de Science et Législation Financières, 1953, S: 636 ve mü.; aynı yazar Zur Veredelung der Umsatzsteuer, Public Finance 1954, S: 107 ve mü.

(13) EDELMANN, Should The Federal Government Adopt a Uniform Manufacturer's Excise Tax, Tax Institut Forum Pamphlet, no. 7, şubat 1954 S: 15

(14) Perakende safhasında vergilendirme lehine deliller hak. şu son etüd-leer bak. : STEFENSON, The Federal Government Should Not Adopt a Manufacturers' Uniform Excise Tax, Institut Forum Pamphlet, S: 18 - 27; MILLER, Federal Sales Taxation: Manufacturers' Or Retail Level, 1954, Proceedings of 47 the Annual Conference of Taxation, National Tax Assosiation, sacramento, California, 1955, S: 249 - 263, aksi deliller için daha ilerde 23 sayılı dipnotunda zikredilen eserlere bak.

yükünün dağıtılması modern prensiplerine uygun dağıtma şemalarına göre tahakkuk ettirmeye en müsait bir sistemdir (15). Zira ve her şeyden önce umumî vasıtalı vergilere mutaden yöneltilecek tersine müterakkilik ittihamı, birinci derecede mübrem gıda maddelerinin, tıbbî ve dişçilik hizmetlerinin, ilâçların, ders kitaplarının velhasıl modern Devletin fakir veya zengin herkes için temel ihtiyaçlar arasında telâkki ettiği talebi elâstiki olmıyan daha bir çok mal ve hizmetlerin vergiden istisna edilmesi suretiyle bu vergide, hafifletilebilir. Kezalik vergi nisbetleri malın evsafına ve tatmin ettiği ihtiyaçlara göre farklılaştırılabilir. Bazı tetkikçiler, Kuzey Amerika hakkında esas gıda maddeleri için gerekli istisnalar yapılmak şartıyla perakende satışlar üzerine konulan verginin gelire göre aksine müterakki vasfını kaybederek gelire mütenasip bir vergi haline (16) veya yalnız hafifçe ric'î bir vergi haline - uçlarda daha büyük bir aksine müterakkilik ile - gelebileceğini hesap etmişlerdir (17). Gerçekten Kanada için yapılan hesaplarda da daha önceki bir safhada tahsil olunacak bir verginin gıda maddeleri istisnası ile çok farklı sonuçlar vermeyeceği neticesine varılmıştır (18).

Fakat son imalâtçı veya topdancı üzerinden alınan vergide çeşitli malî ve gayri malî gayelerle ihdas olunan istisna ve vergi nisbetlerini

- 
- (15) Tasarrufun gelir vergisiyle mükerrer vergilendirilmesi tezine bağlı, müterakki gider vergisi nazari fikri için bak : Her ne kadar müdafaa ettiği ideal plan'ın tatbik kabiliyeti olmadığını kabul etmekle beraber, PIGOU, Public Finance II, Mac Millan Kitabevi 1949 ve bilhassa X. bölüm. Dağıtma prensibi bakımından perakende satış vergisinin faydaları hakkında bak: daha önce 1 sayılı dipnotunda zikredilen DUE, Les Variations etc.... ve 21 sayılı dipnotunda zikredilen Retail Sales Taxation etc...
- (16) Bak: MILLER, Sales Tax Progressivity Attributable to a Food Exemption, National Tax Journal, 1951, S : 148 ve mü. Kaliforniya perakende satış vergisi için PENNSYLVANIA TAX STUDY COMMITTEE, The Tax Problem, mayıs 1953, S: 207 ve mü. Pensilvanya'nın vergisi için McGRAW, Effect of Food Exemption on the Indices of Retail Sales Tax, National Tax Journal 1949, S: 362 ve mü. (U. S. A. da farazî bir perakende satış umumî vergisi konusunda)
- (17) MUSGRAVE, Federal Tax Reforme and the Taxation of Low and Middle Incomes, Conference on Taxation, C. I. D. Waskington, 1953, S: 35 ve mü,
- (18) Meselâ vergi yükünün gelire mütenasip olarak dağıtılması konusunda DUE, Gıda maddelerinin vergiden istisna edilmesinin imalâtçı satışları üzerine mevzu Kanada merkezî idare vergisine mütenasip bir vergi manzarası vereceğini hesaplamıştır. Bak, DUE, The General Manufacturer's Sales Tax in Canada, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1951, S: 143

farklılaştırma sisteminin (meselâ İngilterede «Purchase Tax» fiyatı yüksek olan ve zarurî ihtiyaca tekabül etmeyen malları daha fazla vergilendirecek şekilde düzenlenmiştir.) perakende satışlar üzerine mevzu vergi şemasiyle elde edilen derecesinde mükemmel netice vermiyeceği vakiasını da nazarı itibara almak lâzımdır. İktisadî devrenin ilk safhalarında vergilendirme halinde aynı zamanda kıymetini esas itibariyle lüks yerlerde satılmasından alan malların mükellefiyet dışı kalmasını göze almak zaruretinde kalınır. Bundan başka - Piyasa konjonktürü, bakımlılık, evsaf farkı gibi sebeplerle - perakende olarak çeşitli fiyatlarla satılan (meselâ kasaplık etler, meyveler ve sebzeler, çiçekler) aynı cins malların çeşitli miktarları arasında otomatik bir ayırma tahakkuk ettirilemez ve nihayet objektif bakımdan tamamiyle aynı olmakla beraber satın alanın şahsına göre az veya çok zarurî ihtiyaçlara tahsis olunacak mallar (meselâ bir amatör şahıs veya bir ilim enstitüsü tarafından satın alınan fotoğraf makinesi, bir hastane veya bir lokanta tarafından satın alınan lüks gıda maddeleri... ilh) arasında da tefrik yapılamaz. Aşikârdır ki, bir çok fazla istihlâklar hizmetlere taallûk ettiğinden - bahis konusu tevziî vasıfları gerçek hale getirmek için vergiye son imal veya topdancının devir safhası seçilmiş olsa bile onu, mahiyeti icabı ancak son safhada tahsil edilebilecek olan bir hizmet vergisi içine ithal etmek lâzımgelecektir. Buna çok yakın olan, lüks giderlerin farklı şekilde vergilendirilmesi fikri için de, durum aynıdır. (19)

