



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE
AVRUPA BİRLİĞİ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAYRAM ALİ KUKUŞ

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA

ISPARTA-2010

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ ŞINAV TUTANAĞI

Gönderen : **MAUYE** EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız **YÜKSEK LİSANS** / ~~BOKTORA~~ Programı öğrencisi
Bayram Ali KUKUŞ tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği **YAPILDI / YAPILMADI**

07.09.2010

Tarih

Yrd. Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA
Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

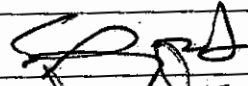
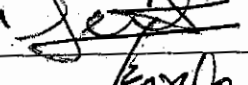
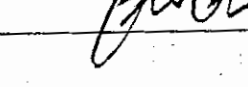
SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca **07/09/2010 Salı**
günü saat **10:00** de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin **Türkiye'de Özel Tüketim**
Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi ile Uyumlaştırılması
konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU** ile aşağıdaki kararı
almıştır.

KABUL

RED

DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan :	Yrd. Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA	
Üye	Doç. Dr. Levent KÖSEKAHYAOĞLU	
Üye	Doç. Dr. İ. Atilla ACAR	
Üye		
Üye		

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR**.
Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığına tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RET" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığına tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖZET

TÜRKİYE’DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE AVRUPA BİRLİĞİ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

Bayram Ali KUKUŞ

Süleyman Demirel Üniversitesi,
Maliye Bölümü Yüksek Lisans Tezi,
158 sayfa, Eylül 2010

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA

Bu tezin amacı, Avrupa Birliği’ne üyelik sürecinde Türkiye’nin vergilendirme alanındaki en önemli müzakere başlıklarından birisi olan Özel Tüketim Vergisi alanındaki Avrupa Birliği ÖTV Müktesebatına uyumda yaşanan sorunların anlaşılması ve bunlarla ilgili sağlıklı değerlendirme yapılabilmesi için; konuyla ilgili Avrupa Birliği müktesebatını ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu mevzuatını genel hatları ile karşılaştırmalı olarak ele almaktır.

Tezin kavramsal çerçevesi olan ilk bölümde, vergi kavramı ve temel özellikleri ile dolaylı vergiler kapsamında gider vergileri ile özel tüketim vergisinin tanımlanması, özellikleri ve gelişimi ele alınmıştır.

Türkiye’deki özel tüketim vergisi uygulamasının ele alındığı ikinci bölümde; özel tüketim vergisinin tarihsel süreci, geçiş nedenleri, 4760 sayılı Kanun öncesi ve sonrası dönemde özel tüketim vergilerinin temel özellikleri aktarılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, Avrupa Birliği’nde vergi uyumlaştırması olgusu ve bu çerçevede özel tüketim vergisi alanındaki uyumlaştırma; tarihsel gelişim, yasal dayanak, uyumlaştırma nedenleri ile sonuçları etrafında aktarılmıştır.

Avrupa Birliği’nde özel tüketim vergisinin ele alındığı dördüncü bölümde sırası ile bu alandaki müktesebattan geniş bir şekilde bahsedilmiş, daha sonra ise alkol, tütün ve enerji alt başlıkları etrafında bu alanlardaki mevzuat, vergilendirme rejimi ve güncel tartışmalar ele alınmıştır.

Avrupa Birliği ve Türkiye’deki özel tüketim vergisi uygulamalarının alt başlıklar itibari ile karşılaştırmalı bir şekilde ele alındığı son bölümden sonra sonuç ve öneriler bölümünde genel değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler:

Avrupa Birliği, Özel Tüketim Vergisi, Dolaylı Vergiler, Vergi Uyumlaştırılması, Avrupa Birliği Vergi Sistemi, Üye Ülkeler, Türk Vergi Sistemi, Vergilendirme.

ABSTRACT**TURKISH SPECIAL CONSUMPTION TAX AND HARMONIZATION WITH
EUROPEAN UNION'S SPECIAL CONSUMPTION TAX****Bayram Ali KUKUŞ****Süleyman Demirel University, Master Thesis for the Department of Public
Finance, 158 pages, September 2010**

Supervising Professor: Asst. Prof. Dr. Serpil AĞCAKAYA

The aim of this thesis is understanding of the the problems experienced with alignment with the Europe Union's SCT acquis on Special consumption tax which is one of the most important negotiations headline on taxation of Turkey in membership process to Europe Union and benchmarking Union acquis about title and the law no 4760 statues for better assessment about these.

The conceptual framework of the thesis is the first chapter, tax concept and basic properties of taxes and indirect taxes, excise tax, with identification, specification and development is discussed.

In the second part of which is considered on Special Consumption Tax application in Turkey, historical process of Special Consumption Tax, transition causes, law no 4760 before and after the excise taxes transferred to the basic features.

In the third part, the European Union, a case of tax harmonization and alignment in the field of excise duties in this context, historical development, legal basis, the causes of alignment with the results transferred around.

The fourth chapter dealt with the European Union Special Consumption Tax, respectively, as mentioned in a wide range of the acquis in this field, and then the alcohol, tobacco and energy sub-titles in these areas around the legislation, taxation regime and the current debates are discussed.

European Union and Turkey, Special Consumption Tax applications dealt with sub-titles as of the last chapters in a comparative way in the general assessment was made after the conclusion and recommendations.

Keywords:

European Union, Private Consumption Tax, Indirect Tax, Tax Harmonisation, European Union Tax System, Member States, Turkish Tax System, Taxation.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR DİZİNİ	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ	ix
TABLolar DİZİNİ	x

GİRİŞ

1. Çalışmanın Konusu	1
2. Çalışmanın Amacı	5
3. Çalışmanın Yöntemi	5
4. Çalışmanın Önemi	6
5. Çalışmanın Sınırlılıkları	6
6. Çalışmanın İçeriği	6

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN TEORİK KAPSAMI

1.1. Genel Olarak Vergi	8
1.1.1. Verginin Tanımı	8
1.1.2. Verginin Konusu	9
1.1.3. Vergi İlkeleri	11
1.1.3.1. Vergide Adalet İlkesi	12
1.1.3.2. Vergide Kesinlik İlkesi	13
1.1.3.3. Vergide Ekonomiklik İlkesi	14
1.1.3.4. Vergide Uygunluk İlkesi	14
1.1.3.5. Verginin Kanuniliği İlkesi	15
1.1.4. Vergilerin Sınıflandırılması	16
1.1.4.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler	16
1.1.4.2. Spesifik-Advalorem Vergiler	21

1.1.4.3.Şahsi Vergiler- Gayrişahsi Vergiler	22
1.1.4.4.Gelir, Servet ve Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	22
1.1.4.4.1.Genel Harcama Vergisi	23
1.1.4.4.2.Satış Vergileri.....	23
1.1.4.4.2.1.Özel Satış Vergileri	24
1.1.4.4.2.2.Genel Satış Vergileri	24
1.2.Dolaylı/Gider Vergileri Bağlamında Özel Tüketim Vergisi	25
1.2.1.Genel Olarak Gider Vergileri	25
1.2.2. Özel Tüketim Vergileri.....	25
1.2.2.1.Tüketim Vergilerinin Türleri ve Özellikleri	26
1.2.2.2.Genel Tüketim Vergileri	27
1.2.2.3.Özel Tüketim Vergileri	28
1.2.2.4.Özel Tüketim Vergilerinin Amaçları	30
1.2.2.5.ÖTV'nin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi	33
1.2.2.5.1.Etkinlik	33
1.2.2.5.2.Adalet	36

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

2.1.Türkiye'de Özel Tüketim Vergilerinin Tarihsel Gelişimi.....	39
2.2. Özel Tüketim Vergisi Kanununun Özellikleri	43
2.2.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Uygulaması.....	45
2.2.1.1.Özel Tüketim Vergisi ve İkincil Mevzuat	45
2.3.Araçların Vergilendirilmesi.....	47
2.4.Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi	50
2.5.Enerji Ürünlerinin Vergilendirilmesi	50
2.6. Tütün ve Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi	52
2.7.Lüks Malların Vergilendirilmesi	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ POLİTİKASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ALANINDA VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

3.1. Avrupa Birliği'nde Vergi Politikası	56
3.1.1. Avrupa Birliği'nin Temel Vergileme İlkeleri.....	56
3.1.1.1. Gümrük Birliğinin Sağlanması ile İlgili Düzenlemeler	56
3.1.1.1.1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması	56
3.1.1.1.2. Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması	57
3.1.1.2. Ayırıcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı.....	57
3.1.1.3. Devlet Yardımları Yasağı	58
3.1.1.4. Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi.....	59
3.2. Vergi Uyumlaştırılması	60
3.2.1. Vergi Uyumlaştırılmasının Gerekliği	65
3.2.2. Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması	66
3.2.2.1. Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırılması	68
3.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi'nin Uyumlaştırılması	69
3.2.2.3. Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması.....	69
3.2.3. Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması.....	69
3.2.3.1. Gelir Vergisi'nin Uyumlaştırılması	70
3.2.3.2. Kurumlar Vergisi'nin Uyumlaştırılması	70
3.3. Özel Tüketim Vergisi Alanında Uyumlaştırma.....	71

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

4.1. Genel Hatları ile Özel Tüketim Vergisi Müktesebatı.....	73
4.2. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Özel Tüketim Vergilerinin Ürün Grupları Açısından Değerlendirilmesi	75
4.2.1. Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi	75
4.2.1.1. Avrupa Birliği'nin Müktesebatı.....	75
4.2.1.2. Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi	78

4.2.1.3. Alkollü İçeceklerin Türlerine Göre Sınıflandırılması.....	78
4.2.1.4. İstisnalar.....	80
4.2.1.5. Üye Ülke Uygulamaları.....	81
4.2.1.6. Güncel Tartışmalar.....	86
4.2.2. Tütün ve Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi.....	87
4.2.2.1. Genel Olarak Avrupa Birliği'nde Tütün Politikaları.....	87
4.2.2.2. Avrupa Birliği'nde Tütün Mevzuatı.....	90
4.2.2.2.1. 95/59/EC Sayılı Direktif.....	90
4.2.2.2.2. 92/79/EEC Sayılı direktif.....	90
4.2.2.2.3. 92/80/EEC Sayılı direktif.....	91
4.2.2.3. Tütün Ürünlerinin Vergilendirmesinde Güncel Durum.....	91
4.2.2.4. Bazı Üye Ülkelere İlişkin Uygulamalar.....	93
4.2.2.4.1. Almanya'da Özel Tüketim Vergisi.....	93
4.2.2.4.2. Letonya'da Özel Tüketim Vergisi.....	93
4.2.2.5. ÖTV'nin Üye Ülkelerdeki Tütün Tüketimine Etkileri.....	94
4.2.3. Enerji Ürünlerinin Vergilendirilmesi.....	100
4.2.3.1. Avrupa Birliği'nin Enerji Politikası.....	100
4.2.3.2. Enerji Politikasının Tarihsel Gelişimi.....	104
4.2.3.3. Avrupa Birliği'nin Yeni Enerji Politikası.....	107
4.2.3.4. Enerji Ürünlerinin Vergilendirilmesi.....	111
4.2.3.5. Enerjinin Vergilendirilmesi Müktesebatı.....	113
4.2.3.5.1. 2003/96/EC Sayılı Direktif.....	114
4.2.3.5.2. 95/60/EC Sayılı Direktifi.....	116
4.2.3.6. Üye Ülke Uygulamaları.....	116

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

5.1. Avrupa Birliği Üyeliğinde Son Durum.....	121
5.2. Temel Metinlerde Özel Tüketim Vergisi.....	124
5.2.1. İlerleme Raporları.....	124

5.2.2.Katılım Ortaklığı Belgeleri.....	128
5.3.Vergilendirme Faslı ile İlgili Gelişmeler.....	130
5.3.1.Tarama Süreci.....	130
5.3.2.Açılış Kriterleri.....	133
5.3.3.Müktesebata Uyum ve Ulusal Program.....	134
5.4.Müktesebata Uyumun Mevcut Düzeyi.....	134
5.4.1.Temel İlkeler.....	135
5.5.Türkiye ve Avrupa Birliği'ndeki Özel Tüketim Vergilerinin Otomobil ve Motorlu Taşıtlar Sektörüne Yönelik Karşılaştırılması	135
5.6.Türk Özel Tüketim Vergisinin Uyumuna	138
5.7.Vergilendirme Faslı'nın Açılması	144
5.8.Vergilendirme Faslı Kapanış Kriterleri.....	145
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	147
KAYNAKÇA	152
ÖZGEÇMİŞ.....	158

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
AB	Avrupa Birliği
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AT	Avrupa Topluluğu
Bkz.	Bakınız
CEPS	Avrupa Alkollü İçki Üreticileri Derneği
EC	European Community
EÇTFK	En Çok Talep Edilen Fiyat Kategorisindeki
EEC	European Economic Community
EU	European Union
Eur	Euro
EUR	Euro
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TEN-E	Trans-Avrupa Enerji Ağları
TIRSP	Tüm Vergiler dahil olarak Perakende Satış Fiyatı
TAPDK	Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

ŞEKİLLER DİZİNİ

		Sayfa No
Şekil 1	Dünya Enerji Tüketiminin Dağılımı: 2000-2030 (Milyon tpe)	101
Şekil 2	AB Enerji Tüketiminin Dağılımı : 2000-2030 (%)	102

TABLOLAR DİZİNİ

		Sayfa No
Tablo 1	Özel Tüketim Vergilerinin Merkezi Yönetim Bütçesi Vergi Gelirleri Tahsilatı İçerisindeki Payı (%) (2006-2009)	41
Tablo 2	Özel Tüketim Vergilerinin GSYİH'ya Oranı, 2006-2009, (%)	42
Tablo 3	2007 Merkezi Bütçe Vergi Gelirleri Gerçekleşmeleri (Milyon YTL)	42
Tablo 4	Tütün Mamullerinden Elde Edilen ÖTV Gelirleri (Milyon TL)	53
Tablo 5	Eski ve Yeni Uygulamada ÖTV'ye Tabi Mal Alımındaki Vergi Yüğü	54
Tablo 6	Avrupa Birliği Ülkelerinde Mamul Bira İçin Uygulanan Vergi Tutarları ve KDV'si	82
Tablo 7	Şarap Üzerinde Birlik Ülkelerinde Uygulanan ÖTV Oranları (100 Litre İçin Euro)	83
Tablo 8	Saf Alkole Uygulanan Minimum ÖTV Oranı, Hektolitre Başına 550 Euro Olarak Belirlenmiştir (Etil Alkol)	84
Tablo 9	Ara Ürün Olarak Kullanılan Alkollü Maddelere Uygulanan ÖTV (100 Litre İçin)	85
Tablo 10	2002-2006 Yıllarında Tüketim İçin Piyasaya Sürülen Sigara Miktarı (1.000 Ad.)	95
Tablo 11	2002-2006 Yıllarında Tüketim İçin Piyasaya Sürülen İnce Kıyılmış Tütün Miktarı (Kg.)	96
Tablo 12	Tütün Mamüllerinin AB'de Vergilendirilmesini Gösteren 2010 Yılı İstatistikleri: <i>Sigaralar İçin 1 Ocak 2010 Durumu</i>	97
Tablo 13	Puro ve Sigarillolar İçin 01.01.2010 Tarihli Güncel Vergilendirme	98
Tablo 14	Diğer Tütün Mamülleri İçin 01.01.2010 Tarihli Güncel Vergilendirme	99
Tablo 15	İnce Kıyılmış Tütün İçin 01.01.2010 Tarihli Güncel Vergilendirme	100
Tablo 16	AB-25 İthalât Bağımlık Oranları (%)	103
Tablo 17	İtici Güç Olarak Kullanılan Yakıtlar	115
Tablo 18	Bazı Sınai ve Ticari Faaliyetlerde Kullanılan İtici Güç	115
Tablo 19	Isınma Amaçlı Kullanılan Enerji Ürünleri	116
Tablo 20	Normal ve Kurşunsuz Benzine AB Üyesi Ülkelerin 1.1.2009 Tarihi İtibarıyla Uyguladıkları ÖTV (Euro)	116
Tablo 21	1.1.2009 Tarihi İtibarıyla Gaz Yağı İçin AB Üyesi Ülkelerin Uyguladıkları ÖTV (Euro)	118
Tablo 22	AB Üyesi 27 Ülke ile Türkiye'de, 95 Oktan Benzinin Vergisiz ve Vergili Euro Cinsinden Fiyatları ile Fiyat İçindeki Vergi ve Harçların Oranı	120
Tablo 23	Temmuz 2010 İtibari ile Fasıllardaki Son Durum	122
Tablo 24	Türkiye'de Otomobil Alımına İlişkin Vergiler	137
Tablo 25	Türkiye ve AB Ülkelerinde Otomobil Alımına İlişkin Vergiler	137

GİRİŞ

1.Çalışmanın Konusu

Avrupa Birliği (AB)'nin kuruluşundan bu yana temel hedefi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak “Tek Pazar” yaratılması olmuştur. Tek Pazar'ın yanı sıra 2001 yılında belirlenen Lizbon Stratejisi¹ ile daha büyük hedefler ortaya konulmuştur. Lizbon Stratejisi ile AB'nin 2010 yılına kadar dünyada rekabet gücü en yüksek, dinamik bilgi ekonomisi niteliği kazanarak, daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uçurum içeren sürdürülebilir bir büyüme sağlaması amaçlanmıştır.

Üye ülkeler arası farklı vergi sistemlerinin bulunması, bu hedeflerin gerçekleştirilmesinin önündeki en büyük engellerden birisidir. Ülkeler arasındaki farklı vergi uygulamaları, hem ticareti, hem de şirketler arası birleşmeleri ve işbirliğini engellemektedir. Oysa hedeflenen, AB ekonomisini uluslararası rekabette daha güçlü kılmaktır.² Diğer yandan, vergilendirmenin ulusal egemenliğin önemli taşlarından birini teşkil etmesi ve ekonomi politikalarının bir parçası olması dolayısıyla devletlerin bu alanda politika belirleme yetkisini ulus üstü bir otoriteye bırakmaktan kaçınmaları ve üye ülkelerde vergi mükelleflerinin statülerinin farklı ve karmaşık olması, ulusal mevzuatlar arasındaki farklar, üye devletler tarafından maliye politikası ve hukukunun ekonomik amaçlar için kullanılması gibi sorunlar vergi uyumlaştırmasını zorlaştırmaktadır.

¹ 23-24 Mart 2000 tarihlerinde gerçekleştirilen Lizbon Zirvesi'nde AB'nin, istihdamı güçlendirmeyi ve bilgi üzerine kurulu bir ekonomi çerçevesinde ekonomik reform ve sosyal uyumu gerçekleştirmeye yönelik yeni stratejisi (Lizbon Stratejisi) tanımlanmıştır. Lizbon Stratejisi ile Birliğin bilgiye dayalı, rekabet edebilir, gelişmiş bir işgücüne ve sürdürülebilir kalkınmaya dayanan bir ekonomiye sahip olması, yenilikçi faaliyetlerin güçlendirilmesi, sosyal güvenlik ve eğitim sistemlerinin modernleştirilmesi amaçlanmaktadır. Strateji kapsamında, 2002 yılına kadar tüm okulların internet bağlantısının sağlanması, 2003 yılında temel kamu hizmetlerinde elektronik ortama geçilmesi ve 2010 yılında istihdam oranının %70 düzeyine çıkarılması gibi üye ülkelerin istihdam, eğitim ve bilgi teknolojileri alanlarında 10 yıllık bir sürede ulaşmaları gereken hedefler belirlenmiştir. Bkz. Uniportal, AB Kavramlar Sözlüğü, <http://uiportal.net/ABsozluk/l.html>

² İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, www.ikv.org.tr, s.4

AB'nin vergi alanındaki hukuki düzenlemelerinin temeli ve gerekçesi Roma Antlaşması'nın³ (Kurucu Antlaşma) 95, 96, 99 ve 100. maddeleri ile belirlenmiştir. Bu düzenlemeler sermaye hareketleri ve hisse transferleri, katma değer vergisi (KDV), doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler ve idari işbirliği alanlarını kapsamaktadır. Bu maddeler AB'nin vergi uyumlaştırılması amacına hizmet etmektedir.

Kurucu Antlaşmanın 90. maddesinde; "Hiçbir üye devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli üründen uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz" hükmü yer almaktadır.

Bu madde üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme uygulamalarını yasaklar. Tek pazarın malların serbest dolaşımını sağlama hedefine dayanan bu prensiple, aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmaktadır.

Katma değer vergisi, AB mevzuatına 1967 yılında girmiştir. Böylece bu zamana kadar ticarete, ithalata ve ihracata engel olan üretim ve tüketim vergileri kaldırılmıştır. AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları çok az farklılıklar göstermektedir. Oranların uyumlaştırılmasıyla ilgili direktif, 19 Ekim 1992'de kabul edilmiştir. Direktife göre birlik üyeleri minimum eşik olan %15'in altına inemezler.

AB'de iç pazarın işleyişini kolaylaştırmak ve serbest dolaşımı sağlayabilmek için üye ülkelerde özel tüketim ürünlerinden alınan vergilerde uyuma gidilmesine de gerek görülmüştür. Bu amaçla dört yönerge kabul edilmiştir. Bu yönergeler sayesinde; üye devletlerin hangi ürünlere özel tüketim vergisi uygulayacakları ve yöntemleri belirlenmiştir. Aynı zamanda özel tüketime konu mallar için minimum oranlar belirlenerek oranların yakınlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır. Yönergelerde belirlenen minimum oranların altına inmemek şartıyla üye devletlere özel tüketim vergisi (ÖTV) koyma serbestliği bırakılmıştır. Üst sınırlar için herhangi bir sınırlandırma yoktur. AB'de ÖTV üç grup mal üzerinden alınır. Bunlar; alkol ve alkollü içecekler, tutun mamulleri ve petrol ürünleridir.

³ İKV, a.g.e., s.6

Ülkemizde, 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile Türkiye vergi uyumlaştırılması açısından önemli bir gelişme kaydetmiştir. Ulusal programda Türk KDV'sinin matrah, vergiyi doğuran olay, vergilendirme yeri, muafiyet, istisnalar ve indirim hakkı ile ilgili konularda birlik mevzuatıyla önemli ölçüde uyumluluk gösterdiği belirtilmiştir. 2002 yılında değişiklik yapılarak tüketim vergilerinin tamamı AB mevzuatıyla uyumlaştırılmıştır.

Üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilere, Özel Tüketim Vergisi denilmektedir.⁴ Özel Tüketim Vergisi bir gider vergisi türü olup, dolaylı vergilerdendir. ÖTV aracılığıyla, alışkanlık verici maddeler yüksek oranda vergilendirilerek, topluma olan zararları azaltılabilir. Enflasyonist ortamlarda kıt olan kaynakların kullanımını kısmak amacıyla yüksek oranda alınan ÖTV talebi azaltır. Ayrıca, ithal edilen bazı ürünlerin ÖTV kapsamına alınması, bir tür gümrük engeli oluşturacak ve dış ticaret dengesinin sağlanmasında önemli bir işleve sahip olabilecektir.⁵ Dünya uygulamalarına bakıldığında, genel tüketim vergilerinin yanı sıra sözü edilen özel tüketim vergilerinin, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından giderek önem kazandığı ve bu türden vergilerin toplam vergi gelirleri arasında önemli bir yer tutmaya başladığı görülmektedir.⁶

Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin 2001 Türkiye Ulusal Programı'nda⁷ yer alan Özel Tüketim Vergisi 06.06.2002 tarihinde TBMM tarafından kabul edilerek 4760 sayılı Kanun olarak mevzuattaki yerini almıştır.⁸

⁴ OKTAR, Kemal., Özel Tüketim Vergisi-1, Savaş, 2009, s.13

⁵ Akçakoca, Cevdet., "Özel Tüketim Vergisi Konusu ve Matrahı", Ekohaber, 9.9.2008, <http://www.ekohaber.com.tr/index-ekohaber-5-haberid-6228.html>

⁶ Çakıroğlu, Tülay., Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana, 2005, s.17vd

⁷ Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı", "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı ekinde 24 Mart 2001 tarih ve 24352 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 4760 sayılı Kanun, 12/6/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ÖTV Kanunu'nun yasalaşması KDV'den sonra ikinci önemli adımdır. Böylelikle, dağınık mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların da tek çatı altında toplanması sağlanmıştır. ÖTV ile vergi, harç ve fon payı adı altındaki toplam 14 adet vergi yükümlülüğü tek kaleme indirilmiştir. Yasa'da ÖTV'ye tabi mallar 4 ayrı listede sayılarak AB ile benzerlik göstermiştir. Ancak ÖTV Avrupa'da 5 mal grubundan alınırken Türkiye'de kapsadığı mal sayısı çok fazladır. Türk ÖTV kanununda değer esasına göre vergilendirme yapılırken, toplulukta miktar esası temel olarak alınmıştır. Uygulanan oranlar açısından Türkiye'deki oranlar daha yüksektir.⁹

Özel Tüketim Vergisi alanında Türkiye kanununun kabulünden sonra uyum açısından sınırlı bir ilerleme kaydetmiştir. Alkollü içkilerin vergilendirilmesi, belirli bir miktardan az olan durumlarda özel bir çeşit vergi ilave edilerek ve belirli minimum vergi gelirlerine tabi olmak suretiyle kıymet esaslı (advalorem) vergi uygulamasına tabi olmaktadır. Vergi oranları alkol içeriğinden çok ürün tipine göre belirlenmektedir. Bu durum müktesebata, Gümrük Birliği'ne ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kurallarına uygun değildir. Bu uygulama ayrımcı sonuçlar da içermektedir. Uygulanan oranlar karşılaştırılabilir yerli ürünlere kıyasla ithal edilen ürünler açısından daha yüksektir.

Avrupa Birliği üyeliği sürecinde Türkiye'nin vergilendirme alanında karşılaşması muhtemel müzakere konularının en başında gelen ve Avrupa Komisyonu'nun vergilendirme faslı için açılış kriteri olarak belirlediği Özel Tüketim Vergisi alanında alkol ve tütün mamulleri hakkındaki "ayrımcılık" yönündeki iddialarının, Avrupa Birliği'nde 1990'lı yılların başından itibaren başlayan ÖTV yönündeki uyumlaştırma çabalarının, tarihsel süreç içinde sosyo-ekonomik ve politik yönleri ile ele alınması ve bu iddianın bu bilgiler doğrultusunda test edilmesi, müzakere sürecinde Türkiye'nin pozisyonunun ve müzakere gücünün ortaya konulması bakımından yararlı olacaktır.

Bu kapsamda; öncelikle Avrupa Birliği'nin özel tüketime ilişkin alkol ve alkollü içecekler, tütün ve tütün mamulleri, enerji ve petrol ürünleri başlıklarındaki

⁹ Doğan, Uğur, 100 Soruda ÖTV, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Ankara, Sayı:167 (Ağustos 2002); Dorukkaya, Şakir., Ülgen, Soner., "100 Soruda Özel Tüketim Vergisi", TOBB, Ankara, 2005

temel müktesebatın ana hatları ile ortaya konulması, üye ülkelerin üyeliğe girişi sırasında veya üyelik süresince elde ettikleri derogasyonların bilinmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca hazırlanması sırasında Avrupa Birliği kurallarından büyük ölçüde yararlandığı gerekçesinde belirtilen 4760 sayılı Kanunun genel hatları ile ele alınarak Avrupa Birliği müktesebatı ile karşılaştırılması gereklidir. Son olarak da Komisyon tarafından tarama sürecinde öne sürülen ÖTV alanındaki ayrımcı uygulamalar elde edilecek teorik bilgiler ışığında değerlendirilecektir.

Bu problem kapsamında Türkiye’de halen uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi mevzuatı ile Avrupa Birliği ÖTV mevzuatı arasındaki uyumlaştırmanın güncel gelişmeler ışığında ele alınması bu çalışmanın konusudur.

2.Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, üyelik sürecinde Türkiye’nin vergilendirme alanındaki en önemli müzakere başlıklarından birisi olan Özel Tüketim Vergisi alanındaki Avrupa Birliği ÖTV Müktesebatına uyumda yaşanan sorunların anlaşılması ve bunlarla ilgili sağlıklı değerlendirme yapılabilmesi için; konuyla ilgili Avrupa Birliği müktesebatını ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu mevzuatını genel hatları ile karşılaştırmalı olarak ele almak ve Komisyonun ortaya koyduğu açılış kriteri ile ilgili tespitlerini değerlendirmektir.

3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında, birincil kaynaklardan yola çıkılarak karşılaştırmalı bir yöntemle her iki mevzuat ele alınmış ve uyumlaştırma alanında atılan adımlar analiz edilerek farklılık ve benzerliklere ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Buna yönelik olarak;

- Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, Bakanlar Kurulu Kararları, Basın Duyuruları, Sunumlar, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel kavramlar rehberi,
- Kanun, Tez, Süreli Yayın ve Kitap Taraması,
- Gelir İdaresi Başkanlığı’ndaki uzmanlarla yapılan görüşme ve yabancı yayınların temini,
- İnternet üzerinden incelemeler yapma,

gibi kaynaklardan faydalanılmıştır.

3.Çalışmanın Önemi

2005 yılında başlayan Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyeliği sürecindeki müzakerelerin ilk basamağını oluşturan Tarama Süreci kapsamında Vergilendirme Faslı ile ilgili Komisyonun ortaya koyduğu Fasla ilişkin açılış kriterinin sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi için, teorik boyutu ile birlikte Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisi mevzuatının karşılaştırmalı olarak ele alınması önemlidir.

5. Çalışmanın Sınırlılıkları

Türkiye'deki akademik literatürde, Avrupa Birliği özel tüketim vergileri ile ilgili olarak sayıları son yıllardaki gelişmelerle paralel olarak artan bir şekilde Türkçe ve İngilizce hazırlanan lisansüstü tezler ve akademik yayınlar olmasına rağmen, genellikle bu yayınlarda, hazırlandığı tarih itibari ile güncel kaynaklara başvurmak yerine daha önce yapılan çalışmalardaki verilerin kullanılması ve İngilizce olan birincil kaynaklara daha az başvurulması yöntemleri tercih edilmiştir.¹⁰

Çalışmanın amacı dikkate alındığında konuyla ilgili her şeyi ifade etmesi ve ortaya koyması beklenmesi de, son gelişmelerin ele alınması ve her iki mevzuatın karşılaştırılması amaçlandığı için bu çalışmanın bundan sonra yapılacak çalışmalara katkı sağlaması beklenmektedir.

Açılış kriterinin karşılanmasından sonra 30 Haziran 2009 tarihinde açılan faslın kapanış kriterleri kapsamında konunun önemi daha da artmaktadır.

6.Çalışmanın İçeriği

Tezin kavramsal çerçevesi olan ilk bölümde genel hatları ile vergi kavramı ve temel özellikleri ile dolaylı vergiler kapsamında gider vergileri ile özel tüketim vergisi başlığı altında tanımlanması, özellikleri ve gelişimi ele alınacaktır.

¹⁰ Avrupa Komisyonu'nun resmi internet sayfasında vergilendirme ve gümrük birliği ile ilgili olarak güncel gelişmeler için bkz. http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm

İkinci bölümde ise, Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması olgusu ve bu çerçevede özel tüketim vergisi alanındaki uyumlaştırmada tarihsel gelişim, yasal dayanak, uyumlaştırma nedenleri ile sonuçları etrafında ifade edilecektir.

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisinin ele alınacağı üçüncü bölümde sırası ile bu alandaki müktesebattan geniş bir şekilde bahsedilecek; daha sonra ise alkol, tütün ve enerji alt başlıkları etrafında bu alanlardaki mevzuat, vergilendirme rejimi ve güncel tartışmalardan bahsedilecektir.

Türkiye'deki özel tüketim vergisi uygulamasının ele alınacağı dördüncü bölümde; özel tüketim vergisinin tarihsel süreci, geçiş nedenleri, 4760 sayılı Kanun öncesi ve sonrası dönemde özel tüketim vergilerinin temel özellikleri ele alınacaktır.

Avrupa Birliği ve Türkiye'deki özel tüketim vergisi uygulamalarının alt başlıklar itibari ile karşılaştırmalı bir şekilde ele alınacağı beşinci bölümü genel değerlendirmenin yapıldığı altıncı bölüm takip edecektir. Avrupa Birliği üyeliği sürecinde önemli bir basamak olan özel tüketim vergisi uyumlaştırması üzerine yapılan bu çalışmanın en önemli özelliği tez yazarı olarak kendimin maliye teşkilatında görevli olmam ve güncel bilgilerin kullanılmasıdır. Çalışmanın akademik çalışma yapacaklara faydalı olması dileği ile.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN TEORİK KAPSAMI

1.1.Genel Olarak Vergi

1.1.1. Verginin Tanımı

Vergiler, devletlerin en önemli gelir kaynağıdır. Vergiler hükümetler tarafından, yasaları ve kuralları uygulamak, savunma hizmetlerini yerine getirmek, yollar, okullar, hastaneler yapmak ve genel olarak ülkeyi ya da yerel topluluğu yönetmek için yapılan harcamaları karşılamak üzere toplanır.¹¹ Vergiler doğrudan merkezi devlete ya da yerel yönetimlere ödenebilir. Günümüzde vergiler para ile ödenmektedir. Ama geçmişte sık sık mal ya da hizmet olarak ödendiği de olmuştur.¹²

Vergi, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının, kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere kişilerden zorla aldıkları paralardır. Vergileme yetkisi devletindir ve egemenlik gücüne dayanarak devlet kişilerden vergi alır. Kamusal hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılacak harcamalarda vergiler, çok önemli bir mali kaynak oluşturmaktadır. Vergiler sadece kaynak olmakla kalmayıp aynı zamanda devlete sosyal, ekonomik ve politik amaçlarına ulaşabilmesi için de yardımcı olmaktadır. Devlet vergiyi bazı durumlarda özendirici bir araç olarak kullanmaktadır. Örneğin, ihracatı teşvik amacıyla ihracatçılara vergi indirimi ya da vergi iadesi yöntemlerini kullanarak ihracat miktarını artırabilmektedir. Yine birtakım sağlık

¹¹ Verginin tanımlanması ve tarihsel gelişimi ile temel özellikleri ve toplanma amaçları için kamu maliyesi ve vergi hukuku ile ilgili literatürde geniş bir yayın vardır. Yararlanılanlardan bazıları için bkz. Milli Eğitim Bakanlığı, Vergi Notları, MEGEP, Ankara, 2007; Saban, Nihal., Vergi Hukuku, 3. baskı, Der, İstanbul, 2005; ÖNCEL, Mualla., KUMRULU, Ahmet., ÇAĞAN, Nami., Vergi Hukuku, Ankara, 2006; Soydan, Billur Yatlı., Uluslararası Vergi Anlaşmaları, BETA, İstanbul, 1995; Gerek, Şahnaz., Aydın, Ali Rıza., Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2005;

¹² Örneğin çiftçilerin, ürünlerinin bir bölümünü devlete vermeleri genel bir uygulamaydı. Öteki vergi yükümlüleri birkaç haftalığına orduya katılabilir ya da yeni yol ve bina yapımında devlet için ücretsiz çalışabilirlerdi. Böylece, vergilerini parayla değil, hizmet ederek öderlerdi. Milli Eğitim Bakanlığı, MEGEP, Ankara, 2007

sorunu olanların ya da özürlü grubunda bulunanların vergi dışında tutulması, faaliyet gelirlerinin bir kısmının gelir vergisinden muaf tutulması ekonomik ve sosyal amaçların yerine getirilmesinde verginin önemini açıklamaktadır.

Vergiler devletin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlarken aynı zamanda devletin sosyal, ekonomik ve politik hayata müdahale etmesini de sağlayan bir araçtır. Vergiler; devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir. Başka bir ifadeyle vergi, kamu faaliyetlerinin maliyetini karşılamak üzere, ekonomik birimlerden hukuki ve siyasi cebir altında ve karşılıksız olarak devlete fon aktarılmasıdır.

1.1.2.Verginin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur.¹³ Vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar verginin konusunu oluşturmaktadır. Verginin konusu genel ve soyut bir kavramdır. Vergi kanunları genellikle vergi kavramlarını tanımlamaktadır. Ancak verginin konusunu belirleyen genel bir tanım getirilmemiştir. Kanun koyucu her vergi için konuyu belirtmeyi uygun bulmuştur. Böylece her vergi kanununun genellikle ilk maddelerinde o verginin konusu belirtilmiştir. Verginin konusu verginin temel öğelerindendir. Konusu belli olmayan bir verginin konulması ve alınması mümkün değildir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin konusunun belirtilmesi şarttır.

Vergi kanunları genellikle konularına uygun adlar taşımaktadırlar.¹⁴ Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu. Bu kanunların genellikle 1. maddelerinde verginin konusu açıkça ifade edilmektedir.

¹³ Her bir vergi kanunu için o verginin konusu belirlenmiştir. Bkz. “Mevzuat”, Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr

¹⁴ Güncel vergi kanunları için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr/mevzuat

Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır.¹⁵ “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulması veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”

Vergiler kişilerin ekonomik güçlerine bağlı olarak alınmaktadır. Vergi ödeme gücü şeklinde de ifade edilen bu güç kişinin kendi gelir ve servetiyle orantılı olarak ödeyebileceği vergi miktarıdır. Başka bir ifade ile vergi ödeme gücü, kişinin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlamaya yetecek kadar olan gelirinin üstündeki gelirdir. Yani asgari geçim düzeyinin üstündeki gelirler ve servetler kişinin vergi ödeme gücünü gösterir. Bir kişinin kamu hizmetlerinden faydalanma miktarı arttıkça o kişinin gelir ve servetinde de artış görülür ve bu durumda da ödeyeceği vergi miktarı ve türü de değişmektedir.

Verginin konusu verginin neyin üzerinden hesaplandığını ve alındığını ifade eder. Vergilerin alındığı yerlere göre vergi konusu üç başlıkta karşımıza çıkmaktadır: Gelir, Servet ve Tüketim (harcama).

Gelir, kişinin çalışması karşılığında ve çalışma dışında elde ettiği her türlü kazançlarıdır. Kişinin geliri, o kişinin vergi ödeme gücünü gösteren en önemli göstergesidir. Geliri yüksek olan bir kişinin ödeme gücü geliri düşük olan kişiye göre daha fazladır. Gelir kişilerin harcama ve servetlerinde de etkilidir. Gelir arttıkça kişilerin harcama güçleri ve servetleri de artmaktadır. Her ne kadar gelir, vergi ödeme gücünü belirlemede çok önemli bir unsur olsa da gelirlerin tamamının vergilendirilmesi mümkün değildir. Gelir kaynaklarının yapılarının birbirinden farklı olması, kişilerin ve aile yapılarının farklılığı, farklı türde gelir unsurlarından oluşması vb. nedenlerle sadece gelirlerin vergilendirilmesi yeterli olmamaktadır.

Vergiyi doğuran olaylardan bir diğeri de servettir. Servet, kişinin gelirinin tüketilmemiş, biriktirilmiş olan kısmıdır. Servet genellikle mal ve mülk şeklinde oluşturulur. Servet vergi ödeme gücünün belirlenmesinde önemli bir göstergedir. Servetin büyüklüğüne ve çokluğuna göre kişinin vergi borcu belirlenmektedir. Serveti çok olan kişinin vergi borcu serveti daha az olan kişiye göre daha fazladır.

¹⁵ 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bir kişinin ödeyeceği vergi gücü bir yıl boyunca sahip olduğu servet ve geliri üzerinden hesaplanmaktadır. Servete sahip olma isteği kişilerin geleceğe dair bir güvence oluşturma ihtiyaçlarından kaynaklanmaktadır. Bu duygu ile harcanmayan gelirler servet olarak karşımıza çıkarken, servet de ayrıca vergi konusu olarak kabul edilmektedir. Yani kişilerin elde ettiği gelirler gelir olarak vergilendirilirken, aynı zamanda gelirin harcanmayan kısmı da servet olarak vergilendirilmektedir. Harcama (tüketim), gelirin ihtiyaçları karşılamak üzere çeşitli mal ve hizmetleri satın almak ya da bir takım faaliyetlerden faydalanmak amacıyla elden çıkarılan kısmıdır. Harcama gerçekleştirildiği anda vergiye konu olmaktadır. Harcama bir taraftan tüketim olarak vergilendirilirken, aynı anda servete de dönüşebilmektedir. Yani bir harcama aynı zamanda serveti oluşturabilmektedir. Bu durumda harcamalar hem tüketim hem de servet vergilerine kaynak olurlar. Harcamaların vergilendirilmesi kişileri tasarrufa teşvik eder. Tasarruf da bir şekilde karşımıza vergi konusu olarak tekrar çıkar. Örneğin, harcanmayan paralar bir süre sonra yatırıma dönüşür bu yatırımlar da genel olarak serveti doğurur. Harcamaların vergilendirilmesi, vergilerin tahsili ve takibi gelirlerin vergilendirilmesine göre daha kolaydır.¹⁶

Vergilendirmede sadece gelirlerin ya da servetin veya harcamaların tek başına ele alınmaması, her üçünün de bir arada değerlendirilmesi hem vergi yükünün adil olarak dağıtılmasına hem de devletin gelir kaynağı olarak vergiden beklediği payı almasına imkân verecektir. Bazı işlemler verginin konusuna girmekle birlikte ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik nedenlerden dolayı vergi dışına çıkartılabilir. Vergi konusuna getirilen bu ayrıcalığa istisna adı verilir. İstisna geçici veya sürekli ya da kısmi veya tam olabilir.¹⁷

1.1.3.Vergi İlkeleri

Vergilerin doğru bir şekilde uygulanabilmesi ve başarılı bir sonuç elde edilebilmesi için belirlenen ölçütlere vergi ilkeleri denir. Vergi ilkeleri vergi uygulamalarında uyulması gereken esaslardan oluşur. İlkelere uyulursa vergiden

¹⁶ <http://www.muhasabedersleri.com/index.html>, (Erişim:01.06.2009)

¹⁷ Ayrıntı için bkz. AKDOĞAN, Abdurrahman., Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007; AKDOĞAN, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

beklenen amaca daha kolay ve en az masrafla ulaşılır. Vergi ilkeleri olarak geliştirilmiş ve kullanılmakta olan ilkelere en önemlileri şunlardır.¹⁸

1.1.3.1.Vergide Adalet İlkesi

Bu ilke vergide adil olunmasını ifade eder. Adaletli olmak içinde bulunulan topluma ve o toplumda yaşayan kişilere, onların alışkanlıklarına gelenek ve göreneklerine, örf ve adetlerine göre değişiklik göstermektedir. Her toplum bu kavramı kendine göre yorumlar. Vergi adaleti de toplumdan topluma farklılık göstermektedir. Adaletli bir vergi uygulamasında mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergi yüküne katılmaları sağlanmalıdır (Vergide eşitlik ilkesi). Gelir ve servet bakımından aynı düzeyde bulunan kişilerin vergileme konusunda aynı işlemlere tabi tutmaları gerekmektedir. Kişilerin durumlarının eşitliğini tespit etmek zor bir iştir. Çünkü kişilerin gelirleri, harcamaları, servetleri, nüfusları, medeni durumları, borçları ve eğitim durumları birbirlerinden farklıdır. Kişilerin şahsi özelliklerinin ve ödeme güçlerinin farklılığı vergi yüklerinin belirlenmesinde ve dağıtılmasında eşitliği mümkün kılmamaktadır. Ancak bazı vergilerle örneğin, Veraset ve İntikal Vergileri, Gelir Vergileri, Servet Vergileri ile vergi yükünün dağıtımında eşitliğe uyulmaya çalışılmaktadır.