- (19) Teknik ilerlemelerin en yeni ve en bahalı meyvesini teşkil eden hizmetler ve mallar sahasında bilhassa yüksek gelirli sınıflar tarafından icra edilen «conspicuous consumption» (Göze batacak şekilde israf) şekillerini azaltma zaruretinin az gelirli memleketlerde bilhassa çok büyük olduğuna dikkat edilmelidir. Gerçekten böyle giderler bu fakir memleketlerde aile bütçelerinin muvazenesini ağır surette bozmadan bu kabil giderler yapamıyacak durumda olan daha mütevazı gelir sahipleri ve bilhassa orta sınıflar üzerinde kuvvetli bir taklit hevesi yaratmaktadır. Bu itibarla lüks gösterilerinin - satışların vergilendirilmesi veya diğer malî olan ve olmıyan sistemler ile - men'i bir taraftan (İtalya gibi) eski bir medeniyet ve kültüre sahip fakir memleketlerde daha kuvvetle duyulan sosyal memnuniyetsizlikleri ve tezadları hafifletmek, diğer taraftan daha büyük bir iktisadî gelişme gayesiyle tasarrufa ve «verimli» yatırımlara daha büyük kaynaklar sevk etmek gibi ikili bir gayeye cevap vermektedir. Vergileme ile lüks masraflarından doğan «dış âmillere dayanan istihlâk israfı» ve iktisadî gelişme arasındaki münasebetler konusunda CAFFE'nin Teoria e politica dello sviluppo economico, Papi, Milan Giuffré, 1954, S: 273 ve mü. de Considerazione sulla formazione di capitale nelle aree economicamente arretrate unvanlı yazısındaki ince tahlillerine bak.

5. Mutaden gelir vergisine izafe edilen ve malî gayelerden başka gayelerde müterakkilik fonksiyonlarını deruhde edecek derecede tekemmül ettirilmiş bir perakende satış vergisini emel edinen vergi sistemlerine karşı iktisadî ve teknik bir çok ihtirazî kayıtlar ileri sürmek lâzımdır.

Bilindiği gibi bir taraftan, vergi, kanun vazının onu vazederken umduğu gibi in'ikâs etmemektedir. Daha teknik bir ifade ile hangi safhada tahsil edilmek istenirse istensin vergi bakımından evsaf ve mamulât tipleri arasında çok kesin bir ayırma yapmak ekseriya zordur, bilhassa vergi nisbetlerindeki farklılık vergiden kaçmayı (évasion) ve kaçakçılığı (fraude) kuvvetli şekilde teşci ettiği hallerde, Meselâ İtalya'da muamele vergisinde (I. G. E.) bazı lüks eşya ve hizmetler için perakende satışlarda kabul edilmiş olan yüksek nisbetler tatbikatta pek tatminkâr netice vermemişlerdir: Bir çok hallerde «lüks» mamulât ve eşya vergi bakımından normal nisbete göre vergilendirilen mallar arasına dahil «mütad» hizmet ve eşya kılıfına girmek suretiyle - ve fakat yalnız vergi bakımından (!) - bilkuvve ortadan kalkmıştır. Vakit ve hali yerinde mükelleflerin giderlerinden bir çoğu, mahiyetleri icabı, vergilendirilmeleri zor giderlerdir. Bazıları yabancı memleketlerde yapıldığı cihetle hiç vergilendirilemez. Bundan başka İtalya gibi tediye muvazenesini denkleştirmek için turizmden büyük ümitler bekleyen bir memlekette lüks giderlerin vergilendirilmesinin, yabancılardan akını ve memlekette yapacakları giderler üzerine olan tesirleri (Gerek otelciliğin, eğlencelerin yeter derecede gelişmemiş olmasından, gerekse lüks eşya ve hizmetler fiyatlarının yükselmesi sebebiyle) hassaten nahos olabilir. Ve nihayet lüks mamulâtın vergilendirilmesi memleketin ekseriya zenaat karakteri arzeden ve fiyatlarının yüksekliğine rağmen mamulâtlarının zarafeti dolayısıyla milletlerarası piyasada iyi bir mevki tutan bazı millî sanayi için (Bu şekilde bir çok İtalyan ihracatı vardır.) zararlı olabilir. Vakıta toptan ihracatın dahilinde perakende satış vergisi ödemediği doğru ise de dahilî piyasanın daraltılması onlar için kârlı çalışmayı sağlayacak derecede geniş bir istihsal imkânını ortadan kaldırmak suretiyle bu teşebbüslerin sağlamlığına zarar verebileceği de aynı derecede bir gerçektir.

Diğer taraftan, istihlâki geniş madde ve hizmetler için istisnaları çoğaltmak, maliyeyi çok verimli vergi matrahlarından ve diğerlerinden daha kolay yapılabilecek incelemelerden mahrum etmek neticesini doğurur. Esasen zamanımız iktisadında büyük, orta ve küçük gelir sahipleri tarafından hemen aynı sıfatla satın alınan bir çok mallar ve hizmetler mevcut bulunmaktadır. Ekseriya eşit gelirlere sahip olmıyan kimselerin gelirleri arasındaki farklar, hiç değilse büyük ölçüde, mubayaaların vasıflarından ziyade miktarlarından doğmaktadır. Tütün, bira şarap, pamuklu ve sunî ipek kumaşlar, aydınlatmada kullanılan elektrik, ev ihtiyaç-



larında kullanılan kömür, gazeteler bu hususta karakteristik misaller teşkil eder. Küçük gelirler üzerindeki vergi yükünün şiddetini bertaraf etmek maksadiyle bunları veya benzerlerini vergiden istisna etmek veya hafif nisbette vergiye tabi tutmak, büyük gelirlerin vergisini hafifletmek ve bilhassa orta gelirlerin vergisini - hiç bir makul sebep yok iken - esaslı şekilde azaltmak ve böylece önemli gelirler kaybetmek neticesini doğurur.

6. Bununla beraber az farklılaştırılmış nisbetler ve pek zarurî ihtiyaç maddelerine hasredilmiş mahdut istisnalar ile dahi perakende satışlar üzerine mevzu bir verginin aynı şekilde tanzim edilmiş olan son imalatçı veya toptançı satışları üzerine mevzu vergiye - bazı yönlerden - dikkate şayan derecede de üstün olduğu cihetler vardır.

Eğer verginin müstehlik üzerine in'ikâs etmesi gerektiği düşünülüyorsa bu düşüncenin, vergi, iktisadî devrenin son safhasında alındığı zaman in'ikâs olayının iktisadî gerçeği içinde daha önceki safhalarda alındığı hallere nazaran, daha kolayca tahakkuk edebileceği şüphesizdir. Vergi kanunen hangi safhada tahsil edilirse edilsin bilhassa depresyon devirlerindeki para ve banka sistemlerini takyid edici politakalar ile vergiyi müstehlik yerine istihsal âmilleri üzerine nakledecek derecede kuvvetli geri tepme temayülleri müşahede edildiği doğru isde kanunla vergiyi yüklenmek üzere seçilmiş olan şahıs müstahsıldan ziyade müstehlike yakın olduğu nisbette bu olayın daha zorlukla ve daha yavaş olarak tahassul edeceği de aynı derecede doğrudur, aksi durumda bunun zıddı da aynı derecede varittir.

Perakende satış vergisinin teknik bir faydası da yabancı memleketlerle olan iktisadî münasebetlerde farklı muameleleri bertaraf etmek için, verginin daha önceki safhalarda tahsili halinde zarurî bulunan telâfi edici gümrük vergisine veya vergi iadesi ve muaflik sistemlerine lüzum kalmadan ihracatı otomatik olarak vergi dışı bırakması ve ithalâtı vergilendirmesidir. Bu çeşit mülâhazalar son safhada vergilendirmeyi, bilhassa mahallî maliye için iyi karşılamağa sevkedici mahiyettedir. Gerçekten tüccarı veya toptancıyı vergilendiren mahallî camia'ya kendi sınırı dışında cereyan eden satışlar için istisnalar ve vergi iadeleri kabul etmek (ki bu hal teknik karışıklıklara ve vergi - kaçmalarına yol açar.) veya kendi sahası üzerinde çalışan ve çeşitli piyasalarda rekabet halinde bulunan teşebbüsler üzerinde farklılaştırıcı bir vergi yükü bırakmak gibi bir çıkmaz (dilemme) karşısındadır. Bu sonuncu şık, vergi yükünü indirmek için komünler arasında bir rekabetin doğuracağı anormal iktisadî durumlara müntehi olabilir. Mahallî satış vergilerinin bu ayırd edici tesirleri son safhada vergilendirme halinde daha hafiftir. Perakende satış-

lar üzerine daha hafif bir vergi yükü ile komşu komün veya kazalardaki müşterileri kendi sahasına çekmeğe çalışan komünler ve kazalar olabilirse de (Amerika tetkikçileri böyle olaylar tesbit etmişlerdir.) bu olayların şümülü mahiyetleri icabı mahdud kalmağa mahkûmdur. Bundan başka perakende satış vergisi mahallî camialar için, mahallî hizmetlerden geniş ölçüde faydalandığı halde mahallî camia sahası içinde devamlı olarak ikamet etmeyen ve bundan dolayı gelir vergisine tabi tutulamayan bütün şahısları vergilendirebilmek faydasını da haizdir. Bunun, bir piyasa mevkii ve önemli bir iş ve idare merkezi olan ve binaenaleyh gelip geçici şahısların nisbeti yüksek olduğundan giderleri fazla bulunan komünler için büyük önemi vardır, zira bu giderlerin hepsini yalnız orada ikamet edenlere yüklemek adilâne olamaz.

Nihayet - evvelce söylediğimiz veçhile - tekrar edelim ki vergi nisbetinin çeşitli mal ve hizmet tiplerine göre farklılaştırılması uygun olmasa bile, perakende satışların tek bir nisbetle vergilendirilmesi hiç değilse pek çok hallerde vergiyi müstéhlik giderlerinin fiilî değeriyle mütenasip hale getirmeye müsaidir, daha önceki safhalarda tahsil olunan vergiler ise bunu hemen hemen asla temin edemezler. Bununla beraber bu hussusta haddinden fazla iyimser olmamalıdır. Hakikatte, perakendeci son müstehlike satış yapmayıp hizmetlerde kullanmak (meslek sahibi) veya istihsale harcamak (bir küçük san'at sahibi) veyahut başkalarına satmak (seyyar satıcı) üzere küçük miktarlarda satın alan bir şahsa sattığı takdirde, perakende satış vergisi müstehlikin gider bölümlerinden her birine farklı surette yüklenen ayırdedici mükerrer vergilendirmelere yol açar, Doğrudan doğruya istihlâk etmeyen şahıslara yapılan perakende satışların vergiden istisnası bu mahzurları ortadan kaldırabilirse de bunun tatbikindeki zorluklar nazarı itibara alınırsa istisna da onları tamamiyle bertaraf edemez. Japonya gibi çok küçük satıcılar tarafından satış usulünün çok yaygın ve küçük san'atların çok gelişmiş olduğu bir memlekette bu mükerrer vergilemeler Shoup Heye'tini perakende satış vergisinin tavsiyeye şayan olmadığı kanaatine vardırırmıştı (20).

Her hal ve kârda hizmet tedariklerinde mükerrer vergilendirmenin geniş bir kaçakçılık marjı göze alınmadan ortadan kaldırılması kolayca mümkün değildir.