Vergi adaletinin sağlanmasında kişilerin asgari geçim sınırlarının vergi dışında tutulması, bu sınırın üzerinin vergilendirilmesi esastır. Ayrıca, kişilerin şahsi ve ailevi özellikleri, dikkatten kaçırılmamalı, vergi kaçakçılığı dikkatle takip edilmeli ve çifte vergi önlenmelidir. Sermaye geliri ile faaliyet gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirilmeleri gerekmektedir. Adil bir vergilendirmenin yapılmasında kişilerin din, dil, ırk, unvan, vb. özelliklerinin dikkate alınmadan (vergide genellik ilkesi) herkesin kendi gelir, servet ve harcamaları vergiye tabi tutulmalıdır. Bir ülkede yaşayan bütün vatandaşlar ile başka ülkede yaşamakla beraber ülke içinde gayrimenkulü olanlar ve ülkede altı aydan fazla ikamet eden yabancı uyruklu kişiler vergiye tabidirler. Herkes vergi ödemekle mükelleftir. Ancak, bazı siyasi, ekonomik ve sosyal nedenlerle bazı gruplar ya da kişiler vergi dışında tutulmaktadır. Bu

¹⁸ Vergileme ilkeleri için bkz: ASLAN, Mehmet., Vergi Hukuku, Yaklaşım, Ankara, 2006; Savaş, Abdullah., “İktisadi, Sosyal ve İdari Açısından Vergileme İlkeleri”, Vergi Dünyası, Temmuz 2009 (335), www.muhasabenet.net;

durum vergi muafiyeti adı ile adlandırılır. Vergi alınması gerekirken bazı konuların vergi dışında tutulması ise vergi istisnası olarak adlandırılmaktadır. Örneğin, sakatlık durumlarında vergi indirimi, sakatlığın ve özrün durumuna göre vergi muafiyeti, ihracat konularına göre vergi istisnası uygulamaları, ordu evleri ve askeri kantinlerin vergi dışı tutulması.¹⁹

Kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine göre vergilendirilmeleri gerektiği fayda yaklaşımı ile ele alınmaktadır. Bu yaklaşıma göre kişiler kamusal hizmetlerden faydalandıkları ölçüde vergiye tabi tutulurlar. Örneğin, motorlu araç sürücüleri kara yollarının aşınmasından sorumlu oldukları için Motorlu Taşıtlar Vergisi ödemektedirler. Vergide adaletin sağlanmasında önemli bir ölçü olmakla birlikte kişilerin hizmetlerden faydalanma derecelerinin tespiti oldukça güçtür. Kamusal hizmetlerin kişilere sağladıkları faydalar bölünemez ve belirlenemez, diğer taraftan kişiler faydalandıkları hizmetleri gizleyebilirler ve kamusal hizmetlere olan taleplerini ifade etmeyebilirler. Bu nedenlerle fayda yaklaşımı tek başına yeterli olmamaktadır. Vergide adaletin sağlanmasında kişilerin ödeme güçlerinin dikkate alınması gerektiğini savunan yaklaşım ise ödeme gücü yaklaşımıdır. Kişinin vergi ödeme gücünün göstergeleri, kişinin geliri, serveti ve harcamalarıdır. Kişinin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi aynı zamanda gelir dağılımında da adaleti sağlamaktadır.²⁰

1.1.3.2.Vergide Kesinlik İlkesi

Vergi alındıktan sonra kişiye tekrar ödenmez. Ancak vergiyi teşvik amaçlı bazı vergi iadesi uygulamaları bu ilkeyi ortadan kaldırmaz. Verginin konusu, oranları, ödeme yeri ve zamanı ve ödeme şekli vergi kanunlarında açık ve net bir şekilde belirtilmektedir. Bu konuda herhangi bir belirsizlik ya da değişik anlaşılmalara sebep olacak ifadeler yer almamaktadır. Mükelleflerin vergilerini kanunda belirtilen şekilde ve yerde ödemeleri ve bu konuda herhangi bir şüphe duymamaları gerekmektedir.²¹

¹⁹ Savaş, Abdullah., a.g.m.,

²⁰ Savaş, Abdullah., a.g.m.,

²¹ Ekodiyalog, “Adam Smith’in Vergileme İlkeleri”, www.ekodialog.com; Savaş, Abdullah., a.g.m.,

1.1.3.3.Vergide Ekonomiklik İlkesi

Vergi uygulama ve toplama maliyeti, elde edilen vergi hâsılatına göre yüksek bir seviyede olmamalıdır. Mükellefin cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para arasındaki fark çok küçük olmalıdır. Vergiden beklenen hâsılatın belirli bir dönem içinde elde edilmiş olması ve elde edilirken en az masrafla, yani harcamaların asgari seviyede tutularak tahsil edilmesini öngörmektedir. Burada önemli olan hem vergi tahsilâtının vergi süresi içerisinde yapılabilmesi hem de vergi maliyetinin en düşük seviyede tutulabilmesidir. Vergi uygulamasının maliyetleri içine vergi ile ilgili görevli memurların aylıkları, kırtasiye, ısıtma, aydınlatma, haberleşme masrafları, vergi uyuşmazlıları ve vergi yargısı ile ilgili masraflar, posta, ulaşım, danışman ücretleri, yayın ve araştırma masrafları ve diğer saklı maliyetler (kolaylıkla hesaplanamayan) girmektedir.²²

1.1.3.4.Vergide Uygunluk İlkesi

Vergi mükellefler için en uygun ve doğru bir zamanda, en uygun biçimde alınmalıdır. Vergi toplumun yapısına uyumlu olarak, ekonomiyi zorlamadan elde edilen bir gelir olmalıdır. Bu her birey için uygun olan zamanda vergilendirilmenin yapılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Bireysel olarak tek tek uygunluğun sağlanması mümkün değildir. Çünkü mükellefler arası ekonomik, sosyal, mali ve psikolojik duruma göre uygun zaman ve koşullar arasında önemli farklılıklar vardır. Burada önemli olan uygunluğun genele göre belirlenmesidir. Örneğin, çiftçilerden alınacak olan vergilerin tahsil zamanı hasatlarını aldıktan sonraki bir zaman olmalıdır. Bunun dışındaki zamanlarda vergi alınması çiftçinin para darlığı çektiği dönemler olacağı için tahsili mümkün olmayabilir ve çiftçileri zor durumda bırakır.²³

²² Gedik, Gülşen., “Anayasanın 73.Maddesi Kapsamında Verginin Yasalığı İlkesinin Değerlendirilmesi”, www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=84; Saraçoğlu, Fatih., “Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, s.1-8, http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_17.pdf

²³ Karakoç, Yusuf., “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, s. 249-373, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/anyarg13/yusufkarakoc.pdf>

1.1.3.5.Verginin Kanuniliği İlkesi

Vergileme ilkelerinin oluşumunda, Anayasa'nın sadece doğrudan vergi ile ilgili hükümlerinin değil, tümünün dikkate alınması gerekir. Anayasa'nın ceza hukukuna ilişkin suç ve cezaların yasallığı, suç ve cezaların önceden belli olması vb. gibi ilkeleri, vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olmak durumundadır. Hukuk devleti ilkesinin hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkeleri aynı zamanda vergi hukukunun da ilkeleri olmak durumundadır. Özel girişim özgürlüğü ve sözleşme özgürlüğünün asıl olması, vergileme ilkeleri içerisinde, bu özgürlükleri kullanılamaz hale getirmeme şeklinde belirmelidir.²⁴

Anayasanın 73. maddesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır” düzenlemesini içermekte olup öğreti ve uygulamada verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke vergi, resim, harç ve benzeri kamusal güce dayalı bütün yükümlülüklerin yasayla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir.²⁵

Verginin yasallığı ilkesi devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda da birey yararına da “temsilsiz vergi olmaz”, “kanunsuz vergi olmaz” ve “verginin belirgin olması” gibi ilkelere dikkat ederek sınırları belirlemektedir. Verginin yasallığı ilkesi demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır. Vergi koyma yalnızca parlamentoya ait olan devredilmez bir yetkidir. Bu ilke yazılı hukuk kuralları şeklinde düzenlenen vergisel konuların ancak yasaların düzenlendiği çerçeve içinde değerlendirilmesini gerekli kılar. Aksi takdirde yasanın oluşumunda ya da uygulanmasında ifade olunan sözler ya da fikirler ancak söz ya da fikir sahiplerini bağlar. Verginin yasallığı ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını güderek, bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmektedir. Bu

²⁴ Ceyhan, Murat, “Verginin Yasallığı İlkesi”, 13.10.2003, www.alomaliye.com; Ayaz, Garip., “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, Sayı:181, Eylül 1996; Güneş, Gülsen., “Verginin Yasallığı İlkesi”, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998; Yılmaz, Güneş., “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:177, Haziran 2003

²⁵ T.C. Anayasası için bkz. www.anayasa.gov.tr

ilke ülkemizde ilk kez 1924 Anayasasında yer almıştır. Bunu takip eden 1961 ve 1982 Anayasalarında birtakım değişikliklerle bu ilkeye yer verilmiştir.²⁶

1.1.4.Vergilerin Sınıflandırılması

Vergiler konularına, mükelleflerin şahsi durumlarına, tarife şekline ve yansıma durumuna göre sınıflandırılır. En yaygın olarak kullanılan sınıflandırma şekilleri şöyledir:²⁷

1.1.4.1.Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Dolaysız ve dolaylı vergilerdeki temel ayırım ölçütü, dolaysız vergilerin direkt olarak gelirden veya servet üzerinden, dolaylı vergilerin ise gelir ve servetle desteklenen harcamalar üzerinden alınmasıdır.²⁸ Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu ayrıca da kişi ve kurumlardan elde edilen, gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtmaya olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi dolaysız vergilere örnektir. Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer almaktadır. Vergilerin “dolaysız” ve “dolaylı” olarak sınıflandırılmasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, kişisel gelir vergileri genellikle artan oranlı olurken, çoğu sosyal güvenlik katkı payları tek oranlı veya azalan oranlı olabilmektedir. (OECD hesaplamalarına göre sosyal güvenlik kurumlarının tahsil ettiği işçi ve işveren kesintileri, dolaysız vergi gelirleri içinde toplam vergi gelirlerine dâhil edilmektedir.) Ayrıca kişisel gelir vergileri, tasarrufların belli bir oranını vergilendirirken, sosyal güvenlik katkı payları bu vergilendirmeyi yapmamaktadır. Diğer taraftan bazı dolaylı vergilere ekonomik

²⁶ Ceyhan, Murat, “Verginin Yasallığı İlkesi”, 13.10.2003, www.alomaliye.com

²⁷ Sınıflandırma için bkz. Akdoğan, Abdurrahman., Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.22 vd; AKSOY, Şerafettin., Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, Ankara, 1990, s. 34 vd

²⁸ Arıkan, A. Naci., “OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Denge (I)”, Vergi Dünyası, Ocak 2009

olarak eşdeğer olan bir dolaysız vergi düzenlemek de mümkündür. Örneğin, tasarrufları istisna eden düz oranlı bir gelir vergisi tek oranlı ve geniş tabanlı katma değer vergisine eş değerde bir etki oluşturabilir. Bu noktalar, dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki dengelerin daha geniş olarak incelenmesi açısından önemlidir.²⁹

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adaletli olduğunu ileri süren görüşler bulunmaktadır. Çünkü dolaysız vergiler genellikle subjektif niteliktedir. Biraz önce de ifade edildiği gibi bu vergilerin kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanabilme ve uyumlaştırılabilme özelliği bulunmaktadır. Özellikle en az geçim indirimi, artan oranlılık (matrah arttıkça vergi oranının artması) ve ayırma ilkelerinin (gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirme rejimine tabi tutma) bu ayırmada payları büyüktür. Dolaylı vergilerde ise nihai yükümlünün yani vergiyi fiilen yüklenenin kim olduğu tam olarak bilinmemektedir. Bu nedenle dolaylı vergilerde, vergi yükümlüsünün ekonomik ve sosyal durumunun dikkate alınması zordur. Bu özelliğinden ötürü dolaylı vergiler kişiler arasında ayırım yapmayan objektif karakterli vergiler olmaktadır. Dolaylı vergiler nispi fiyatları çarpıttığı için piyasa etkinliğini bozduğu ve gelir artışlarını yavaşlattığı yönünde eleştirilmektedir. Dolaysız vergilerde, çok geliri olan yükümlüden çok vergi almak ya da gelirin kaynağı farklı olan yükümlülerden farklı vergi almak olanaklı olduğu halde, dolaylı vergilerde aynı malı tüketen yükümlülerden gelir seviyesi ne olursa olsun (farklı bile olsa) aynı vergiyi almak gerekmektedir. Ödenen verginin aynı olması, ödeme gücü arttıkça vergi oranını düşürecektir. Bu durum vergi terminolojisinde tersine artan oranlılık kavramı ile ifade edilmektedir.³⁰

Bir başka bakış açısına göre de dolaylı vergileri nihai tüketiciler beyanname vererek ödemezler; alış veriş eylemi sırasında öderler. Dolaylı vergiler bu nedenle, vergi ödeyenin ödeme gücüne karşı kayıtsızdır. Biraz önce de ifade edildiği üzere, hangi gelir düzeyinde, hangi sosyal konumda olursanız olun, aynı mal veya hizmet üzerindeki dolaylı vergileri aynı miktar veya oranda ödersiniz. Diğer taraftan dolaylı vergilerin her koşulda adaletsiz olduğunu ileri sürmek de elbette mümkün değildir. Dışsallık yaratan üretim ya da lüks mallar üzerine salınan dolaylı vergiler “düzeltici”

²⁹ Arıkan, A. Naci., a.g.m.,

³⁰ Arıkan, A. Naci., a.g.m.,

nitelikte olmakta ve bozuk olan bireysel gelir dağılımını kısmen dengelemektedirler. Dolaylı-dolaysız vergiler ayırımında dikkat edilmesi gereken bir nokta da, dolaysız vergilerin her koşulda yatay ve dikey vergi adaletini sağlayamayacağı ve bu yüzden gelir dağılımını düzeltici sonuç oluşturmaktan uzak olabileceğidir. Dolaysız veya dolaylı vergilerden hangisinin daha uygulanabilir olduğu konusunda seçim yapmak istediğimizde ise üç faktörü dikkate almamız mümkündür. Bunlar; etkinlik, tarafsızlık ve tahsilât kolaylığı ilkeleridir.³¹

Dolaylı vergilerin daha etkin olduğu yönünde bir inanişaya yol açan üç nokta vardır. İlk olarak, dolaylı vergiler daha çok tüketim üzerinden alındığı için, tasarrufları, gelir vergilerinden daha az vergilerler. Dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir kayış, tasarrufları, belli bir ölçüde artırmak ve böylece ekonominin büyümesini genişletmek amacıyla kullanılabilir. Ancak dolaysız vergilerin bazen tasarruflar için vergi indirimlerini kapsadığı da gözden kaçırılmamalıdır. İkinci olarak, dolaylı vergiler geliri nisbi olarak vergilendirme eğiliminde oldukları için (geniş tabanlı tek oranlı KDV de olduğu gibi) marjinal oran hemen hemen ortalama orana eşittir. Ancak gelir vergileri genellikle marjinal oran üzerinde konuldukları için gelirle birlikte artarlar ve genellikle ortalama oranın üzerinde seyreden yapıya sahip olurlar. Üçüncü olarak, belli mallar üzerindeki dolaysız vergiler çevre vergilerinde olduğu gibi bazı dışsallıkları düzeltmek amacıyla da düzenlenebilir.³²

Dolaysız vergilerin emek arzını dolaylı vergilerden daha fazla etkilemesine neden olan unsur ise dolaysız vergilemede artan oranlı vergi oranlarının kullanılmasıdır. Bu nedenle, dolaylı vergilemeye doğru bir kayma etkinliği azaltır ve eşitsizliği artırabilir. OECD ülkelerinde genelde hem tasarruflar hem de sermaye gelirleri emek gelirlerine göre gelir dağılımının daha üst seviyelerinde yoğunlaşmıştır. Böylece, dolaysız vergilemeden dolaylı vergilemeye doğru bir kayma (sermaye gelirlerinin vergilemesini azaltmak yoluyla) gelir dağılımındaki eşitsizliğini artırabilir.³³

³¹ <http://www.muhasibedersleri.com/index.html>, (Erişim:01.06.2009)

³² <http://www.muhasibedersleri.com/index.html>, (Erişim:01.06.2009)

³³ Arıkan, A. Naci., ag.m.,

Uluslararası vergi rekabetinin, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinin toplanmasını zorlaştırdığı ve böylece dolaylı vergilerin daha etkin bir şekilde uygulanmasının daha faydalı olacağı ve böylece dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde daha önemli bir yere sahip olması gerektiği şeklinde görüşler de bulunmaktadır. Buna bağlı olarak da dolaylı vergiler ve özellikle KDV'nin dolaysız vergilere göre vergi rekabeti olmadan bile daha kolay tahsil edilebildiği iddiası da son zamanlarda daha fazla bir gündeme gelmektedir. Dolaylı vergiler daha rahat uygulanabilir olmaları ve diğer vergi türlerine göre daha hızlı tahsil edilebilmeleri nedeniyle tercih edilmektedirler. Özellikle bankacılık sisteminin ve kredi kartı kullanımının yaygınlaşması bu vergilerin tahsil edilmelerinin kolaylaşmasında önemli bir rol oynamaktadır.³⁴

OECD uygulamalarına baktığımızda, dolaylı vergilerin özellikle talep miktarının, fiyat seviyesinin yükselmesine rağmen fazla değişmediği, yani düşük esnekliğe sahip ürünlerde ve önemli ölçüde kayıt içinde tutulan sektör ve ürünlerde daha kolay bir biçimde uygulandığını görmekteyiz. Bu durumda başta iletişim hizmetleri ve akaryakıt ürünleri olmak üzere birçok ürün ve hizmetin satış fiyatının önemli bir kısmını dolaylı vergiler oluşturmaktadır.³⁵

Mükellef kendi vergisini ödüyorsa ve bu vergi yükü başkalarına devredilmiyorsa bu vergi dolaysız vergi olarak adlandırılır. Emlak Vergisi ve Gelir Vergisi bu tür vergilere en güzel örneklerdir. Tahsil durumu açısından, eğer bir vergi belirli dönemlerde ilgili mükellef adına tarh ve tahsil ediliyorsa dolaysız vergidir. Örneğin, Kurumlar Vergisi. Bir mükellefin vergisi başkalarına devrediliyorsa, mükellef vergisini kendisi ödemiye devredilen vergi dolaylı vergi olarak adlandırılır. Örneğin Katma Değer Vergisi. Vergi belirli olmayan zamanlarda ve mükellefe bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında ölçü vergilerin yansıma durumu ve tahsil durumudur. Piyasanın yapısı, mal ve hizmetlerin arz ve talep durumları, ekonomik koşullar verginin yansımalarını etkiler. Daha önce yansıyan bir vergi ekonomik durumların değişmesine göre daha sonra yansımayaabilir. Verginin tahakkuk ve tahsil

³⁴ <http://www.muhasabedersleri.com/index.html>, (Erişim:01.06.2009)

³⁵ Arıkan, A. Naci., a.g.m.,

şekli, verginin alınma süresi ve vergi konusunun düzenli ve sürekli olma durumunu belirlemektedir.

Türk Vergi sistemi içerisinde yer alan vasıtasız vergiler şunlardır³⁶:

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Emlak Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Vasıtalı vergiler:

- Mal ve hizmetlerden alınan vergiler
- Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi
- Ek Vergiler
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar

Dış Ticaretten Alınan Vergiler

- Gümrük Vergisi
- Akaryakıt Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- İthalden Alınan KDV

Bir verginin dolaylı ya da dolaysız olduğunu anlayabilmek için şu ölçülere bakmak yeterlidir.³⁷

- Genel fiyat seviyesini etkileyen vergiler dolaylı vergi, genel fiyat seviyesini etkilemeyen vergiler ise dolaysız vergilerdir.

³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr

³⁷ <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-2.html>

- Nispi fiyatları değiştiren vergiler dolaylı vergi, değiştirmeyen vergiler ise dolaysız vergilerdir.
- Yükü başkalarına aktarılan vergiler dolaylı vergi, verginin konulduğu kişi ya da kurumlar tarafından ödenen vergiler dolaysız vergilerdir.
- Gelirlerin harcanması işlemlerini vergilendiren vergiler dolaylı vergi, gelirlerin elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler ise dolaysız vergilerdir.