7. Perakende satış vergisinin kabulüne mani başlıca sebepler başka taraflarda bulunmaktadır. Bu vergi çok geniş miktarda kontrola ihtiyaç gösterir; toptancı veya son imalâtçı satışları üzerine mevzu vergi tevzi hâdisesine, dal budak saldığı yerde değil de, kökünde müdahale etme-

(20) Daha önce zikredilen BRONFENBRENNER'e bak.

sinden dolayı daha az miktarda kontrola ihtiyaç gösterir. (21) Perakende satış safhasında alınan vergide doğru ve tesirli bir kontrol sağlayabilmek için fatura kullanılması ve faturalara pul yapıştırılması mecburiyetini koymak lâzımdır. Bu, perakende satışların çok tekemmül ettirilmiş teknik usuller ile ve ekseriya büyük mağazalarda yapıldığı memleketler için sıkıcı olmayabilirse de tevzi sistemi ve âdetleri tamamiyle farklı olan memleketlerde tüccar ve müstehlik için çok nahos olabilir. Bu halde büyük vergi kaçımlarını önleyebilmek için - bilhassa idare cihazı çok kuvvetli değilse - (İtalyada şelâle vergi için perakende satıcıların, küçük san'at ve serbest meslek erbabının makbuzatına ve genel olarak hizmet tedariklerine maksur olmak üzere tatbik edildiği şekilde) götürü usul

(21) Holandanın şelâle muamele vergisinin 1 ocak 1955 reformundan sonra perakende satışların son safhasına ulaşmaması dikkati çekecek mahiyettedir. Bu hal tarzını müdafaa için ileri sürülen sebeplerden biri son safhada vergiden kaçma imkânının çok büyük olması ve diğeri de Belçika sistemiyle bir tenazur sağlanmasıdır; kezalik perakendecilerin vergi tatbikatı için lüzumlu kayıtları tutmağa muarız olmaları da diğeri bir sebep olarak ileri sürülmüştür. Bununla beraber bu noktada Belçika vergisinden farklı bulunan Holanda vergisi hizmet tedarikleri teşebbüsleri tarafından temin olunan hizmetler ile serbest meslek erbabının hizmetlerini ve kezalik imalâtçıların perakende satışlarını vergilendirmektedir. Bu hususta daha önce zikredilen DUE'ya ve HUISKAMP, New sales in The Netherlands, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1954, S: 321 ve mü. ye; TAYLOR, Toward Rationality in Retail Sales Tax, National Tax Journal 1952, S: 79 ve mü. de toptan satışlarda nihai istihlâk ile istihsale sarfetme arasında büyük bir vasıf farkı olmadığına göre istihsal veya ticaret maksadiyle vaki bütün satışları tahsisen vergiden istisna eden tek safhada tahsil edilen bir vergide büyük kaçakçılık endişesinin gerçek bir yeri olacağına dikkati çekiyor. Gerçekten radyo cihazları, otomobiller, yakıtlar, yazı makineleri.... ilh. istihsalde kullanılmak maksadiyle satın alındığı takdirde vergiden istisna edilmesi ve istihlâk maksadile satın alındığı takdirde vergilendirilmesi icabedecektir. Ancak bu tefriki büyük ve karışık kontrollara girişmeden ve iktihamı gayri kabil zorluklarla ve bilhassa bitip tükenmez protestolarla karşılaşmadan nasıl yapmak mümkün olabilir? Kezalik satış vergilerinin rasyonelleştirilmesi hak. Bak, DUE, Retail Sales Taxation in Theory and Practice, National Tax Journal, 1950, S: 314 ve mü., mumaileyh bu yazıda, perakende satış vergisinde maddî olarak diğerlerinin imaline harcanmak üzere satın alınan malların mükerrer vergilenmesine meydan vermemek için ihdas edilen istisnaların netice ve mahzurlarıyla mahiyetleri icabı istihsal malı olan muayyen malların liste halinde istisnasından doğan netice ve mahzurları incelemektedir. Şelâleyi kaldırmak için her iki sistem birinde çok geniş ve diğeri şekilde çok mahdut görünmektedir.

tavsiye olunur. (22) Götürü usul istihlâk giderleri üzerine mevzu tek nisbetli bir vergi halinde tasavvur olunan perakende satış vergisinin bir çok faydalarını azaltır, zira bu usul bilhassa muhasebe tutmayan teşebbüsler için geniş ölçüde takdirî mahiyeti haizdir; hattâ götürü miktar tahlilî bir inceleme neticesi olsa dahi - ki perakende satış teşebbüslerinin noksan ve yetersiz muhasebeleri nazara alınınca bu çok zordur. - hiç bir suretle fiilî ve hakikî kârı değil ancak ortalama kârı tesbit edebilir. Yalnız bu mülâhaza dahi itibarî olarak vergilenen her malın müstehlikî üzerine devri keyfiyetini çok tesadüfî bir hale getirir ve verginin mahiyetini tagyire müncer olur.

8. Şimdi dikkatimizi istihsalin son safhasındaki imalâtçı veya toptancı satışlarının vergilendirilmesi üzerine toplayalım. (23) Toptan satış safhası seçildiği zaman doğrudan doğruya perakendeciye veya müstehlike satış yapan son imalâtçı da toptancı sayılır ve toptancı vergi ile teklif edildiği zaman mallarını perakende satış piyasasına arzeden müstahsılı da toptancı saymak icabeder. İmdi - toptancıdan son satıcıya vaki satış

(22) Pul yapıştırmak suretiyle mubadelelerin birer birer kontrol edilmesini ademi tavsiyeye ve son safhada götürünün tercihine sevk eden sebepler VANONI tarafından o sıralarda İtalyada tatbik başlanmış olan I. G. E. den söz açılarak daha önce zikredilmiş olan Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sulla entrata, 1940 da tahlil edilmiştir. Ondan önceki İtalyan muamele vergisinin, şelâle şeklinde olmakla beraber - I. G. E. den ayrıldığı diğer dikkati çeken noktalar arasında - perakende satışları konusuna almadığına işaret edelim. I. G. E. nin perakende satışlar ve hizmet tedariklerinde götürü rejiminin gelişmesi ve mes'eleleri hak. daha önce zikredilen VANONI - FORTE'ye bak. I. G. E. nin götürü kontrollerinin hukukî ve teknik mes'elelerini de FORTE, Sulla sistemazione giuridica e su alcuni problemi dell'imposta entrata in abbonamento, Rivista di Diritto Finanziario et Scienza delle Finanze, 1954, II, S: 306 ve mü. de inceledik. Götürü usul nazariyesi hak. EINAUDI'nin Principi di Scienza della Finanza, Einardi Kitabevi, Turin III. bası Kitap: II, Bölüm: XII deki çok açık izahlara bak.

(23) Bu safhalarda alınan bir satış vergisi lehindeki deliller hak. bak, evvelce zikredilen COSCIANI, La Riforma Tributaria S: 357 ve mü. COSCIANI, İtalyan Devlet maliyesi için son imalatçı safhasında vergilendirmeyi İtalyan iktisadî bünyesine nazaran en münasip şekil olarak kabul ediyor. Kezalik bak, evvelce zikredilen MAYTAG, the Federal Government Should Adopt a Manufacturer's Uniform Excise, Forum Pamphlet ve yine evvelce zikredilen EDELMANN'a bak, keza bak, IRWIN, A Federal Administrator's Choice Between a Manufacturers Excise Tax and a Retail Sales Tax, 1954, Proceedings of 47 the Annual Conference... ilh. KOLB, The Retailers' View of Federal Sales Taxation, S: 271 - 276 aynı eser; Aleyhe deliller için (14) sayılı dipnotunda zikredilen etüdlere bak.

ların vergilendirilmesiyle imalâtın son safhasını yapan müstahsıldan tüccara yapılan satışların vergilendirilmesi nazarı bakımından yekdiğerinden farklı ise de - her iki şekil fiiliyatta ekseriya birbirine yaklaşmakta ve satış vergileri mevzuatı içinde birbirine karşı olarak tek vergi haline gelmektedir. Esasen ilerde göreceğimiz veçhile toptancıların vergilendirilmesine müteallik mes'elelerle büyük bir kısmı imalâtçıların vergilendirilmesinde de ortaya çıkmaktadır. Bu iki tip vergilemenin büyük faydası - evelce de işaret ettiğimiz gibi - nisbeten az sayıda mükellefi şumulüne alması ve az sayıda muameleler ile geniş bir vergi matrahı elde edilmesine imkân hasıl olmasıdır (meselâ IRWIN'e göre (24) Kanada'da imalâtçı safhasında alınan satış vergisi takriben 50.000 mükellefi ilgilendirmekte olup vergi perakende satışlar üzerine konulmuş olsaydı bu sayı 300.000 e yükselecekti.) Aynı zamanda imalatçı veya toptancı seviyyesinde yapılan inceleme daha kesin ve doğru şekilde vergileme imkânları bahşeder. Zira bu seviyyede yapılan inceleme yeter derecede gelişmiş muhasebe kayıtlarının tetkikine daha kolayca dayandırılabilir, halbuki bir çok memleketlerde perakendeci tüccarlar bu kadar tatmin edici bir muhasebe ibraz edemezler. Mamulât fabrikada vergilendirildiği takdirde istihsalin maddeten kontrol edilebilmesi imkânı nazarı itibara alınınca kaçakçılık tehlikesi geniş ölçüde azalabilir. Son safhadan önceki safhalarda alınan verginin karakterlerinden biri de bazılarına göre fayda, bazılarına göre mahzur olan, vergi tutarının müstehlikten gizli kalmasıdır. Müstehlik, mamulâtı satın aldığı zaman mal bedeli içinde kendisine devrolunan vergiye tekabül eden kısımla tüccar veya sanayicinin kasasına giren kısmı ayıramaz. Bu hal Maliyeyi halk nazarında daha az sevimsiz göstermek bakımından rahat olabilir; fakat bazı tetkikçiler ve hükûmet adamları - biraz da iyimserlikle - demokratik rejimde müstehlikin fiilen kendi üzerine yüklenen vergilerden haberdar olmasını daha uygun bulmaktadırlar. Bu lüzum nazarı itibara alındığı takdirde perakende satış vergisi tercihe şayandır, zira mutaden müşteri faturada vergi miktarını asıl mal bedelinden ayrı olarak görmektedir. Ancak perakende satış vergisi fatura kullanılmadan ödendiği hallerde (meselâ götürü usulde olduğu gibi) bu varit değildir.

9. Bununla beraber vergi incelemesinin son imalatçı veya toptancı seviyyesindeki kolaylığı, bu vergileme tarzının büyük teknik mes'eleler arzetmediği zannını uyandırmamalıdır. Aksine, onun da bilhassa nazik ve ağır mes'eleleri vardır. (25) Vergi mükelleflerinin ve vergiye tabi mu-

(24) 23 sayılı dipnotunda zikredilen etüde bak, S: 265

(25) Meselâ - Kanada Federal vergi idaresinin böyle bir vergiyi tatbik eden bir memuru olmak tecrübesine dayanarak imalât safhasında alınan vergiyi müdafaa etmekle beraber - Irwin bu verginin son

badelelerin hudut ve şümülünün tayini mes'elesi, şelâle vergide tenkid edilen, mükerrelik tehlikesi sebebiyle veya - eğer çok liberal bir kanun kabul edilmiş ise - aksine kanunî ve gayri kanunî vergi kaçırmalarına geniş bir açık kapı bırakmak tehlikesi sebebiyle bittabi çok zordur. Bu vergilerle kaçakcılığın çok kuvvetle teşvik edileceğine de dikkati çekelim, zira vergi perakende fiyatlara göre aşağı ve ekseriya önemli derecede aşağı olan fiyatlar üzerinden alındığı cihetle, mühim miktarda hasılat elde edebilmek için yüksek vergi nisbetlerine ihtiyaç olacaktır.