1.1.4.2.Spesifik-Advalorem Vergiler

Vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanan bir ayırımdır. Vergi borcunun ağırlık, hacim, uzunluk gibi ölçüler üzerinden hesaplanarak belirlendiği vergiler spesifik vergilerdir. Resim ve harçlar spesifik vergilere en güzel örnektir. Matrah değerleri üzerinden hesaplanan vergiler ise advalorem vergilerdir.³⁸ Hükümet, harcamalarını finanse etmek, ekonomiyi düzenlemek, kaynakların dağılımını etkilemek ve gelir dağılımını değiştirmek amacıyla, hem gelir ve servet üzerinden hem de mallar üzerinden çeşitli vergiler alır. Hükümetin faktör gelirleri (rant, ücret, faiz, kâr) ve servet üzerinden aldığı vergilere dolaysız vergiler (direct taxes), mallar üzerinden (mallar için yapılan harcamalar üzerinden) aldığı vergilere ise dolaylı vergiler (indirect taxes) denir. Hükümetler mallar üzerinden iki tür vergi alırlar: Spesifik vergiler (spedfic taxes) ve advalorem vergiler (advalorem taxes). Bunlardan birincisi, birim mal üzerinden alınan vergilerdir. İkincisi ise, malın satış değeri üzerinden alınan vergilerdir. Hükümetin bir paket sigaradan veya bir litre benzinden 100 bin lira vergi alması spesifik vergiye, bir kilo peynirin satış değeri üzerinden % 8 katma değer vergisi alması ise, advalorem vergiye örnek olarak gösterilebilir. Vergilendirmenin piyasa dengesi üzerindeki etkilerinin inceleneceği aşağıdaki açıklamalarda analizi basitleştirmek için, hükümetin mallar üzerinden birim başına vergi (per unit tax) diye de nitelendirilen spesifik vergi aldığı varsayılacaktır. Hükümet bir maldan spesifik vergi alınca, her şeyden önce malın arz fiyatı spesifik vergi kadar artar. Diğer taraftan hükümetin mallar üzerinden aldığı spesifik

³⁸ “Ad Volarem vergi Nedir?”, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/382-a/12163-ad-valorem-vergi-nedir-ne-demek-anlami.html>

(advalorem) verginin üreticiler (satıcılar) ve tüketiciler (alıcılar) arasında bölüşülmesine, vergi yansımaları (tax incidence) denir. Spesifik bir verginin tüketiciler tarafından ödenen kısmı, verginin vergi öncesi piyasa fiyatında yol açtığı artışa eşittir. Örneğin bir litre benzinin vergi öncesi piyasa fiyatı 5 TL, vergi sonrası fiyatı da 7 TL ise, ceteris paribus, hükümetin bir litre benzinden aldığı spesifik verginin 2 TL'si tüketici tarafından ödenir. Verginin üreticiler tarafından ödenen kısmı ise, vergi ile verginin tüketici tarafından ödenen kısmı arasındaki farka (verginin tüketici tarafından ödenmeyen kısmına) eşittir. Örneğin yukarıdaki örnekte hükümetin bir litre benzinden aldığı spesifik vergi 3 TL ise, verginin üretici tarafından ödenen kısmı $3 \text{ TL} - 2 \text{ TL} = 1 \text{ TL}$ 'dir.³⁹ Bu vergilere örnek olarak Katma Değer Vergisi verilebilir. Fiyat değişimlerinde, konulan verginin nispi ağırlığının sürekli değişmesi, spesifik vergilerin fiyat hareketlerini izlemede yetersiz kalması ve spesifik tarifelerin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi belli vergi türlerine uygulama imkanının olmaması nedeniyle günümüzde spesifik tarifelerin uygulandığı vergilerin sayısı oldukça azalmıştır.⁴⁰

1.1.4.3.Şahsi Vergiler - Gayrişahsi Vergiler

Mükellefin kişisel durumunu, ailevi durumunu dikkate alan diğer bir ifade ile kişinin evli ya da bekâr oluşunu, çocuklarının bulunup bulunmamasını, sakatlık halini ve buna benzer durumları dikkate alan ve artan oranlı olan vergiler şahsi vergiler, bunları dikkate almayan ve eşit oranlı tarifeye göre alınan vergiler ise gayri şahsi vergilerdir. Şahsi Vergilere örnek olarak Veraset ve İntikal Vergisi verilirken, gayri şahsi vergilere ise Emlak Vergisi verilebilir.⁴¹

1.1.4.4.Gelir, Servet ve Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Günümüzde, en çok kullanılan ayırımlardan birisi de vergi matrahının niteliğine göre yapılan ayırımdır.⁴² Bu ayırıma göre, verginin matrahını gelirin

³⁹ “Ekodiyalog, “Vergilendirme Nedir, Vergilendirme Sistemi”, <http://www.ekodialog.com>

⁴⁰ Ayrıntı için bkz. “Ad Valorem Vergi”, <http://www.turkcebilgi.net/sozluk/bankacilik-terimleri/ad-valorem-vergi-10529.html>;

⁴¹ Arıkan, A. Naci., a.g.m.; <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-2.html>

⁴² Bu tür vergiler hakkında ayrıntı için bkz. “Vergiler”, <http://www.genbilim.com/index2.php?>; Arıkan, A. Naci., a.g.m.; <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-2.html>

oluşturması gelir üzerinden alınan vergiler, verginin matrahını servetin oluşturması servet üzerinden alınan vergiler ve verginin matrahını harcamaların oluşturması ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunu oluşturmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilere gelir ve kurumlar vergisi, servet üzerinden alınan vergilere emlak, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilere de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler örnek olarak sayılabilir. Vergi ödeme gücünün bir göstergesi olması yanında, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Harcamaları kısarak tasarrufları, dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici bir yapıya sahip olan harcamalar üzerinden alınan vergileri, genel harcama vergisi ve satış vergileri olmak üzere iki grup altında incelemek mümkündür.⁴³

1.1.4.4.1.Genel Harcama Vergisi

Genel harcama vergisi, matrahı tüketim olan kişisel ve vasıtasız bir vergidir. Tüketim üzerinden alınan vergiler vasıtalı ve nesnel olmalarına rağmen, vasıtasız bir vergi olan genel harcama vergisi kişisel nitelikte olup gelir vergisinin bir alternatifidir. Vergi kişilerin tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi verecekleri yıllık beyannamelere göre kendilerince ya da vergi idarelerince hesaplanmaktadır. Beyannamelerde kişinin harcamalarını bulmak için, bir yıl içinde elde edilen gelire sahip olunan sermaye mallarının satışından elde edilen meblağlar, banka hesaplarındaki azalmalar vs. gibi ilaveler yapılarak bulunan, değerden sermaye malları için yapılan harcamalar ile devletin uygun göreceği bazı harcamalar ve yıl içindeki tasarruflar düşülmektedir.

1.1.4.4.2.Satış Vergileri

Genel harcama vergisinden farklı olarak, harcamaların fiilen yapılması sırasında alınan satış vergileri nesnel ve vasıtalı vergilerdir. Satış vergileri sınırlı mal üzerine konulan özel satış vergileri veya ilke olarak, tüm malların üzerine konulan genel satış vergileri olarak sınıflandırılmaktadır.

⁴³ Bu tür vergiler hakkında ayrıntı için bkz. Arıkan, A. Naci., a.g.m.; <http://www.muhasibedersleri.com>

1.1.4.2.1.Özel Satış Vergileri

Üretimden veya üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp, tek tek bazı ürün ve hizmetler üzerinden, genellikle de tüketim aşamasında alınan vergiler özel satış vergileri olarak adlandırılmaktadır. Finansman temin etmek amacı dışında, talebi kontrol edilmek istenen mallara da uygulanan özel satış vergileri, uygulama kolaylığı nedeniyle, geleneksel toplumlarda tercih edilen bir vergi olmuştur. Gümrük vergileri ile alışkanlık yapan maddeler üzerinden alınan vergiler özel satış vergilerine örnek olarak verilebilir.

1.1.4.2.2.Genel Satış Vergileri

İlke olarak, alışveriş konusu tüm malları kapsayan genel satış vergileri toplu satış vergileri (tek aşamalı) ve yaygın satış vergileri (çok aşamalı) olmak üzere ikiye ayrılırlar.

- **Toplu Satış Vergileri:** Toplu satış vergileri bir malın üretim (imalat), toptan satış veya perakende satış aşamalarından yalnız birisini kavramaktadır. Buna göre de, sırasıyla imalat satış vergisi, toptan satış vergisi ve perakende satış vergisi adını almaktadır.
- **Yaygın Satış Vergileri:** Üretimlerinden tüketicinin eline geçinceye kadar, malları ve hizmetleri her aşamada vergilendiren yaygın satış vergileri, ciro ve katma değer vergisi olmak üzere iki ana biçimde uygulanmaktadır. **Ciro Vergisi;** bu vergide belli bir aşamadan diğerine geçen mallar satış değerleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Çok yaygın bir alanda uygulandığı ve her satışta tekrarlandığı için yayılı muamele vergileri düşük vergi oranları ile fazla vergi toplamak gücü taşımaktadır. **Ciro vergisinin önemli özelliği satış değerini vergilerken eskiden ödenmiş verginin de yeniden vergisini almak suretiyle “verginin piramitleşmesine”** neden olmasıdır. **Katma Değer Vergisi;** Üretim - tüketim zincirinin bütün aşamalarında uygulanan fakat, matrahının her bir aşamada yaratılan katma değer olması nedeniyle, ciro vergisinin aksine vergi piramitleşmesine neden olmayan bir vergidir.

1.2.Dolaylı/Gider Vergileri Bağlamında Özel Tüketim Vergisi

1.2.1.Genel Olarak Gider Vergileri

Verginin “gelir” ve “servet” olmak üzere iki kaynağı bulunmaktadır. Kural olarak, temel vergi kaynağı gelir olmakla beraber, servet de gelirin kaynağı olabilir. Kişilerin bu iki kaynağa sahip olmaları veya bunlardan her birini tüketim için kullanmaları modern vergilemede “vergi ödeme gücünün göstergeleri” olarak kabul edilmektedir. Verginin esas kaynağı olan gelirin doğduğu anda alınan vergi; gelir vergisi, harcama aşamasında alınan vergi; gider vergisi olarak adlandırılmaktadır. Nihayet herhangi bir şekilde ekonomik varlıklara sahip olma veya servetin el değiştirmesi ya da değerinde artış görülmesi durumunda alınan vergilere; servet vergisi denilmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler; üretilen, satılan yahut tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Gelir veya servet; elde edildiklerinde değil, harcılandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirilirler. Bu nedenle bu tür vergiler, dolaylı (vasıtalı) vergilerdir.⁴⁴

Doğrudan vergiler (dolaysız vergiler), vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi doğrudan vergilere örnektir. Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır. Gider vergileri; ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan “muamele vergisi” ile bazı mallardan alınan “özel tüketim” vergilerinden oluşmaktadır.

1.2.2.Özel Tüketim Vergileri

Vergi sistemlerini çeşitli bakımlardan sınıflandırmak mümkündür. Genelde kabul gören ve ülkelerin uygulama alanlarına da yansımış olan, vergilerin konularına

⁴⁴ İKV, <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>

göre yapılmış olan sınıflamadır. Diğer bir ifade ile gelir, servet ve harcama gibi vergilerin konusunu oluşturan varlık ve hareketler, sınıflamanın çıkış noktasını oluşturmaktadır. Konusu gelir olan gelir vergilerini, gelir ve kurumlar vergileri meydana getirmektedir. Gelir vergileri, gerçek kişilerin gelirlerini; kurumlar vergisi ise, ilke olarak kurumların kurum kazançlarını vergilendirir.⁴⁵

Harcamaların kişilerin ödeme güçlerini gösteriyor olması sebebiyle, mal ve hizmetler de önemli bir vergileme kaynağıdır. KDV ve ÖTV mal ve hizmetler üzerinden alınan başlıca vergilerdir. Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi birer servet vergisidir. Verginin sınıflandırılması konusunda bilinen en yaygın ayırım, dolaylı-dolaysız vergi ayırımıdır.⁴⁶ Bu konuda iki ölçü kullanılmaktadır. Bunlardan, yansıma ölçüsüne göre, vergi yükünün bir başkasına devredilebileceği vergiler dolaylı vergilerdir. Vergi yükünün bir başkasına devredilemediği vergiler ise dolaysız vergilerdir. Örneğin; gümrüklerden alınan vergiler, satış vergileri dolaylı vergilerdir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, genel harcama vergisi, genel servet vergisi, veraset ve intikal vergisi ise dolaysız vergilerdir. Yansıma ile ilgili çağdaş tahlil ve araştırmalar yansıma olayının son derece karmaşık olduğunu göstermektedir. Örneğin; uzun süre yansıtılmayan vergilerin en iyi örneklerinden birisi olarak kabul edilen kurumlar vergisinin, belli koşullar altında, kısmen yansıtılabileceği söylenebilir. Yansıtılabilen vergilerin tipik örneği denilebilecek satış vergileri de bazı koşullarda yansıtılmadan konulduğu kişi ve kurumlar üzerinde kalabilir.⁴⁷

1.2.2.1. Tüketim Vergilerinin Türleri ve Özellikleri

Tüketim (harcama) vergileri, gelir ve servetin tüketim için harcanması nedeniyle alınan vergilerdir. Gelir ve servet kişilerin vergi ödeme güçlerinin göstergesi olduğu için vergilendirilmektedir. Gelir ve servet, kişilerin mali güçlerini gösterdiği gibi, kişilerin harcamaları da mali güçlerinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Şöyle ki, gelirin elde edilmesinde ve servete sahip olunmasında olduğu

⁴⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1993,s.104

⁴⁶ Salih Turhan, a.g.e.,s.104

⁴⁷ ULUATAM, Özhan., Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2003, s.268-269

gibi, bunların gider olarak harcanmasında da ayrı bir vergi ödeme gücü bulunmaktadır. Vergi ödeme gücü olmayan harcama yapamaz. Ayrıca, kişilerin vergi ödeme güçleri gelir ve servet vergileri ile tam olarak örtüşmemektedir. Çeşitli indirimler, muafiyetler ve istisnalar yoluyla, gelirin büyük kısmı vergi dışı kalmakta ve beyana dayanan bu vergilerde, yükümlülerin doğru ve gerçeklere uygun beyanda bulunmamlarından dolayı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânları arttığı için tüketim vergileri, gelir ve servet vergilerinin bu eksikliklerini gidermek amacıyla alınmaktadır. O halde harcamalar üzerinden alınan vergilerin devlete gelir sağlayıcı mali amacının yanında telafi edici bir amacı da bulunmaktadır.⁴⁸

Harcamalar üzerinden alınan vergileri çeşitli yönleri itibariyle tasnif etmek mümkündür. Ödeme gücünün bir göstergesi olan harcamalardan alınan vergiler genel tüketim vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Genel tüketim vergisi hemen hemen tüm mal ve hizmetlerin satışlarını öngörür ve yayılı genel tüketim vergisi, toplu genel tüketim vergisi ve katma değer tüketim vergisi olmak üzere üçe ayrılır.⁴⁹

1.2.2.2.Genel Tüketim Vergileri

Kimi istisnalar dışındaki bütün mal ve hizmetleri vergilendiren genel tüketim vergileri üretimden tüketime kadar belli bir aşamadan alındığı gibi bütün aşamalardan da alınabilmektedir. Tüketim vergileri genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel tüketim vergisi gayri safi tüketim vergisi ve katma değer vergisi olarak ikiye ayrılmaktadır. Gayri safi tüketim vergisi ise yayılı muamele vergisi ve toplu muamele vergisi olarak ikiye ayrılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, tüketim vergileri üretim, dağıtım ve tüketim zincirinin sadece bir halkasından alındıklarında toplu muamele vergileri, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketime kadar geçirdikleri her aşamada alındıkları takdirde ise, yayılı muamele vergisi denilmektedir. Yayılı muamele vergileri alındıkları aşamaya göre adlandırılmaktadırlar: Bunlardan birincisi, imalat aşamasında malların vergilendirilmesidir ki, buna istihsal vergisi denilmektedir. İkincisi, mal ve

⁴⁸ Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, 3.Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1998, s.362-363

⁴⁹ Turhan, a.g.e. s.363

hizmetlerin toptan ticaret aşamasından, perakende ticaret safhasına geçişi anında, bir defada alınan toptan ticaret vergisidir; üçüncüsü ise, mal ve hizmetlerin tüketiciye intikali sırasında bir defaya mahsus olmak üzere alınan perakende ticaret vergisidir.⁵⁰

KDV dolaylı bir satış vergisidir. Çünkü devlet vergiyi malın satıcısından alır, oda bunu fiyatına ekleyerek müşterisine aktarır. Satış vergisidir, çünkü satış yoksa vergi alacağı da yoktur. Çağımızda dolaylı vergiler genellikle malların satışından alınır. Eski çağlarda, dolaylı vergiler emtianın nakli sırasında satış gerçekleşmeden önce alınmaktaydı. Ulusal devletler kurulunca, yurt içinde ticaret yollarından, pazar girişlerinden alınan vergiler terkedilmiş, pazara giriş vergisi ithalattan bazen de ihracattan alınmıştır. Yurt içinde toplanan dolaylı vergiler malların üreticisinden, satıcısından, hizmetleri sunandan satış gerçekleştikten sonra alınmaya başlanmıştır.⁵¹

1.2.2.3.Özel Tüketim Vergileri

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna edilenler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir. Vergilemeye yönelik tepkileri asgari seviyeye indirme açısından diğer vergileme şekillerine kıyasla, daha elverişli olan özel tüketim vergileri, gümrük vergileri ile birlikte, tarihin en eski vergilerini teşkil eder.⁵²

Başka bir ifade ile ÖTV, belirli bir malın ya da bütünüyle ilişkili bir mal grubunun üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir. ÖTV esas itibariyle yurt içi ürünler üzerinden alınır. Yurt dışından getirilen mallara genellikle gümrük vergileri uygulanır.⁵³

Genel tüketim vergisinin aksine, ÖTV tüm mal ve hizmetler üzerine değil, belirli mal veya hizmet tüketimi üzerine salınan kısmi harcama vergisidir. ÖTV, belirli mal veya hizmet grubu üzerine salındığı için, fiyat saptırıcı vergiler olarak

⁵⁰ Aksoy, a.g.e, s.404

⁵¹ BULUTOĞLU, Kenan , Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.191

⁵² Turhan, a.g.e, s.165

⁵³ Ömer Faruk Batırel, Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul, T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No:24, 2007, s. 140

anırlar. Zaten, bu tür vergilerin yaygın olarak uygulanma nedeni de, fiyat ayarlamaları yolu ile tüketici tercihlerini değiştirmek ve bazı ürünlerin tüketimini kısıp, diğer ürünlerin kullanımına teşvik sağlamaktır.⁵⁴

ÖTV'nin konuları ülkeden ülkeye çok değişmekle beraber, genelde üç grup tüketim maddesinden alınmaktadırlar: Bireye zararlı alışkanlık verici maddeler (örneğin çay, kahve, sigara, alkol vs.) ile lüks tüketim maddeleri (kürk, mücevher, tuvalet malzemesi vs.) ve sürümü çok yüksek olan çevreye zararlı bazı mallardır (benzin, mazot vb).⁵⁵

Çağımızda özellikle üretim aşamasından alınan özel tüketim vergileri alkollü içkiler, tütün, elektrik, havagazı, petrol ürünleri, şeker, kahve, çay, gibi talep elastikiyeti düşük olan mallardan alınmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler sigara, tütün ürünleri, alkollü içecekler, petrol ürünleri üzerine özel tüketim vergisi uygulayarak gelir kaybını telafi etmeye çalışmaktadırlar. Vergilendirilen diğer ürünler arasında şeker, tuz, kibrit, kozmetik, mücevher, radyo, vb. yer almaktadır. ÖTV özellikle yoğun olarak Hindistan, Pakistan, Bangladeş, Mısır ve A.B.D.'de uygulanmaktadır.⁵⁶

ÖTV lüks maddeler ve alışkanlık verici maddeler üzerinde yoğunlaştırılır; böylece etkinlik kaybı azaltılmak istenir. Çünkü alışkanlık veren maddelerin vergisini artırarak bu maddelerin kullanılmasını azaltarak sosyal faydalar kazanılmak istenir. Lüks maddelerin talebinin fiyat esnekliği zenginler için zayıftır, buna karşılık talebin gelir esnekliği yüksektir. İnsanlar zenginleştikçe lüks ve gösteriş maddelerine taleplerini yükselterek zenginliği etrafa göstermek isterler, bir sınıf simgesi olarak talep ederler. Bu nedenle, lüks maddelere konan vergi bunların talebini pek azaltmaz, sadece bunları kullanan zümrenin vergi yükünü artırır. Zenginlerin bütçelerinde küçük bir yüzde tutan harcamalardan büyük oranda vergi alınsa bile, bu onların toplam gelirini önemli ölçüde azaltmaz. Bu nedenle lüks mallar üzerine konulan tüketim vergisinin gelir dağılımını düzeltici etkisi zayıftır. Vergi daha çok orta gelir gruplarının lüks mallara olan talebini azaltır. Alışkanlık veren maddelere konan yüksek ÖTV'nin gelir dağılımına etkisi açıkça olumsuzdur. İstatistiklere göre bu

⁵⁴ İzzettin Önder, "Özel Tüketim Vergisi", Mükellefin Dergisi, Sayı:111, 2002, s.7

⁵⁵ Turhan, a.g.e, s.259

⁵⁶ Aksoy, a.g.e, s.371

maddelerde talebin fiyat esnekliği bütün gelir gruplarında zayıftır; fakirde zenginde alıştığı maddeleri, vergi artışına rağmen, almaya devam eder. Bu yüzden alışkanlık kazandıran maddelerden alınan yüksek vergiler, düşük gelir kullanıcıların gelirini daha çok azaltır, gelir dağılımını daha da bozar.⁵⁷

Alışkanlık veren mala olan talebi düşürmek için daha da yüksek ÖTV konulduğunda ise bu kaçakçılığa neden olabilir. Ayrıca düşük gelirlilerde ÖTV nedeniyle örneğin alkole olan talep, onun fiyatının yükselmesi nedeniyle ispirto içimi gibi topluma daha zararı dokunacak alışkanlıklara kayabilir. Bu nedenle bu tür alışkanlık veren mallara olan talebin kısılmasında ÖTV'den çok bunlara karşı devlet tarafından yapılacak propagandalar daha etkili olur.⁵⁸

Ayrıca sadece bazı mallar vergi kapsamına alındığından bireyler tüketimlerinde istemeden bazı değişiklikler yaparlar; yani vergili mallardan vergisiz mallara yönelirler. Bu durumda gelirlerinden en yüksek tatmini elde edemezler ve sonuç olarak ekonomide kaynak dağılımı optimumdan sapmış olur.⁵⁹

ÖTV'nin vergilendirme tekniği miktar esasına (spesifik) ve değer esasına (advalorem) dayanmaktadır. Miktar esasında vergilemeye konu olan malların teknik fiziki tutarının (yüzölçümü, uzunluk, hacim, ağırlık, sayı...) meydana getirdiği matrahlar dikkate alınırken değer esasında vergiye konu olan malların satış değerlerinin oluşturduğu matrahlar dikkate alınmaktadır. Günümüzde fiyat artışlarını takip etmeyen miktar esası yerine hemen hemen tüm ülkelerde advalorem esası uygulanmaktadır.⁶⁰

1.2.2.4.Özel Tüketim Vergilerinin Amaçları

ÖTV çeşitli amaçlarla konabilir. Bütün mal ve hizmetler yerine bunlardan sadece bazıları için yapılan tüketim harcamalarının bireylerin ödeme gücünü daha iyi bir şekilde aksettirdiği var sayılarak onların vergilendirilmesi yoluna gidilir. Ancak

⁵⁷ BULUTOĞLU, Kenan., Kamu Ekonomisine Giriş, 8. Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.359-360

⁵⁸ Bulutoğlu,a.g.e s.451-452.