Vergi, mamule son şeklini veren imalâtçı üzerinden alındığı zaman prensip itibariyle şelâleyi bertaraf etmek için ticarete sevk edilmiş olan mallardan müteakiben istihsale sarfedilecek olanların ve vergi toptan satın safhasında alındığı takdirde, aynı suretle istihsalde kullanacak olan şahıslara satılan mallardan dolayı toptancının vergiye tabi tutulmaması lâzımgelsektir. Meselâ Kanada, imalâtçı satışları üzerine mevzu federal vergide, ana istihsal maddesi teşkil eden bir çok mallar, sanayi makineleri ve istihsale lüzumlu aletler, inşaat malzemesi, yakıtlar için kullanım şekli ne olursa olsun geniş istisnalar kabul etmiştir; ve bilhassa şelâleyi önlemek için, bütün imalâtçıların imalât vergisi için ruhsata tabi olması ve yalnız ruhsatnameli şahıslardan ruhsatnamesiz olanlara (ki bunlar toptancı veya perakendeci tüccarlardır.) yapılacak satışların vergilendirilmesi usulünü ihdas etmiştir. Aynı suretle fakat daha dar bir şekilde İsviçre toptançılardan tahsil olunan federal muamele vergisi için yılda muayyen bir meblâğı (35.000 İsviçre frangı) aşan bütün tüccar ve hattâ imalâtçıların ve bu usulü tercih edenlerin toptancı sayılmaları esasını kabul etmiştir. Bir toptancıya yapılan toptan satışlar vergiye tabi olmadığından vergi dairesi karşısında toptancı sıfatını iktisap etmiş olan imalâtçıları tarafından diğerlerine yapılan teslimler ve toptancılara yapılan satışlar böylece verginin şümülü dışında kalmaktadır. Aksine vergi dairesi karşısında toptancı vasfını iktisap etmiş olan bir imalâtçı tarafından bu vasfı iktisap etmemiş olan imalâtçılara veya perakendeci tüccarlara yapılan satışlar vergiye tabi olmaktadır. Vergi dairesi nazarında toptan satış ancak tekrar satılmak veya yeniden imale sevk olunmak üzere yapılmış olan satışlar olup makineler, alât ve edevat ve diğer istihsal malları gibi çeşitli kullanım yerleri olan mallar sarahaten bunun dışında bırakılmış olduğundan bu tip malların onları ihtiyacında kullanan bir imalâtçıya satılması, bu imalâtçı toptancı vasfını haiz olsa bile vergiye tabi bulunmaktadır.

---

safhada alınan vergiyle mukayese edildiği takdirde aynı sayıda mükellef için bilhassa vergiye matrah olacak bedelin tesbiti bakımından çok daha karışık usulleri gerektirdiğini yazıyor.

İsviçrede buna ilâveten kaçakçılığa karşı mücehhez olabilmek için, toptancı vasfını iktisap etmiş olan şahıslara yapılan bütün toptan satışlar da kayıt ve beyana tabi tutulmuştur.

Aşikârdır ki, bu çeşit hal tarzları, tesirli bir vergileme için zarurî olan kontroller ile ruhsat sistemlerinin malî idareye yüklediği iş hesaba katılmasa bile, nihaî istihlâk gayesiyle kullanılan mallar ile doğrudan doğruya istihsalde kullanılan mallar arasında tam bir ayırıcı sınır çizmek iddiasında bulunamaz. Her ne kadar nazariî bakımdan ayrılabilirler ise de tatbikatta bir çok hallerde şüpheye ve çözülmesi mümkün olmıyan mes'elelere kapıyı açık bırakan bir çok olaylara tesadüf olunur.

10. Vergiye matrah olacak satış fiyatının tâyini belki daha da büyük bir zorluk arzeder. (26) Böyle bir fiyat, nihaî imal safhasında alınan bir vergide bahis mevzuu malın son imalâtçısının imalâtı tamamlanmış malın satışından elde ettiki karşılığı (rémunération) veya istihsal faaliyetinin top yekûn ıvazını (Compensation globale) ihtiva etmelidir. Fakat imalâtçı bir çok defa, tabirin dar manasiyle, verimli olmıyan faaliyetler icra eder. Diğer istihsal teşebbüsleri ve meselâ en küçükleri bu ticarî muameleleri (Kredi, sigorta, mamulün muhafazası, piyasanın takibi, taşıma) başkalarına yaptırırlar. Buna karşılık tüccarlar çok defa tamir, hazır giyim eşyası imali, müstehlikin zevkine uydurmak için değiştirmeler gibi kelimenin dar manasiyle istihsal faaliyetlerinde bulunurlar. Böylece imalâtçılardan tüccarlara vaki fiilî satış fiyatı, işlenmiş malın fiyatını, vergilendirilmek istenen bütün mamulâtta, aynı tarzda temsil etmeyebilir. Vergi imalâtçının satış safhasından toptancının perakendeciye satış safhasına nakledildiği takdirde mahzur, bilhassa toptan satış safhasından geçmeksizin doğrudan doğruya perakenciye satan imalâtçılar bakımından biraz hafifler. Bununla beraber doğrudan doğruya halka satış yapan ve meselâ temsilcileri vasitasiyle taksitli satış usulünü tatbik eden imalâtçılar mes'elesi, daha az vahim olmasına rağmen aynen baki kalır. Bundan da önemli olanı daha ağır diğer farklılıkların devam etmesidir.

Vergi nisbetini fiyat yerine miktara tatbik etmek, zorluğu halle medar olacak bir usul değil, aksine verginin mahiyetini tamamiyle tağyir edecek bir usuldür. Böyle bir halde ve bilhassa çok kuvvetli bir dinamizm maruz nisbî ve mutlak fiyatlar rejiminde vergi maddî miktarlar vergisine nazaran AD VALOREM vergiye ve binaenaleyh muamele vergisine (İmpôt sur le chiffre d'affaires) has olan elâstikiyetini kaybeder.

11. İmalâtçı veya toptancılar üzerine mevzu vergi toptan fiyatın vergiye matrah ittihaz edilmesinden doğan başka mahzurlar da arzeder.

(26) 25 sayılı dipnotuna bak.