⁵⁹ Arif Nemli, Kamu Maliyesine Giriş, İstanbul: Güray Matbaası, 1979, s.229

⁶⁰ Turhan,a.g.e s.259-260

bunun gerçekleşmesi talebinin gelir elastikiyeti yüksek olan mal ve hizmetlerin bulunmasına bağlıdır.⁶¹

ÖTV'nin alınmasının birinci amacı; bu vergi ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleşmesi istenir. Örneğin, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle, artan oranlı bir gelir vergisini uygulamanın güç olduğu durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan ÖTV gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilirler. Fakat alışkanlık veren keyif maddeleri üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV'nin gelir dağılımını düzeltici etkisi yoktur. Çünkü belirli keyif maddelerinin (örneğin, sigara, bira, şarap, şarap v.b) tüketiminin özel bir ödeme gücünün göstergesi olduğu görüşü belki eski dönemler için bir dereceye kadar geçerli olmakla beraber, modern sanayi toplumları için kitle tüketim maddesi niteliğinde olan bu malların çoğu, kullanılabilir gelirin yüzdesi itibariyle düşük gelirliler tarafından diğer gelir gruplarına kıyasla daha fazla tüketilebilir. Bu tür mallara ilişkin talebin fiyat esnekliğinin de bütün gelir grupları için zayıf olduğu düşünülürse, tüketicilerin ödeme gücü ile taban tabana zıt olan tersine artan oranlı (gerileyici) bir etkinin meydana gelebileceği ve böylece piyasa ekonomisinde oluşan gelir dağılımının daha da bozulabileceği sonucuna varılır. Bu nedenle, özel tüketim vergilerinin konulması sırasında her zaman geleneksel kriterlere dayanmak doğru değildir.⁶²

ÖTV'nin, ikinci gerekçesi, negatif dışsallıklardır. Bir mal topluma üreticisinin veya tüketicisinin katlanamadığı bir sosyal maliyet yüklüyorsa, devletin vergilendirme ile bu dışsallığı içselleştirmesi gerekmektedir. Alkollü içkilerin, tütün ve çevre kirliliği doğuran malların vergilendirilmesi bu temele dayandırılabilir.⁶³

Üçüncü olarak, özel tüketim vergilemesi özellikle akaryakıt ve motorlu araç vergilemesi ile ödettirilemeyen kamu hizmetlerinin bedeli olarak alınan bir ikame yükümlülük olarak savunulmaktadır. Akaryakıt üzerinden alınan ÖTV, bedeli

⁶¹ Nemli,a.g.e, s.228

⁶² Turhan,a.g.e,s.261

⁶³ Ömer Faruk Batrel, "Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler", Vergi Dünyası, T.C Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı:253, 2002, s.4-5

doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıkışıklığı ve tıkanmasının karşılığı olarak düşünülmektedir. Bütün bu ekonomik ve sosyal amaçların ötesinde, ÖTV zararlı ve kötü malların vergilemesi, tüketicilerin nisbi fiyat içerisinde hissetmedikleri bir kolaycı vergi türü olarak da destek bulmaktadır. ÖTV'den bazıları geliri artırmak amacıyla uygulanırken bir kısmı tüketimi kısmak amacıyla uygulanmaktadır. Örneğin; tekerlek lastiği üzerindeki özel tüketim vergisi başlangıçta geliri artırmak amacıyla konmuştur. Ancak alkollü içki üzerine konulan vergi bir taraftan gelir sağlarken diğer taraftan içki tüketimini kısmak amacıyla konmuştur. Yine benzin üzerine konulan vergi bir taraftan gelir sağlarken diğer taraftan araba satışını azaltmaktadır.⁶⁴

Enflasyonist ortamlarda kıt olan kaynakların kullanımını kısmak için ÖTV'ye tabi bu mallardan yüksek oranlarda alınan ÖTV'nin talebi azaltıcı etkisi olmaktadır. Enflasyonla mücadelede etkin rol oynayabilmektedir. ÖTV'nin idari ve teknik nedenlerle de salınma gerekçeleri vardır. Bazı temel girdi maddelerinin az sayıda üreticinin faaliyeti esnasında kullanılması idari kolaylık sağlar. Eskiden uygulanan gider vergisi felsefesine benzer biçimde, az sayıdaki firmanın sağladığı idari kolaylık yanında, vergilendirilen temel maddenin çok sayıda alt üretim aşamalarına giriyor olması da, verginin tabanının genişlemesi anlamına gelmektedir.⁶⁵

Görülüyor ki, ÖTV yaygın bir taban üzerine oturan ve çok aşamalı katma değer vergisi gibi bol gelir sağlayan bir vergi türü olmaktan çok, teknik ya da idari özel nedenlerle salınan bir vergidir. Dikkatli uygulanmadığında, nisbi fiyat yapısını istem dışı bozarak ekonomide aşırı yük oluşumuna ve anormal talep ve üretim sapmalarına yol açabilir. Piramitleşme etkisinden kaçınabilmek için verginin nihai aşamalarında uygulanmasına dikkat etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, üretim ünitelerinin az sayıda olacağı temel üretim aşamalarına böyle bir verginin salınması idari kolaylık sağlayabileceği halde, böyle bir uygulama vergi adaletini bozabileceği gibi, KDV'de olduğunun tersine, verginin nihai aşamada tüketiciye yansıyan bölümü, bu vergi ile idarenin sağlayacağı geliri aşacaktır. Görülüyor ki, ÖTV, gelir amacından çok teknik ve sosyal amaçlarla kullanılmaya uygun bir vergidir. Bu

⁶⁴ Batirel, a.g.e, s.4-5

⁶⁵ Önder, a.g.e, s.8

itibarla, verginin formüle edilmesinde ve uygulamasında çok dikkatli olmak gerekmektedir. Aksi halde, belirli miktarda gelir sağlanıyor olsa da, hem ekonomik anlamda etkinlik bozulmuş hem de vergi adaleti ciddi yara almış olabilir.⁶⁶

1.2.2.5. ÖTV'nin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi

1.2.2.5.1.Etkinlik

Artan oranlı vergi sisteminde vergiler, fiilen tahsil edilen gelir miktarından daha fazla ekonomi üzerinde maliyet yükleyebilmektedir. Maliyetin büyüklüğü, vergi yapısının nasıl yapılandırıldığına bağlı olarak büyük ölçüde değişir. Aynı miktarda gelir yaratan iki farklı vergi sistemi, ekonomi üzerinde önemli şekilde farklı yükler yükleyebilir. Vergilemenin yönetim maliyeti olarak bilinen bilgi toplamak kayıt tutmak, denetim yapmak, mükellefiyetini yerine getirmeyenlere dava açmak ve ceza uygulamak gibi vergi ödeme sürecine ilişkin maliyetler azaltıldığında etkinlik söz konusu olmaktadır. Artan oranlı vergi sisteminde, farklı marjinal vergi oranları ve değişen işlemler sermaye ve diğer girdilerin sanayiden sanayiye farklı vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu durum bazı sektörlerde aşırı yatırıma neden olurken, bazılarında yatırım yetersizliği yaratabilmektedir. Vergilendirmede etkinlikten bahsedilirken, bu tür maliyetlerin minimize edilmesi bir başka deyişle kaynak israfına yol açmaması ifade edilmektedir. ÖTV, talep elastikiyeti düşük olan mallar üzerine vergi salarak talep kısılması yaratmadan gelir sağlayabilmektedir. Vergilemede Ramsey kuralı⁶⁷ olarak bilinen ve vergilerin talep elastikiyeti ile ters ilişki içinde salınması gerektiği tezi de ÖTV'ye uygulama alanı açmaktadır. Ancak, talebin esnek olmadığı durumlarda salınan dolaylı vergiler, talep miktarını fazla etkilemeyeceğinden, "aşırı yük" oluşturmadıklarından etkin olarak kabul edilmekle beraber, bu tür uygulamalar vergi adaletine ters düşer. ÖTV uygulamasında adalet, etkinlik amacına kurban edilmemelidir.⁶⁸

⁶⁶ Önder,a.g.e,s.8

⁶⁷ Ramsey Kuralı: "Etkinlik kaybını en aza indiren mal vergilerine Ramsey vergileri denilmektedir ve oldukça basit bir şekilde düşünülebilir. Belli basitleştirici varsayımlarla, Ramsey vergileri talep ve arz esnekliğinin tersinin toplamı ile orantılıdır. Arz esnekliği sonsuz ise (yatay arz eğrisi), vergi tam talebin telafi edilmiş esnekliği ile ters orantılı olmalıdır". Kaynak: Joseph E. Stiglitz, Kamu Kesimi Ekonomisi, Ömer Faruk Batırel (çev), İkinci Baskı, M.Ü Yayın No:396, İstanbul, 1994,s.602-603

⁶⁸ Önder,a.g.e,s.8

Optimal gelir vergisi literatürü, tüm gelirlerin aynı orandan vergilendirilmesini etkinlik gereği olarak önerirken; optimal tüketim vergilemesinde tüm malların aynı oranda vergilendirilmesinin veya tarafsızlığın, genellikle etkin olmadığı ileri sürülmektedir. Dolayısıyla optimal vergilemeye göre etkinlik, tüketim vergisi oranının tüm malların taleplerinde eş oranlı azalmaya yol açacak şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir. Etkinlik problemlerine yoğunlaşan Ramsey'e göre, belli bir vergi hâsılatının mallar üzerindeki vergiler yoluyla elde edilmesi gerektiğinde, tüketim vergisi oranları tüm malların tazmin edilmiş taleplerinde eşit oransal azalma sağlayacak şekilde seçilmeli ve talebi daha elastik olan malların daha düşük oranlarda vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu sonuç, Ramsey Kuralı ya da Ters Esneklik Kuralı olarak bilinir ve tüketim vergilerinin kaynak dağılımı açısından optimal olma şartlarını ortaya koyar. Tüketim vergilemesiyle ilgili olarak optimal vergileme yaklaşımında çeşitli kurallar ortaya konmuştur. Ramsey kuralına göre, tüketim vergilemesinde farklı oran uygulamasının optimal olabilmesi için, bütün vergi oranlarında nispi olarak eşit ve giderek küçülen artışlar yapıldığında, vergilenen bütün malların talebinde ve çalışma süresi arasında yine aynı nispi oranlarda eşit daralmaların olması gerekir. Ramsey soruna sadece etkinlik açısından bakmış ve malların ters esneklik kuralına göre vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Diğer bir ifadeyle; talepteki azalmanın her bir mal için orantılı olabilmesi amacıyla, zorunlu mallar yüksek, lüks mallar ise düşük oranda vergilendirilmelidir. Bir başka deyimle, esnekliği düşük mallara yüksek, esnekliği fazla olan mallara düşük vergi oranı uygulanması gerektiği öngörülmektedir.⁶⁹

ÖTV'de temel sorun, seçilecek oran yapısı ile etkinlik kaybının en aza indirilip, indirilmeyeceğinde yatmaktadır. Özel tüketim vergilemesi kapsamında alınan malların teoride Ramsey kuralı gereği talep esnekliğinin tersi oranında vergilendirilmesi yetmemekte, aynı zamanda Corlett-Hague kuralı⁷⁰ çerçevesinde,

⁶⁹ Engin, Can., Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri (AB Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul, 2002, s.95

⁷⁰ Corlett Hague Kuralı: Boş zamanı tamamlayıcı olan bir malın (oyun, eğlence hizmetleri gibi) daha yüksek oranda vergilendirilmesidir. Daha önce boş zamanın mallarla birlikte aynı oranda vergilendirilmesinin aşırı yük oluşturmadığı gösterilmişti. Corlett ve Hague Ramsey Kuralının ilginç bir uygulamasını ispatlamışlardır. Buna göre boş zamanın vergilendirilmesi mümkün değilken boş zamanın tamamlayıcılarının vergilendirmek dolaylı yoldan boş zamanı vergilendirmek anlamına

bireylerin boş zamanlarının tamamlayıcısı olan mal ve hizmetlerin de bu kapsam içinde yüksek oranda vergilenmesi öngörülmektedir. Ne var ki, malların talep ve ikame esnekliklerinin kesin olarak ölçülmesinin mümkün olmadığı bu tür farklılaştırılmış mal ve hizmet vergileri yerine yeknesak oranlı vergilemenin olumlu bir yaklaşım olduğu iddiası da mevcuttur.⁷¹

Ramsey kuralını değerlendirirken, göz önüne alınması gereken temel sorunlardan biri gelir dağılımı düşüncesi ile malı mı yoksa malı tüketen kişiyi mi vergilemek gerektiği noktasında toplanmaktadır. Örneğin; sosyal faydası yüksek malların tüketimi konu olunca, etkinlik için tüketim vergilemesi düşünülmektedir. Öte yandan gelir dağılımını düzeltmek amacıyla, yüksek gelirli kişilerin tükettiği malları vergilemenin gerekçesinin tutarlı olmadığı söylenmemektedir. Dolayısıyla lüks mal vergilemesinin temelinde, zenginliğin ve refahın göstergesi olan eğlence tüketimi ile gelirin düzeyinden çok gelir elde etme kapasitesinin ölçüsü olan malları vergilemek yatmaktadır. Bu nedenle yüksek gelirli olmanın ölçülerini iyi tespit etmek gerekmektedir. Gelir düzeyi yüksek kişi bu parasını şu ya da bu mala harcayabilir. Gelir dağılımını düzeltmek amacıyla zenginin tükettiği malı seçmek yanılığa yol açabilir. Sözelimi, zenginlerin boş zamanlarını değerlendirme yolları yalnızca zenginlere özgü ise o zaman bu mallara yönelinebilir. Farklı oranlarda tüketim vergilemesi yapılması, ya tüketilen malları gelir kazanma kapasitesi ya da boş zaman arasında doğrudan ilişki olması halinde tutarlı olacaktır. Aksi halde vergi oranlarının etkinlik düşüncesiyle aynı olması gerekecektir.⁷²

Optimal tüketim vergilemesi yaklaşımına göre, bir mal üzerinden alınan özel tüketim vergisinin oranı, vergilenen malın boş zaman tamamlayıcılık niteliği arttıkça yüksek olmalıdır. Bütün malları vergilendiren genel bir vergi, her bir mal bakımından boş zamanın fiyatını düşürüp, boş zamanın daha fazla tüketilmesine neden olacak ve etkinsizliğe yol açabilecektir. Boş zamanı vergilendirmek imkansız

geldiğinden boş zamanla eş zamanlı kullanılan malların yani tamamlayıcıların vergilendirilmesi boş zaman tercihinin talep edilen miktarının azalmasına ve böylelikle aşırı yükün oluşmamasına yol açabilmektedir. Örneğin bilgisayar oyunlarının yüksek oranda vergilendirilmesi bilgisayar oyunlarının talep edilen miktarını azaltırken bir yandan da boş zaman tercihinin azaltılmaktadır. Bkz. “Etkin ve Eşit Vergilendirme”, yunus.hacettepe.edu.tr/~utosun/Chapter_16_Turkce.ppt

⁷¹ Batirel, a.g.e,s.5

⁷² Can, a.g.e,s.96

olduğundan optimal vergi yapısı belirlenirken, malların boş zaman ile nisbi ikame edilebilirliği ya da boş zamanı tamamlayıcılık niteliğinin kullanılması gereklidir. Bunun için boş zaman kullanımını tamamlayıcı niteliğe sahip malların göreceli olarak daha ağır vergilendirilmesi, buna karşın boş zamanı ikame edici nitelikteki malların daha düşük oranda vergilendirilmesi gerekecektir.⁷³

Tüketimden mahrum bırakmanın mümkün olduğu bazı ürünlerde fiyat kullanılması halinde hizmetin tüketimi ile doğrudan ilişkili bir faaliyeti vergileyerek kaynak dağılımında etkinlik amacına ulaşılması mümkün olabilir. Bunun en belirgin örneği karayollarıdır. Karayolları girişlerine turnikeler yapmak yerine yollardan geçecek sürücülerin sağladıkları özel yararların bedeli dolaylı olarak bir vergi ya da vergi grubu ile karşılanabilir. Mesela, benzinden yüksek oranda akaryakıt tüketim vergisi alınabilir. Böylece karayollarının müsrif şekilde kullanılması önlenmiş olur.⁷⁴

Tam esneklik kuralı, talebi daha esnek olan malların daha düşük, talebi esnek olmayan mallara ise daha yüksek oranda vergi uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Fakat vergi sistemini sadece etkinlik bakımından değerlendirip, vergi yükünü kimlerin taşıyacağına bilinmemesi vergi ahlakına ters bir durumdur. Çünkü bu tür bir uygulama ile toplumda mevcut gelir dağılımı dengesizliklerini daha da artıracaktır. Eğer toplum, gelir dağılımı dengesizliklerinin düzeltilmesi ve zenginlerin daha fazla tükettikleri malların daha fazla vergilendirilmesi yönünde bir fikre sahipse, Ramsey kuralından belli ölçüde vazgeçmek gerekecektir. Diamond – Feldstein’a göre, refah dağılımını eşitlemenin arzulandığı bir toplumda, zenginlerin tüketimine tahsis olan mallar üzerindeki vergilerin, fakirlerin harcamalarının yoğunlaştığı mallar üzerine uygulanan vergilerden daha yüksek olması gerekmektedir.⁷⁵

1.2.2.5.2. Adalet

Vergide adalet bakımından göz önünde bulundurulması gereken husus, vergi önünde herkesin eşit olması, vergi yüküne ilke olarak, tüm toplum bireylerinin mali güçlerine göre katılmasıdır. Herkesin vergi ödemesini öngören genellik ilkesine göre,

⁷³ Can,a.g.e,s.96

⁷⁴ Batirel,a.g.e,s.141

⁷⁵ Batirel,a.g.e,s.141

mali güçlerinin elverdiği ölçüde vergiye herkesin katlanmasıdır. Mali gücü elvermiyorsa veya bir istisna ve muafiyet hükmü gereği birey vergi dışında kalıyorsa bile bu “herkes” deyimini yanlış kılmaz. Adalet kavramı; toplumlara, bireylere, içinde bulunulan yer ve zamana göre farklılık arz etse de, aynı durumda bulunanlardan aynı, farklı durumda bulunanlardan farklı vergi alınmasını ifade eder. ÖTV, lüks sayılan malların tüketiminin genellikle yüksek gelir grupları tarafından yapıldığı varsayımıyla bu gruplara ilgili malları tüketimleri oranında vergi yüklemekte, orta ve düşük gelir gruplarının ikame ederek tükettiği benzer yarar sağlayan mallar üzerinde ÖTV bulunmadığından bu grupları vergilememektedir. Başka bir açıdan bakıldığında her gelir grubunun tükettiği ve ÖTV’ye tabi olan bir malın yüksek gelir grupları tarafından çok, düşük gelir grupları tarafından az tüketilmesi sonucu yatay ve dikey adalet sağlanmış olur.⁷⁶

Vergi teorisinde, gelir vergisinin yer aldığı bir vergileme düzeninde etkinlik ve adalet yönünden ÖTV şöyle gerekçelendirilmektedir: Eğer bir ülkede gelir vergisi belli varsayımlar altında optimal biçimde tasarlanıp uygulanıyorsa, farklılaştırılmış mal vergisi olarak da adlandırılan ÖTV’nin sosyal refahı artıracığı ve optimum olacağı beklenmemelidir. Buna karşılık, gelir vergisinin yapısı etkinlik ve adalet yönünden optimal değilse, o zaman ÖTV sosyal refahı olumlu etkileyebilir. Ülkemizde olduğu gibi gelir vergilemesi adalet amacına hizmet edemiyorsa, lüks malları yüksek oranda vergileyen bir ÖTV, gelir vergisinin bu optimum yapısını telafi edebilir. ÖTV’nin regresif ya da gelir dağılımını bozucu olduğu görüşü, düşük ve orta gelirliilerin bütçelerinin büyük bir bölümünü temel mallar ve gıdaya ayırdıkları, buna karşılık yüksek gelirliilerin daha küçük bir yüzdeyi anılan mal ve hizmetlere tahsis ettikleri varsayımına dayalıdır. Bu görüşte, iki yönde eleştirilmektedir. Birincisi, kişinin geliri yıllık değil, yaşam boyu esnasına göre alınmalıdır. Yaşam boyu gelir esasına yapılan analizler, ÖTV’nin regresif değil tersine gelir bölüşümünü iyileştirici olduğunu ortaya koymuştur.⁷⁷

⁷⁶ Mustafa Susam, Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı ve Türk Özel Tüketim Vergilerinin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırılması, İ.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004, s.14

⁷⁷ Batrel, a.g.e, s.5

Bir vergi sistemini sadece etkinlik bazında değerlendirmek, vergi yükünü kimlerin taşıyacağı konusunu dikkate almamak sakıncalı bir yaklaşımdır. Çünkü bu tür bir uygulamanın toplumda mevcut gelir dağılımı dengesizliklerini daha da artıracığı ve eşitliğe uymayacağını söylemek mümkündür. Genellikle etkinliği ön plana çıkararak ters esneklik kuralında iki nedene bağlı olarak taviz verildiği görülmektedir. Bunlardan ilki; toplumun eşitlik tercihi, ikincisi ise zenginlerin ve yoksulların tüketim kalıplarıdır. Eğer toplum gelir dağılımı dengesizliklerinin düzeltilmesi ve zenginlerin daha fazla tükettikleri malların daha fazla vergilendirilmesi suretiyle vergi yükünün daha fazlasını zenginlerin çekmesi gerektiği şeklinde bir kanaate sahipse Ramsey kuralından belli ölçüde vazgeçmek gerekecektir. Gelişmiş ekonomilerde özel tüketim vergileri radyo, televizyon alıcısı, otomobil, benzin gibi lüks sayılabilecek mallar üzerinden alındıkları halde, az gelişmiş ekonomilerde ise zorunlu ihtiyaç malları vergilendirilmektedir. Bu nedenle, gelişmiş ekonomilerden farklı olarak, azalan oranlılardır ve gelir eşitsizliğini artırır; oysaki bu vergiler gelişmiş ekonomilerde gelir eşitsizliğini artırmazlar. Bu vergiler tüketiciler tarafından ödenirler. Az gelişmiş ekonomiler yapısal nedenlerle genel harcama vergilerini uygulayamadıklarından mali sebeplerle ve tahsilat kolaylığı dolayısıyla bu vergilere önem verirler ve esasen eşit olmayan gelir dağılımını bu vergiler yüzünden bir kere daha eşitsiz hale getirirler. ÖTV'nin spesifik vergi olması halinde gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri artar ve vergi belirli bir şekilde azalan oranlı hale gelir.⁷⁸

⁷⁸ Batirel, a.g.e, s.141

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

2.1.Türkiye'de Özel Tüketim Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Türk Vergi Sistemi içerisinde, bugünkü anlamda ÖTV uygulamasının Osmanlı döneminde gayrimüslim azınlıktan alınmaya başlayan 'şıra resmi' ile başladığı söylenebilir. 16. asır sonrası 'zecriye' olarak alınmaya başlayan bu vergi türü reftiye, idhaliye şeklinde isimler de almıştır. 1859 tarihli kararname ile birleştirilen bu vergiler, 'rusum-u müçtemima', daha sonra da 'müskirat resmi' adını almıştır. Bu vergiye alkollü içki satanların ödemek zorunda oldukları bir çeşit ruhsat harcı 'Resm-i Beyiye' de eklenebilir. 'Tönbeki Beyiyesi' ise 1863'te sisteme giren tütün mamulleri satışından alınan bir başka tüketim vergisi türü olarak kabul edilebilir.⁷⁹