Evvelce de söylediğimiz veçhile mamulün kıymetini nihaî safhadan önce vergilendirmek, toptan safhasında eşit fiyatta oldukları halde perakende safhasında farklı fiyatlar arzeden mamullerde vergi miktarlarının farklılaşmasını intaç eder. Bu, tek ve düşük fiyatlı kitlevî satışlara nisbetle perakendecilerin kibar müşterilere yaptıkları inhisarcı rekabet şartları altında satış politikasına bir prim teşkil eder. Biliyoruz ki, belli bir teşebbüsün mamûlü kendi talebini a) bir reklâm siyaseti, b) mamulü müstehlikin zevkine uydurma siyaseti, c) nihaî dağıtıcıların müstehlike yakınlıkları sebebiyle özel imtiyazlı durumlar yaratabilmeleri veya satıcıya ve onun teşebbüsüne karşı sempati veya tercih unsurları (daha fazla zarafet, daha fazla cazibe, daha fazla nezaket, daha iyi muamele, daha bol çeşit bulundurma, daha büyük kredi verme) ihdas edebilmeleri sayesinde nihaî dağıtıcı aracılığı ile satış yapma siyaseti, vasıtasıyla (tam rekabet rejimindeki gibi düz bir çizgi yerine) eğri bir çizgi halinde yaratabilir. Son satıcı yerine son imalâtçının veya toptancının vergilendirilmesi, tekel rejiminde, yukarıda bahsi geçen a) ve b) siyasetlerinin imalâtçı ve toptancı ve üçüncüsünün ayrı bir iktisadî âmil olan perakendeci tarafından tatbika konulması nisbetinde ilk iki rekabet tipi için, üçüncüsü lehine, gayri müsait bir farklılık husule getirmektedir. Biz bu farklılığın değeri hakkında hüküm vermeyeceğiz.

Nihaî müstehlike satıştan önceki safhalar üzerine mevzu vergi malın yekûn bedeli üzerinde son dağıtıcının marjını çoğaltmağa mütemayil olmakla beraber aynı zamanda perakende satıcı için tehlikeler ve özel munzam yükler de yaratır. Perakendeci stok yapmağı itiyat edinmiştir. Eğer vergi perakendeci tüccarla ondan önceki iktisadî âmiller arasına bir «kama» gibi girerek fiyatı artıracak olursa nihaî satıcının depo ettiği aynı miktarlar için daha büyük bir döner sermayeye malik bulunması gerekir. O bilâhare müstehlikten istirdat etmek üzere satıcısına stokların vergisini peşinen ödemek zorundadır. Bu hal, perakendecinin tehlikesini arttırmak suretiyle son safhadaki dağıtımın maliyetini yükseltir (27). Perakendeci büyük stoklara sahip olduğu takdirde her zaman yeni malların fiyatlarını indirmek suretiyle bütün stoklarının kıymetini düşürecek ve onun toptan ve perakende fiyatlar arasındaki marjını yok ederek kendisini bir iflâs tehlikesine atacak olan bir vergi hafifletmesi ihtimalinin korkusu içindedir. Son zamanlarda İngiliz mubayaalar vergisi rejiminde buna benzer zorlukların tecrübesi yapılmıştır (28). Ne zaman vergi nisbetinin in-

(27) Bu nokta üzerinde Ricardo ve Pantaleoni'nin diğer bir etüdde incelemeği düşündüğümüz teklifi konusunda, ilgi çekici malî iktisat mes'eleleri ortaya çıkmaktadır.

(28) Evvelce zikredilen DUE, S: 182 ye bak. Yazar devamlı ma'llar müstehliklerinin düşmesinin takaddümü sebebiyle de satışlarda ani da-



dirilmesi derpiş edilmiş olsa perakendecilerin mubayaalarında, daha yüksek olan eski fiyatlarla satın alınmış çok önemli stoklar dolayısıyla uğranılması melhuz zararlar göz önüne alınarak, derhal bir daralma husule geldiği görülmüştür.

12. Bazıları verginin toptan fiyatlarla perakende fiyatlar arasına «Sokulmuş» olması olayının, kârlarını mamul fiyatlarına standart bir yüzdelik tatbiki suretiyle onlarla mütenasip kılmak itiyadında olan son dağıtıcıların gerçek safi kârlarında bir artış sağladığını ileri sürerler. Bundan dolayı bu temayül yüzünden perakende fiyatlardaki artış, vergi nisbetinden hissedilir derecede daha yüksek olabilir. Bununla beraber olay uzun devrelerde o kadar önemi haiz olmayabilir: Gerçekten tekeller veya oligopoller arası mütebariz bir rekabet rejimiyle telifi kabil bir rekabet baskısının mevcudiyeti kabul edilecek olursa, nihaî satıcılara alış fiyatları üzerinde empoze edilen kâr yüzdeleri, onların tatbik edileceği değerler vergi ile çoğalmış olduğundan, binnihaye azalmağa temayül edecektir. Gerçekten bu olay tüccarların ve satış acentalarının yekûn gelirlerini artıracak ve bu suretle her şey aynı kalmak şartıyla - bahis konusu gelirler önceki gerçek seviyyelerine yaklaşmadıkca piyasaya aynı faaliyeti göstermeğe hazır yeni şahısların tehacümünü sağlayacaktır. Filhakika bunu takip edecek fiyat yaklaşımları az çok bir zaman fasılasına ihtiyaç gösterir ve belki de tekeller arası rekabet siyasetinin maliyeti onu engelleyebilir. Bu müşahedeler bittabi tüccarın vergi ile artmış fiyatlarla satın aldığı stoklarını temin ve finanse etmek için daha çok kredi vasıtalarına ihtiyaç hasıl olmasından doğan fiyat yükselmesine - ilk bahis konusu edilen - taallûku yoktur. Bu hususta daha ziyade, artan yüklerin geriye doğru imalâtçı ve toptancı üzerine in'ikâs edeceği yerde tüccar veya müstehlik üzerinde kalmış olacağına itiraz edilebilir. Bu, devir ve nakli idare eden umumî kanunlara bağlıdır. Fakat hemen hemen muhakkak olan bir nokta varsa o da böyle bir yükü deruhde edecek birinin mevcut olacağıdır.