Osmanlı dönemindeki bu vergiler, Cumhuriyet döneminde Tekel Safi Hasılatı şeklinde bir mali tekele dönüşmüştür. Bu hasılat 1940'a kadar, 1930 sonrası biraz düşmesine rağmen, vergi gelirlerinin yaklaşık %20'sini teşkil etmiştir. Bu hasılatı ek olarak sistemde görülen ikinci özel tüketim vergisi ise nakliyat vergisidir. Ancak bunun ağırlığı da oldukça önemsizdir. 1941 sonrası Tekel Safi Hasılatı ve Nakliyat Vergisine PTT'den alınan Müdafaa Vergisi, 1944 sonrası Banka ve Sigorta Muameleleri, Şeker Ek İstihlak Vergisi, tek el ürünlerinden ve 1947'de kaldırılan kibritten alınan Müdafaa Vergisinin eklendiğini görüyoruz. 1949 yılında benzinden alınmaya başlayan Yol Vergisine gelindiğinde, saydığımız özel tüketim vergisi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1948'de yine % 20 düzeyindedir.⁸⁰

1952'de benzinden alınan yol vergisi yerini akaryakıttan alınan yol vergisine bırakmıştır. Bu vergi de 1956 sonrası sistemden çıkmış, PTT'den alınan müdafaa vergisi yerine de 1957 sonrası PTT hizmetleri vergisi ikame edilmiştir. 1960'a gelindiğinde toplanan bu özel tüketim vergilerinin toplam vergi geliri içerisindeki ağırlığının % 24'e çıktığı görülmektedir. 1960-1980 arası, 1963'te uygulamaya geçen

⁷⁹ Batrel, a.g.e, s.7

⁸⁰ Batrel, a.g.e, s.8

Dış Seyahat Harcamaları Vergisi ile 1971’de ihdas edilen Taşıt Alım, İşletme ve 1972’de Spor-Toto Vergilerinin eklenmesi dışında özel tüketim vergileri, Şeker İstihlak, Banka ve Sigorta Muameleleri, Nakliyat ve PTT Hizmetleri Vergileri ile oldukça önemli bir öneme sahip idi. Ancak, Tekel Safi Hasılatının 1970’den itibaren tekel maddelerinden alınan istihsal vergisine dönüştürülmesi sonucu gider vergileri sistemine girerek özel tüketim vergisi paketinden çıkması, yeni konulan vergilere rağmen özel tüketim vergileri/toplam vergi gelirleri rasyosunu önemli ölçüde düşürmüştü ve oran %20’lerden, 1980’de %6.3’e inivermiştir.⁸¹

Türkiye’de ÖTV ile ilgili yasal düzenlemelerin geçmişi 1980’lere kadar gitmektedir. 1985 yılında KDV’ye geçilirken, tek tek uygulanmakta olan ÖTV yürürlükten kaldırılarak tümü KDV yasası içinde “ek vergi” adıyla düzenlenmiştir. Damga vergisi ve harçlar gibi hukuki muamele vergileri bir yana bırakılırsa Haziran 2002 tarihine kadar KDV sistemi dışında varlığını sürdüren iki özel tüketim vergisi bulunmaktadır. Bunlar Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Taşıt Alım Vergisidir. Ancak Ek Vergi adıyla anılan özel tüketim vergisi üzerine çok çeşitli isimler altında, vergi ya da fon şeklinde eklenen mali yükümlülükler de ayrı birer özel tüketim vergisi etkisine sahip vergilerdi.⁸²

ÖTV ile ilgili çalışmalar ülkemizde ilk kez 1996 yılında gündeme gelmiştir. Ülkemiz ile AB arasında ortaklık tesisini öngören anlaşma uyarınca, AB mevzuatına uyum sağlanması zorunluluğu doğmuştur. Bu zorunluluk uyarınca ÖTV, 2002 yılında Türkiye’nin AB’ye ilişkin orta vadeli yükümlülüğü nedeniyle yeniden gündeme getirilerek, söz konusu tasarı TBMM’de 06.06.2002 tarihinde ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) olarak kabul edilmiş ve 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kanunla birlikte, tek aşamalı ve dar kapsamlı bir harcama vergisi ile mevzuatta dağınık bir şekilde yer alan; akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar payı, taşıt alım vergisi, taşıt alım vergisinden alınan çevre kirliliğini önleme fonu, ek taşıt alım vergisi, motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan trafik

⁸¹ Batrel, a.g.e, s.9Ç

⁸² TOKATLIOĞLU, Nircan Yıldız., Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, İstanbul, Alfa Yayınları, 2004, s.205

tescil harcı, motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi, Ek vergi, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, şehit malul dul ve yetim payı, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan savunma sanayi destekleme fonu, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan toplu konut fonu, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan mera payı, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan federasyon payı, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler düzenleme payı gibi vergi, harç, pay ve fonlar 01.08.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır.⁸³

Tablo 1: Özel Tüketim Vergilerinin Merkezi Yönetim Bütçesi Vergi Gelirleri Tahsilâtı İçerisindeki Payı (%) (2006-2009)

	2006	2007	2008	2009
Özel Tüketim Vergisi	26.8	25.6	24.9	25.3
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	14.9	14.4	14.2	14.8
Motorlu Taşıtlar (II)	3.0	2.8	2.3	1.9
Kolalı Gazozlar, Alkollü İçki ve Tütün Mamulleri (III)	8.2	7.7	7.8	8.1
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	0.7	0.7	0.6	0.5

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA6AA849816B2EF270AD3B9EFAB8C39>

Yukarıda yer alan tabloda ÖTV'nin merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. Buna göre ÖTV 2006 yılında toplam merkezi yönetim bütçe vergi gelirlerinin %26.8'ini oluştururken 2007 yılında %25.6'sını oluşturmaktadır. Yine tabloyu incelediğimizde 2008 yılında toplam vergi gelirinin %24.9'unu oluştururken 2009 yılında %25.3'ünü oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere 2006 yılından sonra 2007 ve 2008 yıllarında ÖTV'nin toplam merkezi yönetim bütçe vergi gelirlerine oranı azda olsa düşmüştür. Özellikle 2008 yılında meydana gelen düşüşte, 2008 yılındaki global krizin etkisiyle talebi canlandırmak için genişletici maliye politikası uygulanarak KDV ve ÖTV'de vergi indirimlerine gidilmesinin etkili olduğu söylenebilir. ÖTV kalemleri içerisinde 2009 yılı itibarıyla en yüksek oran %14.8 ile petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisine ait iken

⁸³ Mehmet Aslan, Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s.303-304 Aslan, a.g.e.s.303-304

bunu %8.1 ile kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün özel tüketim vergisi takip etmektedir. Motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi oranın vergi gelirlerine oranı %1.9 iken dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisinin oranı %0.5'tir.

Tablo 2: Özel Tüketim Vergilerinin GSYİH'ya Oranı, 2006-2009, (%)

	2006	2007	2008	2009
Özel Tüketim Vergisi	4.9	4.6	4.4	4.6
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	2.7	2.6	2.5	2.7
Motorlu Taşıtlar (II)	0.5	0.5	0.4	0.4
Kolalı Gazozlar, Alkollü İçki ve Tütün Mamulleri (III)	1.6	1.3	1.3	1.4
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	0.1	0.1	0.1	0.1

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF270AD3B9EFAB8C39>

Yukarda yer alan tabloda ÖTV'nin GSYİH'ya oranı gösterilmektedir. Buna göre 2006 yılında ÖTV'nin GSYİH'ya oranı % 4.9 iken bu oran 2009 yılında düşüş göstermiş ve % 4.6 olmuştur.

Tablo 3: 2007 Merkezi Bütçe Vergi Gelirleri Gerçekleşmeleri (milyon YTL)

	2007	2006
Vergi Geliri	152.832	137.480
Gelir ve Kurum Kazançları Üzerinden Elde Edilen Vergiler	48.197	40.141
Gelir Vergisi Tevkifatı	31.679	26.348
Kurumlar Geçici Vergisi	13.552	10.419
ÖTV	39.111	36.926
Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	22.052	20.581
Kolalı Gazoz Alkollü İçki ve Tüketim Mamülleri Vergisi	11.720	11.262
KDV Tahsilatı	43.285	41.337
İthalde Alman KDV	26.493	25.426
Dahilde Alman KDV	16.793	15.911
Diğer Vergiler	22.239	19.077
Damga Vergisi	3.642	3.149
Harçlar	4.742	3.958
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	3.149	2.624

Kaynak: “2007 Merkezi Bütçe Vergi Gelirleri Gerçekleşmeleri”, 2007 Yılı Mali İzleme Raporu
www.tepav.org

2007 yılı sonu itibariyle merkezi bütçe vergi gelirlerinin %66.1’i dolaylı vergilerden, %33.9’u ise dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Yine 2007 yılı KDV gerçekleşmesi 43.285 milyon YTL iken ÖTV gerçekleşmesi 39.111 milyon YTL olarak gerçekleşmiştir.⁸⁴

2.2.Özel Tüketim Vergisi Kanununun Özellikleri

Türkiye 1996 yılında hem AB ile Gümrük Birliği’ne girmenin gümrük vergisi ve eş etkili vergi gelirlerinde yol açacağı hasılat kaybını telafi etmek, hem Avrupa Birliği’nin mevzuatına uyum sağlamak, hem de mevcut tüketim vergilerinde basitliği sağlamak için ÖTV Kanun tasarısını hazırlamıştır. Bu tasarının hazırlandığı dönemde, yapılacak düzenlemeyle ÖTV kapsamına giren mallar üzerindeki vergi yükünde önemli bir değişiklik yapılmayacağı, dolayısıyla, bu verginin yatırım ve üretime olumsuz bir yansıması olmayacağı, sadece değişik adlarla tahsil edilen çeşitli vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında birleştirilmek suretiyle uygulama ve kontrol kolaylığı sağlanacağı ifade edilmektedir.⁸⁵

1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 4760 sayılı yasanın genel gerekçesinde, iki temel gerekçeden bahsedilmektedir: Birinci gerekçe AB müktesebatına uyum sağlamak, ikinci gerekçe ise oldukça karmaşık bir yapı arz eden dolaylı vergiler alanında önemli bir oranda sadeleştirme yapmaktır. Kanunun genel gerekçesinde yer alan ifadeler ile belirtecek olursak, 1985 yılında yürürlüğe giren ve dolaylı vergiler alanında reform yapan KDV Kanunundan sonra, ÖTV Kanunu ile yine dolaylı vergiler alanında ikinci bir reform yapıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Şimdi bu Kanunun temel özelliklerini inceleyelim:⁸⁶

⁸⁴ TEPAV, "2007 Merkezi Bütçe Vergi Gelirleri Gerçekleşmeleri", 2007 Yılı Mali İzleme Raporu
www.tepav.org

⁸⁵ Doğan, Uğur, 100 Soruda ÖTV, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Ankara, Sayı:167 (Ağustos 2002)

⁸⁶ Doğan, Uğur, a.g.e.

- 1- ÖTV ithalat veya imalat safhasında bir kez uygulanacaktır. Bu safhadan sonra bir daha ÖTV alınmayacaktır. Bu konu 4760 sayılı Kanununun 1'inci maddesinde açıkça belirtilmiştir.
- 2- ÖTV ile şeffaf bir yapıya geçilmiştir. ÖTV'den önceki sistemde oldukça karmaşık bir hesaplama yöntemi kullanılarak tespit edilen vergi yükü ÖTV sonrasında tek bir hesaplama ile bulunabilecektir. Bu durumun vergilerin izlenmesi ve denetimi açısından özellikle idareyi rahatlatacağı söylenebilir.
- 3- ÖTVK ile %26 ve %40 KDV oranı uygulanan mallar ÖTV kapsamına alınmış ve KDV içerisindeki bu listeler iptal edilmiştir. Yükseltilmiş oranda KDV'ye tabi olan bu mallar bundan böyle %18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.
- 4- ÖTV, KDV'nin matrahına dahildir. KDVK'nun 24. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin bedelin yanında alınan vergi, resim, harç, fon karşılığı gibi unsurlar KDV'nin matrahına dahil olduğu için ithalat ve imalat safhasında hesaplanan ÖTV, KDV'nin matrahına dahil edilecektir. Vergiden vergi alınması olarak eleştirilen bu husus ÖTV ile getirilen yeni bir uygulama değildir. Gümrük vergisi ve resimlerin matraha dahil edilerek üzerinden istihsal vergisi alınması suretiyle 1957 yılından beri uygulanmakta olan bu sistem, KDV'nin ana prensibidir. AB'ye üye ülkelerde KDV'nin matrahı bu şekilde hesaplanmaktadır. Diğer taraftan ÖTV'nin KDV matrahına dahil edilmesi, mükelleflere ek bir külfet getirmemektedir. Bu durumu bir örnekle açıklayalım: ÖTV'den Önce; Buzdolabı: 100 YTL % 26 KDV 26 YTL TOPLAM 126 YTL, ÖTV'den Sonra; Buzdolabı: 100 YTL ÖTV: % 6,7 KDV Matrahı 106,7 YTL, %18 KDV 19,206 YTL TOPLAM 125,9 YTL'dir. Bu örnekte açıkça görüldüğü üzere; ÖTV'den KDV alınması mükelleflere ilave bir külfet getirmemekte; hatta az da olsa mükelleflere bir avantaj sağlamaktadır.
- 5- ÖTV'nin kapsamına, yukarıda belirtilen 4 listeden toplam 210 mal çeşidi girmekte olup, bunlar Kanunda tek tek sayılmıştır. Bu listelerdeki mallar uluslararası mal tanımlama sistemi olan Armonize Sistem (Kombine)

Nomanklatörüne uygun gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları itibariyle yer almaktadır.

- 6- ÖTV, maktu veya nispi olarak alınmaktadır. Kanunun “vergilendirme ölçüleri ve matrah” başlıklı 11’inci maddesine göre; I sayılı listede yer alan mallar için maktu; diğer listelerde yer alan mallar için nisbi olarak ÖTV alınmaktadır.
- 7- ÖTV’nin tek aşamada bir defaya mahsus alınacak olması, yükümlü sayısını da oldukça azaltacak, vergi tahsilatında gerekli harcamaları ve kırtasiyeciliği makul seviyelere indirecektir.

2.2.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Uygulaması

2.2.1.1.Özel Tüketim Vergisi ve İkincil Mevzuat

Türkiye - Avrupa Birliği Ortaklık konseyinin, Ankara Antlaşması ve katma protokole dayanarak aldığı 06.03.1995 tarihli ve 1/95 sayılı karar ile 01.01.1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile gerçekleştirilen gümrük birliği ve 1999 yılında Helsinki zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliği’ne aday adaylığının kabulü ile dolaylı vergiler alanındaki mevzuatın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Dolayısıyla, Türkiye ekonomik ve mali nedenlerle, AB’ye üye olmak amacıyla vergilerin uyumlaştırılması doğrultusunda özel tüketim vergisi uygulamasına geçme gereği duymuştur.

Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri 01.08.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile düzenlenmektedir. Özel Tüketim Vergileri alanında uyumlaştırma, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde hazırlanan Ulusal Programın 2002’de başlayan orta vadeli hedeflerinin arasında da yer almaktadır.

Ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisinin temel özellikleri şöyle sıralanabilir.

- ÖTV ile on altı değişik ad altında alınan vergi, fon, harç ve paylar tek bir vergiye dönüştürülerek karmaşık yapı ortadan kaldırılmış, basit, uygulanması kolay bir sistem getirilmiştir.

- Bütün malları değil belirli malları kapsadığından uygulanması kolay, mükellefi az ve etkin bir vergilemedir.
- ÖTV, tek aşamada ve bir kez olmak üzere alınacak, her el değişiminde uygulanmayacaktır.
- Verginin kapsamına giren malları ithal ve imal edenler vergi yükümlüsü sayılacaklar, taşıtlarda ilk satın alanlar verginin mükellefi olarak mütalaa edileceklerdir.
- ÖTV'nin oranı, yerli ve ithal mallar için aynı olup, farklı oranlar öngörülmemiştir.

12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş olan 4760 sayılı ÖTV kanunu, 6 bölüm ve 20 maddeden oluşmaktadır.

Bunlardan birinci bölümde; Verginin konusu, tanımlar, vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefi açıklanmıştır. İkinci bölümde istisnalara yer verilirken üçüncü bölümde verginin matrahı, oranı veya tutarı açıklanmıştır. Dördüncü bölümde, verginin beyanı, tarihi ve ödenmesi, verginin belgelerde gösterilmesi, matrahta, vergide ve mükellefiyette değişikliklere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Beşinci bölümde Gümrük idaresince alınan ÖTV'ye ilişkin hükümlere yer verilirken, altıncı ve son bölümde ÖTV hasılatının paylaşımı, yürürlükten kaldırılan hükümler, yürürlük ve yürütmeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi kanununun 1. maddesine göre verginin konusu kanuna ek olarak belirlenen dört listede sayılan mallardan ve bunlara uygulanan işlemlerden oluşur.⁸⁷ Bu mallar şunlardır;

I Sayılı Liste: I Sayılı listede Avrupa Birliği uygulamasında “madeni yağlar” olarak adlandırılan petrol ürünleri yer almaktadır.

II Sayılı Listede yer alanlar: Otomobil ve diğer nakil vasıtaları, motosiklet, uçak, helikopter, yat ve kotra yer almaktadır.

III Sayılı Listede yer alanlar: Alkollü içkiler, sigaralar ve diğer tütün mamulleri, kolalı gazoz yer almaktadır.

⁸⁷ ÖTV Kanunu, madde 1.

IV Sayılı listede yer alanlar: Havyar, kürk, silah, beyaz eşya ve diğer elektrikli ev aletleri, oyun makineleri yer almaktadır.

2.3.Araçların Vergilendirilmesi

II Sayılı listede motorlu taşıtlara yer verilmiştir. Otobüs, minibüs, midibüs, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosikletler, mopedler, bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli araçlar gibi araçlar özel tüketim vergisi kapsamındadır. Bunların silindir hacimlerinin farklılığı vergi oranlarının değişimine neden olmamaktadır. Binek otomobilleri, station vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jeepler, para arabaları, motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar özel tüketim vergisi kapsamındadır. Bu tür motorlu araçlar silindir hacimleri dikkate alınarak özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Silindir hacmi arttıkça vergi oranı da artmaktadır. Eski uygulamadaki, ağırlık, yaş, lüks derecesi gibi kriterler kaldırılmıştır.⁸⁸

Askeri ve zirai helikopterler ile yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç, helikopter ve uçaklar özel tüketim vergisine tabidir. Ağırlıkları dikkate alınmaksızın özel tüketim vergisine tabidir. Denizde seyretmeye mahsus gemilerden 18 tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri ile yolcu ve gezinti gemileri, kürekli kayıklar ve kanolar hariç, yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri özel tüketim vergisine tabidir.

[II] Sayılı listeye giren mallarda, kayıt ve tescile tabi olanlarda verginin konusuna giren işlem, ilk iktisaptır. İlk iktisap ile anlatılmak istenen Türkiye’de henüz kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithali, müzayede yoluyla ya da motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından aktife alınmasını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder.⁸⁹

Kayıt ve tescil; kara taşıtları için, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanununun ve Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre trafik tescil kuruluşunca, askeri araçlar ile

⁸⁸ OKTAR, Kemal “Neden ÖTV” Vergi Dünyası, Sayı:249, Mayıs –2002, Sayfa:116

⁸⁹ Özel Tüketim Vergisi Kanunu, m.2, b.1, f.b

çeşitli anlaşmalara göre askeri amaçla ülkemizde bulunan kuruluşlara ait araçlar için Türk Silahlı Kuvvetlerince; deniz taşıtları için belediye veya liman başkanlıklarınca; hava taşıtları için, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nce tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescildir.⁹⁰

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren motorlu araçlar üzerinden alınan verginin sadece ilk iktisapta uygulanması, ikinci el araçlarda verginin olmayışı tescil kayıtlarının gerçek durumu yansıtmasını sağlamaktadır.⁹¹

Motorlu araç ticareti yapanlar, [II] Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayii, bölge bayii, bayii, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığı'nca bu nitelikte oldukları tespit edilenlerdir. Bunların satmak üzere listedeki malları ithal etmesi veya satın alması durumu, ilk iktisap olarak değerlendirilmemektedir.

Taşıtların, motorlu araç ticareti yapanlarca kullanılmaya başlanması, kullanmak amacıyla ithali, aktife alınması ve adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi ilk iktisap olarak değerlendirilir ve özel tüketim vergisine tabi olur.

Motorlu araçların kullanılmak üzere ithali halinde özel tüketim vergisi uygulanır. Bu taşıtların getirildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş olması veya kullanılmış olması, Türkiye'ye girişi esnasında özel tüketim vergisi uygulanmasını engellememektedir. İktisap edilen motorlu aracın yerli ya da yabancı ülkede üretilmiş olmasının özel tüketim vergisi açısından önemi yoktur.

Motorlu araç ticareti yapanlarca özel tüketim vergisi uygulanarak satılan araçların kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi, 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun gereği alıcılar tarafından iade edilip aynen veya tamir, onarım gibi işlemler gördükten sonra kullanılmak üzere tekrar satışı da ilk iktisap sayıldığından özel tüketim vergisi uygulanacaktır. Çünkü iade sırasında daha önce alınan özel tüketim vergisinin alıcıya iadesi söz konusudur.⁹²

⁹⁰ Özel Tüketim Vergisi Kanunu, m.2, b.1, f.c

⁹¹ OKTAR, Kemal "Neden ÖTV" Vergi Dünyası, Sayı:249, Mayıs –2002, Sayfa:117

⁹² Oktar, a.g.m., s. 117

Kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçların, bunların imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ya da Türkiye'ye ithalatı halinde özel tüketim vergisi uygulanır. Yani, kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların, motorlu araçların ticaretini yapanlarca, taşıtları yeniden satmak üzere olsa bile, Türkiye'de imal veya inşa edenlerden satın almaları veya Türkiye'ye ithal etmeleri durumunda da özel tüketim vergisi uygulanır.