13. Mamulün ve bunun imaline muktezi iptidaî maddenin nakli giderlerinin vergilendirme tarzı, son imalâtçı veya toptancı üzerine mevzu vergide önemli bir tesir hasıl eder. Eğer son müstehlike satıştan önceki safhalarda alınan vergi malın imal veya toptan satış piyasasından istihlâk piyasasına naklinden doğan fiyat yükselmesini vergi dışı bırakmış ise, istihsalin istihlâk pazarına mümkün olduğu kadar uzak ve iptidaî madde tedarik merkezlerine mümkün olduğu kadar yakın yerlere nakli hususunda malî bakımdan bir teşvik yaratılmış olur. Gerçekten onların taşın-

---

ralmalar olduğuna dikkati çekiyor. Bu, aynı şekilde, son safhada tahsil edilen vergiyle de husule gelebilir.

ması gideri satış fiyatına dahil olarak mamul fiyatını artıracak ise de bu-gider vergi matrahına dahil olmayacaktır.

Bu tesir bile sonuncudan önceki safha üzerine mevzu verginin bütün hallerde zarurî olarak tenkidini gerektirmez. Bilfarz öyle memleketler vardır ki, istihlâk merkezlerinden uzak istihsal merkezleri mamulâtının satışını kolaylaştırmak, az gelişmiş bölgelerin istihsalini, bu çeşit taşıma-lar için demir yolu tarifelerinde, İtalyada Sicilya portakallarının taşınma-sı için yapıldığı gibi, indirmeler yapılması uygun görülecek derecede teş-rik etmek onların şartlarına uygun düşebilir.

İmalâtçı veya toptancılar üzerine mevzu verginin nakisaları umumî karakterde bir vergi yerine halin icabına uygun şekilde seçilmiş, istihlâki geniş muayyen mamuller üzerine mevzu bir vergi nazarı itibara alınınca çok hafiflemektedir. Bütün mallar üzerine değil de onlardan bazıları üze-rine mevzu olan vergilerin, müstehliklerin bütçelerine nisbetle inhiraf et-tirici tesirleri, talebi elâstikî olmıyan malların seçilmesi suretiyle azal-tılabilir. Bu hal verginin artan bir şekilde massedilmesini (ileri doğru devir) teminat altına alacağından inhirafın (distorsion) imalât kombine-zonları üzerine olan tesirleri bertaraf edilmiş olur. Ancak verginin geniş olması gerekirse talebi mutlak şekilde elâstikî olmıyan mallarla yetinile mez.

14. Bu kısa incelemelerimizden kesin neticeler çıkarmak zordur. Zi-ra - açıkladığımız veçhile - çeşitli mülâhazaların önemi müşahhas durum-lara göre değişmektedir. Her hal ve kârda perakende satış vergisinin, umu-mî gider vergisi olarak nazarı bir üstünlüğü haiz olduğu ve fakat tatbi-kinde de bilhassa teknik zorluklar bulunduğu teyid edilebilir. Daha ön-ceki safhalarda alınan vergi bilhassa seçilmiş muayyen mallara maksur olduğu takdirde teknik bakımdan daha faydalı olabilir: Bununla beraber o halde dahi bilhassa hissedilebilir derecede nakisaları olduğu da inkâr edilemez. Perakende satış vergisinin mahallî idareler maliyesi için üs-tünlüğünü inkâr etmek zordur. Tavsiyeye şayan görüldüğü yerlerde lüks mal ve hizmetler üzerine mevzu kaba olmıyan bir vergi için de durum aynıdır.

İki safhalı kombine bir vergi sistemi : a) perakende satış vergisine - diğerleri arasında - lüks mal ve hizmetleri vergilendirme, ana ihtiyaçlara müteallik mal ve hizmetlerin vergi yükünü hafifletme, mahallî idarelere gelir kaynağı sağlama (hasılattan pay almak veya munzam vergi koy-mak yollarıyla) (29), b) son imalâtçı veya toptancı vergisine, peraken-

(29) COSIANI, İtalya için iki safhalı muamele vergisini teklif ediyor: son imalât safhasında alınacak vergi Devlet maliyesine ve perakende satışlardan alınacak vergi mahallî idareler maliyesine ait olacaktır.

de satışta vergiden istisna edilmesi arzu edilen malları vergilendirme ve iki safhada tahsil edilmesinden dolayı her mükellef için daha düşük vergi nisbetleriyle elde edilebilecek olan hasılatı itmam etme; gayeleri tâyin edilmek suretiyle iyi bir uzlaştırıcı hal şekli olarak telâkki edilebilir.

Bol hasılat sağlaması arzu edilen bir vergi için kesin bir mülâhaza mevcuttur: Tek safhada vergilendirme yoluna gidildiği takdirde çok yüksek nisbetler tatbiki gerekir ve bu suretle de kaçakçılığa karşı çok kuvvetli bir teşvik yaratılmış olur. Zira vergiden kaçınılan aynı miktarda mal üzerinden daha büyük kâr temin olunabilir. Bu, yalnız son imalâtçı veya toptancı üzerine mevzu bir verginin seçilmesi halinde, toptan fiyatlar seviyesinin perakende fiyatlar seviyesinden aşağı olması dolayısıyla daha yüksek bir vergi nisbetinin tatbiki zarureti yüzünden hassaten varittir. Böyle bir halde mükellef sayısının azalmasından doğan vergi kolaylığı, bilhassa vergi - mahiyetleri icabı kontrolü kolay olan muayyen mallara hasredilmiş ise, bu gibi mülâhazaları ikinci plâna atabilir. Fakat maliyece böyle bir hal şekli seçilmek suretiyle küçümsenmiş - olan tehlike muayyen bir hududun ötesinde çok büyük olabilir.

(Revue de Science Financière'in 1956, No. 3 sayısından çevrilmiştir.)