[II] Sayılı listeye göre kayıt ve tescile tabi olmayan mallar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, golf arabaları vb. taşıtlar, fabrika, antrepo, liman, hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları, demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler ve diğer taşıtlar, 18 Gros tonilatoyu geçmeyen denizde seyretmeye mahsus olan gezinti gemileri, denizde seyretmeye mahsus olmayan yolcu ve gezinti gemileridir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli [II] Sayılı listede yer alan motorlu araçların, kayıt ve tescile tabi olmayanların, mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri dahil olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı halinde özel tüketim vergisi uygulanır. Ancak verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir.⁹³

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli [II] Sayılı listede yer alan motorlu taşıtların 5 yıl içerisinde binek otomobillere dönüştürülmesi halinde, yapılan değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılan aracın ilk iktisabındaki matrah esas alınarak daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle, ek özel tüketim vergisi alınması öngörülmüştür. Binek otomobili, jeep, arazi taşıtı, motorlu karavan gibi araçlara dönüştürülmesi halinde bunların ilk iktisabında uygulanan vergi, binek otomobil vergisine tamamlanmaktadır. Minibüs görünümlü otomobiller üzerindeki vergi oranı jeep ve arazi taşıtlarına oranla daha azdır, ancak, görünümünde bazı benzerlikler mevcuttur. İşte bu sebeple, bu tür araçlar ufak

⁹³ Oktar., a.g.m., s. 118

tefek bazı değişikliklerle, onların yerini ikame etmektedir. Eski düzenlemede, motorlu araçların mükellefi alıcılardı. Alıcılardan Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Çevre Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergisi alınmıyordu. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bunlar yürürlükten kalkmıştır.

2.4.Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi

III sayılı listede, bira, şarap gibi alkollü içecekler, tütün mamulleri ve kolalı gazozlar gibi alkolsüz içkiler yer almaktadır. Bunların ithalatı veya imal edenler tarafından teslimi durumunda, söz konusu mallar özel tüketim vergisine tabi tutulurlar. Özellikle alkol, alkollü içecekler ve tütün mamullerinin sağlık sorunlarına yol açması gibi dışsal zararlarının olması sebebiyle sosyal amaçlı bir vergileme hedeflenmiştir. Kolalı gazozlar özel tüketim vergisine tabi iken, su, maden suyu, sade gazozlar ve meyveli gazozlar özel tüketim vergisi kapsamı dışındadır. Biralar, üzüm şarabı, köpüklü şaraplar, fermente edilmiş içkiler, etil alkol likörler ve diğer alkollü içkiler (viski, rom, votka, v.b.) özel tüketim vergisine tabi olacaktır. Sirkeler ve asitten elde edilen sirke yerine geçen maddeler özel tüketim vergisine tabi olmayacaktır. Alkollü içkiler için vergi, alkol derecesine göre tespit edilmiştir. Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar, tütün içeren sigaralar, purolar, enfiye ve çiğnemeye mahsus tütünler özel tüketim vergisine tabidir. Özel tüketim vergisi uygulaması ile birlikte, tütün mamullerinin fabrika satış ve perakende satış fiyat farklılıkları vergiyi etkilemeyecektir.⁹⁴ [III] Sayılı listede yer alan alkollü ve alkolsüz içkiler ile tütün mamullerinin, ithalatlarının özel tüketim vergisine tabi olması, bu malları yurt içinde imal ve inşa edenlerin ise özel tüketim vergisini yurtiçinde teslimle birlikte ödemeleri, finansman yükü bakımından farklılık doğmasına neden olmaktadır.

2.5.Enerji Ürünlerinin Vergilendirilmesi

I Sayılı listede, Avrupa Birliği uygulamasında “madeni yağlar” olarak adlandırılan, petrol ürünleri yer almaktadır. [A] cetvelinde; petrol ürünleri (uçak benzini, kurşunsuz normal benzin, kurşunsuz süper benzin, kurşunlu normal benzin,

⁹⁴ Oktar., a.g.m., s. 120

kurşunlu süper benzin, doğal gaz, fuel oiller, diferansiyel yağı, baz yağı, jet yakıtı, motorin vb.) yer almaktadır. [B] cetvelinde; solvent ve benzeri ürünler (benzol, toluol, vernikler, heptan, hekzan, pentan, eter, incelticiler, vb.) yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin 1 numaralı fıkrasının [a] bendine göre, bu ürünlerde verginin konusunu teşkil eden işlemler, bu malların ithalatçılar ile imalatçılar tarafından teslimidir.⁹⁵

Buna göre [I] sayılı listede yer alan malların ithali değil, ithalatçılar tarafından ilk teslimi vergiye tabidir. Türkiye'de üretilen petrol ürünleri ile solvent ve benzeri ürünlerde verginin konusu, malların rafineriler dahil imalatçıları tarafından teslimidir. Rafinerilerin gümrük sahası içinde yer almış olması veya imalatçılık dışında başka faaliyetlerinin de bulunması, bunlar tarafından yapılacak teslimlerde, özel tüketim vergisi uygulamasına engel değildir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin 1 numaralı fıkrasının [c] bendine göre ise, [I] Sayılı listedeki malların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı halinde ise, özel tüketim vergisi uygulanacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bu alanda uygulanan Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ve Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı uygulamasına son verilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında bulunmayan solvent, hektan ve motor yağlarını kapsamına almıştır. Böylece daha önce belirli mallardan alındığı için vergi dışı mallara yönelmek suretiyle vergiden kaçınma ya da vergi yükü çok düşük olduğu için solvent gibi maddelerin akaryakıtta karıştırılarak haksız kazanç sağlanması ve haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır. Ancak, sanayide girdi olarak kullanılan solvent v.b. ürünlerin vergi kapsamına alınması, özel tüketim vergisini bir üretim vergisi niteliğine dönüştürmüştür. Bu yönde oluşacak sıkıntıları giderebilmek için kanun tecil uygulamasına yer vermiştir.

Taş kömürü, briketler, topak ve benzeri katı yakıtlar, linyit, katran, naftalin, zift ve fenoller Kanuna ekli [I] Sayılı listenin A ve B cetvellerinde yer almadığından

⁹⁵ Oktar., a.g.m., s. 122

özel tüketim vergisi kapsamının dışındadır. Petrol ürünlerinin, özel tüketim vergisine tabi olabilmesi için [I] Sayılı listede açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Biodizel ise 5015 Sayılı Petrol Piyasa Kanunu ile özel tüketim vergisinden muaf tutulmuştur. Bunun sebebi bu yakıtın daha az çevre kirliliğine sebep olması dolayısıyla teşvik edilmesidir.

2.6.Tütün ve Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi

Türkiye'nin tütün tarımında arz fazlalılığı, bu sektörde çalışanların geleceği, iç pazarın durumu, yabancı sigara tüketiminin yaygınlaşması, tütün ve tütün mamullerinde kalite ve maliyet gibi birçok problemleri vardır. Türkiye'nin içinde bulunduğu süreç artık tamamen bağımsız olarak hareket etmesine imkan vermemektedir. Türkiye AB'ye tam üye olmadığı halde 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile tam üyeler gibi AB hukukunu kabul etmek durumunda bırakılmıştır. Türkiye, AB Adalet Divanı'nın verdiği ve vereceği kararlar ile AB'nin Gümrük Birliği'ne ait çıkardığı veya çıkaracağı tüm mevzuatlara, AB üyelerinin tercih ve politikalarına uymak zorundadır. Üçüncü ülkelerle ilişkili ekonomik, ticari, mali ve sınai anlaşmaların onayı, AB karar organlarına verilmiştir.

Ülkemizin ithal tütünlere uyguladığı Gümrük Vergisi ve Tütün Fon'unda herhangi bir indirim yapmayacağı düşünüldüğünde, bunun yaprak tütün sektörüne doğrudan bir etkisinin olmayacağı görülmektedir. Ancak sigara ve sigara için kıyılmış tütünün Gümrük Vergisi ve Tütün Fon'undan muaf olması, olayın şeklini değiştirmektedir. Bunun kaçınılmaz sonucu, tamamen Türk tütünlerinden üretilmiş sigaraların yerini Virginia ve Burley tütünlerinden üretilen sigaraların almasıdır. Ayrıca ülkemiz tütün ihracatının yaklaşık 3/4'ünün üçüncü ülkelere olması, Türkiye'nin üçüncü ülkelerle olan ticari ilişkilerinde AB'nin uyguladığı Ortak Gümrük Tarifesi ve Ortak Ticaret Politikasını uygulayacak olması sonucunu doğurmuştur. Bu durum Türkiye'nin üçüncü ülkelerle olan ekonomik ve ticari ilişkilerinde AB kararlarına bağımlı kalma zorunluluğunu doğurmuştur.

Türkiye'de tütün ve tütün mamulleri üzerinden Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve ithalde Tütün Fonu alınmaktadır.

Katma Değer Vergisi: Türkiye'de genel KDV oranı %18 olup tütün mamulleri de bu orana tabidir.

Özel Tüketim Vergisi: Tütün mamulleri ÖTV Kanununa ekli III sayılı listede yer almaktadır. Vergiyi Doğuran Olay, (III) sayılı listedeki mallar için bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır. Verginin mükellefi, bu malları imal veya ithal edenler ile müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir. Verginin matrahı, KDV dahil olmak üzere perakende satış fiyatıdır. Buna göre paket sigara için ÖTV, perakende satış fiyatına %58 oranı uygulanarak hesaplanmaktadır. Tütün mamullerinin tabi olduğu ÖTV oranına göre hesaplanan vergi, bu mamuller için belirlenen asgari vergi tutarından az ise asgari vergi, fazla ise oransal olarak hesaplanan vergi ödenecektir.

Tablo 4: Tütün Mamullerinden Elde Edilen ÖTV Gelirleri (Milyon TL)

	2006	2007	2008	2009
Tütün Mamulleri	8.918	9.647	10.888	11.546
Toplam ÖTV Gelirleri	36.926	39.111	41.832	43.620
ÖTV İçindeki Payı (%)	24,2	24,7	26,0	26,5
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	6,5	6,3	6,5	6,7

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AAAF6AA849816B2EF270AD3B9EFAB8C39>

Yukarıda yer alan tabloda tütün mamullerinin ÖTV gelirleri içerisindeki payı 2009 yılında diğer yıllara göre artarak %26.5 olmuştur. Ayrıca toplam vergi gelirinin de %6.7'sini oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere 2009 yılında tütün mamullerinin toplam vergi gelirlerine oranı artmıştır.

2.7.Lüks Malların Vergilendirilmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli 4 adet listeden kapsam olarak en geniş [IV] Sayılı listedir. [IV] Sayılı listede, lüks tüketim malları ile dayanıklı tüketim malları yer almaktadır. Bu malların ithalatı veya imal edenler tarafından teslimi özel tüketim vergisine tabi olacaktır. Bu malların aksam ve parçaları [IV] Sayılı listede yer alan mallarda olduğu gibi, özel tüketim vergisine tabi olmayacaktır. [IV] Sayılı listede yer alan ürünlerin bir kısmı eskiden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28.maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile çıkarılan [IV] Sayılı listede yer almakta ve %26 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktaydı. Ancak, Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi mevzuatına uyumu artırabilmek için, %26 ve %40 oranında katma değer vergisine tabi tutulan bu mallar

özel tüketim vergisi kapsamına alınmıştır. %18 genel oranıyla katma değer vergisi uygulandıktan sonra, 8 puanlık oran farkı ise %6,7 oranında uygulanan özel tüketim vergisiyle giderilerek, vergi yükünün değişmemesi sağlanmıştır.⁹⁶

Tablo 5: Eski ve Yeni Uygulamada ÖTV'ye Tabi Mal Alımındaki Vergi Yükü

	Önceki Uygulama	Yeni Uygulama
Mal Bedeli	100.-TL	100.-TL
ÖTV	-----	6,7.-TL
KDV Matrahı	100.-TL	106,7.-TL
KDV	26.TL (%26)	19,21.-TL(%18)
G. Toplam	126.-TL	125.91.-TL

IV Sayılı Listeye ilişkin yükümlülüğü bulunanların hem beyanname hem de bildirim mükellefiyetleri vardır. (IV) Sayılı Listedeki malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olup, beyannamenin vergilendirme dönemini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

30.01.2003 tarih ve 25009 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde 1 Seri No.lu Tebliğin "Bildirimler" başlıklı bölümü değiştirilmiştir. Buna göre bildirim formları ÖTV'ye tabi işlem olup olmadığına bakılmaksızın yükümlülerce takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar (değişiklik öncesi "takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar" şeklinde uygulanmaktaydı) <http://www.gelirler.gov.tr> adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesine/Kurumlar -Gelir Vergi Dairesine gönderilecektir. Bunun için 07.02.2003 tarihine kadar Tebliğin ekindeki (internet yoluyla da temin edilebilir) başvuru formu doldurarak, KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi ve bu yolla kişisel şifre ve kullanıcı kodu elde edilmesi gerekmektedir. Kullanıcı kodu ve şifre kullanılmak suretiyle bildirim doldurulması, onaylanması ve gönderilmesi tamamen elektronik

⁹⁶ Oktar., a.g.m., s.125

ortamda gerçekleştirilmektedir. Bu bildirimlerin içeriğinde değişiklik yapılmak istendiğinde, bildirimler yeniden düzenlenip onaylanarak gönderilebilirler.

ÖTV Kanununun 15'inci maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. Örneğin satış fiyatı 260.000,00 TL olan bir malın faturası aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış bedeli	: 260.000,00.-
ÖTV (% 6,7)	: 17.420,00.-
Toplam	: 277.420,00.-
KDV (%18)	: 49.935,60.-
GENEL TOPLAM	: 327.355,60.-

ÖTV uygulanmamış olan malların perakende tesliminin söz konusu olduğu hallerde, mükellefçe düzenlenen fatura veya benzeri vesikalarda ÖTV'nin ve KDV'nin ayrıca gösterilmesi de gerekmektedir. ÖTV'ye tabi malları satın alanların, bu malları üçüncü kişilere satmaları ya da iade etmeleri esnasında düzenleyecekleri fatura ya da benzeri belgelerde malların temini için ödedikleri ÖTV'yi ayrıca göstermeleri söz konusu değildir.

ÖTV Kanununun 9'uncu maddesinde, özel tüketim vergisine tabi malların yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirileceği belirtilmiştir. Söz konusu maddenin gerekçesinde ise özel tüketim vergisinin her mal için bir kez uygulanmasını teminen, vergilenen bir malın ait olduğu listedeki vergiye tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, imal edilen mal için ödenecek vergiden, daha önce ödenen verginin indirilmesine ilişkin esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği belirtilmiştir. Bakanlık da söz konusu yetkiyi kullanarak 1 Seri No.lu Tebliğde, vergiye tabi malların yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanmasını öngörmüştür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ POLİTİKASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ALANINDA VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

3.1.Avrupa Birliği'nde Vergi Politikası

Bu bölümde özellikle dolaylı vergiler alanında yoğun bir şekilde yapılan ama henüz sonuçlandırılmamış vergi uyumlaştırmasının Avrupa Birliği tarafından nasıl yapıldığı üzerinde durulacaktır. Ayrıca bu bağlamda özel tüketim vergileri alanındaki uyumlaştırma daha geniş bir şekilde ele alınacaktır.

3.1.1.Avrupa Birliği'nin Temel Vergileme İlkeleri

Ekonomik entegrasyon sürecinde, iktisat teorisi; bütünleşme çabası içindeki ülke ekonomilerinin birbirlerine yakınlaşmasının gerekliliğini vurgulanmaktadır. Bu hususta para ve maliye politikalarının uyumlaştırılması en önemli unsur olarak görülmektedir. Bu nedenle AB'de serbest dolaşım ve rekabetin tesisi amacıyla malî alanda vergi politikalarına yön verecek temel vergileme ilkeleri benimsenmiştir. AB uyumlu bir vergi politikası, gümrük birliğinin sağlanması aşaması kadar bu aşamadan sonra da oluşturulan Avrupa Tek Pazarı'nın etkin çalışması için de hayati bir önem arz etmektedir. AB'de bu amaçla temel vergi ilkeleri benimsenmiştir.⁹⁷

3.1.1.1.Gümrük Birliğinin Sağlanması ile İlgili Vergi Düzenlemeleri

3.1.1.1.1.Gümrük Vergilerinin Kaldırılması

Roma Anlaşması AB içinde gümrüklerden arındırılmış ortak bir iç pazarın oluşturulmasını düzenlemektedir. 1958'de yürürlüğe giren adı geçen anlaşma ile (başlangıçta 6 ülke) üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifelerinin uygulanması düzenlenmiştir. Avrupa Komisyonu'nun 1958'de onayladığı Beyaz Kitap ya da Avrupa Tek Senedi ile

⁹⁷ Akademiktisat, "AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye'nin Birlik Bütçesine Etkisi", http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm

gümrük birliği uygulaması daha ileri düzeye getirilmiş ve tek pazarın önündeki fiziki, teknik ve malî engellerin kaldırılması konusu düzenlenmiştir. Roma Anlaşması'nda da bu konuda malların serbest dolaşımı, gümrük birliği ve üye ülkeler arasında miktar kısıtlamalarının kaldırılması düzenlenmiştir.

3.1.1.1.2.Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Gümrük Birliği çerçevesinde malların serbest dolaşımının sağlanması amacıyla karşılıklı olarak kaldırılması gereken gümrük vergileri yanında, bunlara eş etkili sayılan vergi ve resimlerin de kaldırılması gerekmektedir. Bunlar arasında en önemlilerini ithalat ve ihracatta alınan fonlarla, üretim vergisi, rihtim vergisi ve damga resmi oluşturmaktadır.⁹⁸

Roma Anlaşması hükümleri; üye ülkelerin arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması yanında, var olan eş etkili vergilerin kaldırılmasını da içermektedir. Eş etkili vergi kavramı Adalet Divanı tarafından şu şekilde tanımlanmıştır: Üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelere ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergiler.⁹⁹

3.1.1.2.Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı

Ayrımcı vergileme ve vergi iadesi yasağı ile üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı ve ihracatı özendirici önlemler almalarının önlenmesi amaçlanmaktadır. Roma Anlaşması'nın 90. maddesi, üye ülkelerin diğer üye ülke mallarını, benzer yerli mallardan daha yüksek oranlarda vergilendirmesini veya yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere uygulanmamasını yasaklamaktadır. Ayrımcı vergileme yasağı aynı ürünler kadar benzer ürünler için de geçerlidir. "Benzer Ürün" deyimini ile birbirinin yerine ikame edilebilir ürün kastedilmektedir. Anlaşmanın 91. maddesi ile, aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici

⁹⁸ İktisadi Kalkınma Vakfı, "Eş Etkili Vergiler", <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1080>

⁹⁹ Ulutaş, Ahmet., "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları", Gümrük Dünyası, Sayı:42, www.gumrukkontrolor.org.tr; Maliye Bakanlığı, "Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Politikası", www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab_turkiye/uyum/politika.htm

önlemler yasaklanmaktadır. İhracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gereği vardır. Ayrıca anlaşma 92. madde ile dolaysız vergileri de kapsayacak şekilde genişletilmemiştir.¹⁰⁰

3.1.1.3.Devlet Yardımları Yasağı

Devlet yardımları yasağı, ortak rekabet politikasının bir parçası olarak öngörülmüştür. Haksız rekabetin önlenmesini amaçlayan ortak rekabet politikası ile ilgili düzenlemeler, Roma Anlaşmasınının 81-89. maddeleri arasında düzenlenmiştir.¹⁰¹

AB'nin ortak rekabet politikası üç temel prensip üzerine oturtulmuştur:

- İşletmeler arasında, anlaşmalar yoluyla tekel oluşturulmasının engellenmesi,
- Bir ya da birkaç işletmenin usulsüz yollarla, ortak pazarda hakim duruma gelmesinin önlenmesi,
- Devlet yardımlarında ve kamu işletmelerinde ayrımcılığın kaldırılması,

Avrupa Komisyonu uygulamasına ve Adalet Divanı kararlarına göre, “yardım” kavramı, dolaylı-dolaysız tüm yardım türlerini ve vergi avantajlarını kapsamakta ve dört grupta oluşmaktadır:

- Nakdî yardımlar, öz kaynak katılımları, tercihli koşullarda mal ve hizmet karşılanması,
- Piyasa şartlarının altında krediler ve faiz indirimleri,
- Borç garantileri,
- Vergi indirimleri ve vergi ertelemeleri,

Diğer taraftan, devlet yardımları yasağı, AB'nin ortak teşvik politikası çerçevesinde geçerliliğini yitirmektedir. AB ortak teşvik politikası ile ortak ticaret

¹⁰⁰ Akademiktisat, “AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye'nin Birlik Bütçesine Etkisi”, http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm

¹⁰¹ Akademiktisat, “AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye'nin Birlik Bütçesine Etkisi”, http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm

politikası çerçevesinde, yapılmasına izin verilen devlet yardımları belirlenmektedir. Bu teşvik politikaları arasında:

- KOBİ'lerin kurulması ve geliştirilmesi ile ilgili olanlar,
- İşletmelerin AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi ile ilgili olanlar,
- Çevrenin korunması ile ilgili olanlar,
- Tarımsal yardımlar sayılabilir.

AB'de teşvik ve devlet yardımları konusunda genel kabul görmüş ölçüt bu yardımların genel nitelikte yapılıyor olmasıdır. İhracatta uygulanacak devlet yardımı yasağı, doğal olarak üye ülkeler arasındaki ticarete geçerlidir. Üye ülkelerden üçüncü ülkelere yapılan ihracatta ise, yoğun teşvik uygulaması vardır. Roma Anlaşması'nın 132. maddesinde, üçüncü ülkelere yapılan ihracatla ilgili mevzuatın, aşamalı olarak uyumlaştırılmasının öngörülmesine rağmen, hala ihracatın teşvikine ilişkin ortak düzenlemeler oluşturulamadığı ve bu alanda hala milli mevzuatların geçerliliğini sürdürdüğü görülmektedir.

3.1.1.4.Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi

Çifte vergilendirme hukukî ve ekonomik anlamda ortaya çıkabilmektedir. Hukukî anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder. Roma Anlaşması'nın 293. maddesi üye devletlerin aralarında, çifte vergilendirilmenin önlenmesi için, anlaşmalar yapmasını öngörmektedir. Burada kastedilen hukuki anlamda çifte vergilendirilmedir. Bu hüküm temelinde üye ülkeler, aralarında ikili anlaşmalar imzalamışlardır. Bu anlaşmalar genel olarak, gelir ve servet vergileri alanındaki çifte vergilendirilmenin önlenmesine dönük imzalanan anlaşmalardır.¹⁰²

¹⁰² Akademiktisat, "AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye'nin Birlik Bütçesine Etkisi", http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm

3.2.Vergi Uyumlaştırılması

Avrupa Tek Pazar uygulaması çerçevesinde malların serbest dolaşımı, sermayenin serbest dolaşımı, iş gücünün serbest dolaşımı ve yerleşme özgürlüğünün sağlanması, serbest rekabetin önündeki engellerin kaldırılması için ekonomik yapıların ülkeler arasında uyumlaştırılması için Roma Anlaşması ile vergilerin uyumlaştırılması konusunda da uygulamalar yapılmıştır.¹⁰³

AT'da vergi politikası, ekonomik bütünleşmeye göre belirlenen ikincil bir politikadır. Roma Anlaşması'nın vergi ile ilgili hükümleri (Md.95-99, 100 ve 220) topluluğun temel ilkeleri arasında değil¹⁰⁴, Topluluk Politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet hükümlerinden sonra yer almıştır. Üye devletler, vergi ile ilgili düzenlemeleri malî ihtiyaçları ile izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirlerler. Buna rağmen vergi politikası, Topluluğun temel amaçlarına ulaşılmasında önemli rol oynar. Bu politika, iç vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının harmonize edilerek özellikle sermaye kaçışının ve üyeler arasında özel tüketim harcamaları sapmasının önlenmesi amacıyla yürütülmektedir. AT'da ekonomik ve parasal birlik, üye devlet ekonomilerinin dengeli bir biçimde bütünleştirilmesini öngörmektedir. Söz konusu denge, üye devletler arasında vergi politikalarının uygulama farklılıklarından dolayı ciddi bozulmalar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bir Topluluk ülkesinin diğerlerine oranla bir "vergi cenneti" olması, diğerlerinin aleyhine olacak şekilde bütün sermayenin ve yatırımların bu ülkeye kayması ile sonuçlandırabilmektedir. Ayrıca AT sektörlerinin dengeli gelişmesine katkıda bulunabilecek nitelikte çok sayıda ortak politika üstlenilmiştir. Üye devletlerin uygulayacağı vergi politikalarının bu ortak politikaların öngördüğü hedeflerin aksine sonuçlar doğurması ve bu politikaların gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir. Bu doğrultuda üye devletlerin vergi

¹⁰³ BİLİCİ, Nurettin., Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler İktisadî-Malî Konular Vergilendirme, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s:110-120.

¹⁰⁴ Sebepi: a) Vergi konusu ve devletin egemenlik hakları arasındaki kuvvetli ilişki nedeniyle başlangıçta bu konu ile ilgili AT'ye tam yetki verilmemiştir. b)Topluluğun kurucu anlaşmaları yapılırken öncelik malların serbest dolaşımı ve gümrük birliğinin önceliği vergi sorununu ihmal ettirmiştir. Bkz. Ahmet Rüştü Çelebi, "Kamu Maliyesi ve Vergi Politikaları: Avrupa Birliği ve Vergiler", Yeni Türkiye Dergisi, Yıl:6, Sayı:36, (AB Özel Sayısı), 2000, s:1329.

politikalarının, işletmelerin Topluluğun ortak politikalarına katılımlarını engelleyecek şekilde farklılıklar veya vergi engelleri yaratması gerekir.¹⁰⁵

AT'da dolaysız vergiler alanında (özel ve tüzel kişilerin gelirleri üstünden alınan vergiler ile veraset vergisi) “çifte vergilendirme” sorunu, AET Antlaşmasının 220. maddesinde düzenlenmiştir. Fakat bu konuda bugüne kadar Topluluk tarafından gerçekleştirilen herhangi bir anlaşma ya da düzenleme yoktur. Bu kapsamda yer alan eksiklik, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde giderilmeye çalışılmıştır. AT'da tüketim vergileri alanında çifte vergilendirmenin ve milliyete dayalı ayrımcılığın engellenmesi konusundaki uluslararası uygulama, malın sınır geçişlerinde vergisiz statüye kavuşturulup girdiği yeni vergi alanı usullerine göre yeniden vergilendirilmesidir. Roma Anlaşması'nın 95'ten 98'e kadar olan maddeleri, bu durumu düzenlemeye yöneliktir. Bu maddelerde düzenlenen bir diğer önemli unsur ise, gerek vergi iadesi, gerekse vergi tahakkuku esnasında malın menşesine bağlı olarak ayrımcı bir muamele yapılamamasıdır.¹⁰⁶

Aslında AB'de vergi konularının tümünü kapsayan bir politikanın olmamasının iki gerekçesi vardır. Bunlar: vergi konusu ile devletin egemenlik hakları arasında mutlak bir ilişki olduğu için kamu ile ilgili yeterli yetkinin AT'na verilmemiş olması ve Topluluğun kurucu antlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına dönük olarak bir gümrük birliğinin oluşturulması üzerinde yoğunlaşmasıdır. Dolayısıyla AB'de ortak bir vergi politikası yerine, üye devletlerdeki mevcut vergi sistemlerinin yarattığı farklılıkların giderilmesine yönelik bir politika geçerli olmuştur.¹⁰⁷

AT'nun kurucu antlaşmasında yer verilen vergi politikasına ilişkin hükümler aşağıda özetlenmiştir:

¹⁰⁵ Akademiktisat, a.g.m.,

¹⁰⁶ Ayşe, Günay., Özgür, Saraç., “Avrupa Birliğinde Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Durumu”, Yeni Türkiye Dergisi, Yıl:6, Sayı:36, 2000 (AB Özel Sayısı), s:1371

¹⁰⁷ Akademiktisat, a.g.m.,

- Dolaylı tüketim vergilerinde milliyete dayalı ayırıcı uygulamalar ile çifte vergilendirmeyi engellemeye yönelik 95'den 98 (dahil)'e kadar olan maddeler
- Dolaylı tüketim vergilerine ilişkin (işlem hacmi üstünden vergiler, özel tüketim vergileri vs.) ulusal mevzuatı uyumlaştırmayı öngören 99. madde;
- Topluluk içinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik 220. madde;
- Genel olarak Topluluk kurumlarını yetkilendiren 100. ve 145. maddeler.

AT'da vergi uyumlaştırması Konsey'in çıkardığı direktiflerle yapılmaktadır. Roma Anlaşması'nın Avrupa Tek Senedi ile değişik 99'ncü maddesi dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmayı hükme bağlamıştır. Buna göre Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosuna danıştıktan sonra muamele vergilerine, özel tüketim vergilerine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatlarının uyumlaştırılmasıyla ilgili hükümleri, 8-A maddesinde öngörülen süre içinde ve uyumlaştırmanın iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamakta gerekli olduğu ölçüde oybirliği ile kararlaştırmakla görevlendirilmiştir. Anlaşmanın 100'üncü maddesi hükmüne göre, dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığıyla yapılmaktadır. Çünkü direktifler, bu alanda tüzüklerden daha uygun bir araçtır. Çünkü üye ülkelerde vergi düzenlemeleri, milli parlamentoların yetkisindedir. Böylece direktiflerin iç hukuka dönüştürülmesi sürecinde hukukî şekil ve araç seçmede ülkelere bir esneklik kazandırılmış olmaktadır. Fakat en önemli uyumlaştırmanın yapıldığı katma değer vergisine ilişkin olarak çıkarılan, ikinci ve altıncı direktiflerde, çok ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş ve ülkelerin serbestileri önemli ölçüde kısıtlanmıştır. AT'da üye devletler arasında vergi ile ilgili sorunları üç başlık altında özetlemek mümkündür.¹⁰⁸ Bunlar;

- Çifte vergilendirme,
- Vergi kaçakçılığı (çifte ya da daha fazla vergilendirmeye tabi olmama bahanesi ile hiçbir vergi ödememe),
- Verginin milliyete dayalı olarak ayırıcı bir şekilde uygulanması.

¹⁰⁸ BİLİCİ, Nurettin., a.g.e., s:110-120

AT'da bu sorunlar, gümrük birliğinin gerçekleşmesi ile birlikte daha da önem kazanmıştır. Çünkü gümrük birliği ile birlikte gümrük vergisi, fon miktar kısıtlaması gibi koruma tedbirleri kalkmış, fakat bunların yerine iç vergi ayarlamaları yolu ile yeni bir koruma aracının ortaya çıkmaması için mutlaka AT üyelerinde vergilerin uyumlaştırılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede AT'nun vergi politikasının iki temel hedefi şekillenmiştir. Bunlar:

- İç vergi uygulamasında milliyete bağlı ayrımcılığı engellemek suretiyle iç pazarın oluşumuna hizmet etmek,
- Vergi politikasını ortak politikaların gereklerine tabi tutmak veya en azından bu politikalar ile çelişmesini önlemek suretiyle de ekonomik birliğin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktır.

Yukarıdaki iki temel hedefe ulaşmak için AT dört yöntem kullanarak vergi uyumlaştırılmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu klasik yöntemler :

- Ortak bir kural olmadığı ölçüde vergi uyumlaştırması yoluna gidilmesi (devlet egemenliğinin esas olması),
- Topluluk içinde çifte vergilendirmenin kaldırılması için üye devletlerin kendi aralarında malî nitelikte anlaşmalar yapmaları, sınırlarda topluluk kapsamında geliştirilmiş yöntemler uygulayarak telafi mekanizmasının getirilmesi
- Mevcut vergileme farklılıklarının topluluk yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırmasına ve ortak kurallar oluşturmasına yönelik çalışmalar yapılması (Bu alanda AT'nun kaydettiği en önemli başarı, KDV yapılarının uyumlaştırılması alanında gerçekleşmiştir).

AT'da vergi politikası ile üye ülkelerin vergi sistemlerinin karşılıklı işleyişinde, üye devletler AT hukukuna saygılı davranmak zorundadırlar. Bunun için üye devletler, AT vergi politikası çerçevesinde kendisinin uyrukluğunda olan özel ve tüzel kişiler ile diğer üye ülkelerin uyrukluğundaki özel ve tüzel kişilere farklı vergiler uygulayamazlar. Vergi uygulama konusu (Topluluğun kendi gelir kaynaklarını yaratma dışında) üye devletlerin egemenliklerine bırakılmıştır. Dolayısıyla her üye devlet kendi vergi sistemini korumaktadır. Bir üye devlet

tarafından konulacak malî amaçlı bir vergi, gümrük birliği oluşturulurken üye ülkeler arasında hukuken uygulanmasına imkan olmayan gümrük vergisi, fon, miktar kısıtlaması gibi koruma amaçlı uygulamaların yerini almamak ve malî amaçlı kalmak zorundadır. Ayrıca üye devletlerin uyguladığı vergi politikaları ortak politikalarla çelişkili olamaz.¹⁰⁹

Vergi uyumlaştırılması, vergi rekabetinin zararlarını ortadan kaldırmaya yönelik bir çözümdür. Ancak AB tecrübesi bu işin çok kolay olmadığını göstermiştir. Çünkü üye ülkeler arası vergi uyumunun gerçekleştirilmesi sadece ekonomik değil, aynı zamanda politik yönleri de olan bir süreçtir. Aralık 1998’de Almanya ve Fransa vergi değişikliklerinde üyelerin veto hakkının kaldırılmasını önerdiklerinde, İngiltere ve İspanya hem bu öneriye hem de AB ölçeğinde getirilecek vergilere karşı tavır almışlardır. Bu açıdan AB’de vergi uyumlaştırılması çabalarında gözlenen yavaşlık çok da şaşırtıcı değildir.¹¹⁰

AB’de vergi uyumlaştırma sürecinin iki önemli itici gücü vardır. Bunlardan ilki, Avrupa Adalet Divanı; diğeri ise, ekonomik ve parasal birliktir. Birlik içinde tek piyasa anlayışı daha çok kabul gördükçe, üretim faktörlerinin serbest hareketinin önündeki engellerin azaltılması yoluna gidilmiş; bu ise AB üyesi ülkelerin vergi yasalarında boşluklar oluşması sonucunu doğurmuştur. Avrupa Adalet Divanı ise, AB Anlaşması gereği, şüpheli durumlarda söz sahibi olmaktadır. Euro’ya geçişle ekonomik ve parasal birlikteliği çok ileri aşamaya ulaşmış olan AB’de, üyelerden hiçbirinin vergileme yasalarındaki farklılıklardan dolayı avantajlı olmamaları yönünde baskıyı artırmıştır.¹¹¹

AB’de vergi uyumlaştırması fikirlerinin izlerini 1957 Roma Anlaşmasında bulmak mümkündür. 1960’da Avrupa Komisyonu Neumark Komitesi olarak isimlendirilen “Maliye ve Finans Komitesi”ni kurmuş ve uyum çalışmaları için görevlendirmiştir. 1963 yılında Neumark Raporu ile AB’de vergi uyumlaştırılması çalışmaları başlamıştır. Bu uyumlaştırma çalışmaları ile dolaylı vergilerde, özellikle

¹⁰⁹ Karluk, a.g.k., s:317-320.

¹¹⁰ Odabaş, Hakkı., Savaşan, Fatih., “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlu Çalışmaları ve Türkiye” E-yaklaşım, Haziran 2004, Sayı:11

¹¹¹ Odabaş, Hakkı., Savaşan, Fatih., a.g.m.

KDV’de belirli bir mesafe alınmasına rağmen, dolaysız vergiler için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Dolayısı ile üye ülkelerdeki vergi sistemi farklılıkları devam edecektir. Bu farklılıkların olması da vergi rekabeti konusunu gündemde tutacaktır. 1990’lara gelindiğinde AB’de daha çok uyum çabalarını yürütmek ve geliştirmek için Ruding komitesi oluşturulmuştur. Bu komite, özellikle sınır ötesi vergi ayırmacılığının azaltılması ve vergi oranlarında uyumun sağlanması üzerinde durmuştur. Bütün bu çabalara rağmen vergi uyumlaştırılması çalışmaları çok yavaş ilerlemiştir. Belki de, bunun temelinde “vergi uyumlaştırılması” kavramının kapsamı konusunda bir ittifakın olmaması vardır.¹¹²

“Vergi uyumlaştırılması” terimi üzerinde ortak bir tanıma ulaşmak imkânsızdır. Bunun yerine vergi uyumunun derecelerinden bahsetmek daha anlamlı olacaktır. Burada uyumun hiç olmamasından çifte vergileme anlaşmalarına, yönetsel işbirliğinden, vergi sisteminin farklı derecede uyumlaştırılmasına kadar farklı derecelerden bahsetmek mümkündür. Barr, vergi uyumlulaştırması çalışmalarını ikiye ayırmaktadır ve “tam uyumlaştırma”yı ulus devletlerin hem ürün dizaynında hem de vergilemede tamamen aynı standartları getirmeleri olarak tanımlamaktadır. “Kısmi uyumlulaştırma” ise, minimum ya da maksimum legal zorunluluklar yoluyla veya farklı sistemlerin tek bir piyasada (örneğin AB) benzer etki yaratacak şekilde yakınlaştırılması suretiyle belli ölçüde ortak sisteme ulaşılmasıdır.

3.2.1.Vergi Uyumlaştırılmasının Gerekliliği

Vergilerin uyumlaştırılması ile vergi sistemleri arasındaki farklılığın serbest dolaşımı engellemeyecek duruma getirilmesi hedeflenmekte ve malî sınırların ortadan kaldırılması öngörülmektedir. Zira, Roma Anlaşması ile serbest dolaşımın gerçekleştirilmesi için sınırların kaldırılması ve ortak malî araçlarla dayanışmanın güçlendirilmesi öngörülmüştür. 1985 yılında Avrupa Tek Senedi ile de ortak pazarın oluşturulması için fiziki, teknik ve malî engellerin ortadan kaldırılması öngörülmüş ve karara bağlanmıştır. Bu konudaki en son adım ise 1992’de imzalanan ve 1993’te yürürlüğe giren Maastricht Anlaşması ile tamamlanan ortak pazar ve Maastricht Kriterleri olmuştur. Hukukî açıdan Roma Anlaşması, Avrupa Tek Senedi ve

¹¹² BİLİCİ, Nurettin., a.g.e, s:110-120

Maastricht Kriterleri topluluğun malî politikalarının uyumlaştırılmasının hukukî dayanağı olduğu görülmektedir.¹¹³ Ancak ilk anlaşma olan Roma Anlaşması'nda sadece dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda bir düzenleme yer almaktaydı. Dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma düzenlemeleri daha sonra Maastricht Anlaşması ile gündeme gelmiştir. Dolaylı vergilerde uyumlaşmanın nedeni ise Avrupa Topluluğunun önce bir gümrük birliği şeklinde kurulması nedeniyle öncelikle mal ve hizmet dolaşımının sağlanması amaçlanmıştır. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasının amacı üye ülkeler arasındaki kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır. Kişilerin serbest dolaşımı için gelir vergilerinde uyumlaştırma yapılmakta; sermayenin serbest dolaşımının sağlanması için ise kurumlar vergisinde uyumlaştırma yapılamamaktadır.¹¹⁴

3.2.2. Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusu Roma Anlaşmasının 95. ve 96. maddelerince uygulanmıştır. 95. madde hiçbir üye ülkenin, diğer üye ülkelerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, benzer kendi ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladıkları vergilerden daha yüksek vergileri koyamayacağını düzenlemiştir. 96. maddede de ihraç edilen ürünlerin tabi oldukları vergilerden daha yüksek vergi iadesinden yararlanılamayacağı düzenlenmiştir. Bu maddelerde ayrımcı vergi uygulaması vasıtasıyla sağlanan avantajların yasaklanması amaçlanmıştır.¹¹⁵

AB'de vergi uyumlaştırmasının temelini mal ve hizmetler üzerine konulan vergiler oluşturmaktadır. KDV'de AB üye ülkeleri arasında "varış yeri" prensibi kabul edilmiştir. Bu prensibe göre, mal veya hizmetin üretildiği yer yerine tüketildiği yerde vergiye tabii tutulması benimsenmiştir. Varış yeri prensibi, mal ve hizmetlerin

¹¹³ Topluluk anlaşmalarında vergi uyumlaştırılması konusu için bkz. Esfender Korkmaz, "AB ve Türk Vergi Sisteminde Uyum Sorunu" , Yeni Türkiye Dergisi, Yıl:6, Sayı:36, 2000 (AB Özel Sayısı), s:1337-1338.

¹¹⁴ Kamil Güngör, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", Maliye Dergisi, Sayı:136, Ocak-Nisan 2001, s:52-53.

¹¹⁵ Ayşe, Günay., Özgür, Saraç., "Avrupa Birliğinde Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Durumu", Yeni Türkiye Dergisi, Yıl:6, Sayı:36, 2000 (AB Özel Sayısı), s:1373.

vergilendirilmesi açısından çok uygun gibi gözükse de, sınırlardan geçen mal ve hizmetlerin denetlenmesi ciddi anlamda yönetim maliyeti ortaya çıkartacaktır.

“Kaynak (origin)” prensibine göre ise, mal ve hizmetler, tüketildikleri yerler dikkate alınmaksızın, üretildikleri yerde vergiye tabi tutulacaklardır. İthalat vergilendirilmeyecek ve ihracat için de bir indirim söz konusu olmayacaktır. Tüketim aşamasındaki vergi yükü değişik ülkelerde üretim üzerine konulan verginin ağırlıklı ortalaması olacaktır. Kaynak prensibi doğrultusunda sınırda bir kontrol söz konusu olmayacaktır. Dolayısı ile bir yönetim maliyetinden söz etmek mümkün değildir. Ancak bu durumda eğer ülkeler arası vergi oranlarında bir uyum yoksa, ithalat özellikle vergi oranları daha düşük üye ülkelerden gerçekleştirilecektir. Ülkeler arası daha iyi bir vergi uyumlaştırılması gerçekleştirilmezse, KDV’de varış yeri prensibinden kaynak prensibine geçiş, üretimin ve vergi matrahının kaymasına sebep olabilecektir.

Varış yeri prensibi uygulandığında ise, ithal edilen mallara ülke içerisindeki benzer mallara uygulanan aynı vergi oranı uygulanacaktır. İhracat vergilendirilmeyecektir. Bu durum ödemeler dengesine olumlu bir etki yapacaktır. Çünkü ithalat vergilendirilirken ihracat da sübvans edilebilecektir. Genelde varış yeri prensibi geçerli iken özel bazı durumlarda, örneğin bireysel alışverişler ele alındığında, kaynak prensibinin geçerli olduğu görülecektir. Bunu önlemenin yolu çok zor gözükmektedir. Sınırlardaki sıkı kontrollerin bunu önleyebileceği iddia edilse de, bu mümkün gözükmemektedir. Bu örnekten de anlaşılacağı gibi AB uygulamasında ikili bir sistemin var olduğunu söylemek mümkündür. Sisteme bakıldığında sistemin çok katı olmadığı görülecektir.¹¹⁶

İthal edilen mal ve hizmetlere ülke içerisinde benzer mal ve hizmetlere uygulanan vergi oranlarının uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. İthal edilen mallara karşı iç pazarı koruyacak dolaylı veya dolaysız bir verginin konulması yasaklanmıştır. Şüphesiz, KDV uyumlaştırması çalışmaları dolaylı vergide uyumun sağlanmasının en önemli ayağıdır. KDV’de uyum çalışmalarında nihai olarak tek oran üzerinde durulmamakta iken, konu üzerinde çalışan komisyon 1996 raporunda,

¹¹⁶ İktisadi Kalkınma Vakfı, “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası”, www.ikv.org.tr

verginin tamamen nötr olması için, bu olasılığın göz ardı edilmemesi gerektiği üzerinde durmuştur. AB’de her üye ülke kendi KDV oranlarına sahiptir. En düşük oran yüzde 15 ile Lüksembourg’dadır. En yüksek oran ise yüzde 25 ile Danimarka ve İsveç’tedir.¹¹⁷

AB’nin vergi politikasının esasları 1962 yılında hazırlanan Neumark raporu ile belirlenmiştir. Bu raporda AB’de ideal tek bir vergi sisteminin kurulamayacağı açık bir şekilde ortaya konmuştur. Bu sebeple AB’de ana hedeflerin gerçekleşmesini engelleyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği ilke olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak AB’de vergilerin homojenleştirilmesi amaçlanmamış ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir. Neumark raporu Roma Anlaşmasının ilgili maddelerine dayanarak AB’nin refah düzeyinin yükseltilmesi için vergi farklılıklarının kaldırılması gerektiği tezini ileri sürmüştür. Bu temel çerçevede içinde öngörülen amaç doğrultusunda Neumark komisyonu pratik çözüm önerilerini iki temel kavram üzerine oturtmuştur. Bu öneriler bir yandan üye ülke vergi uygulamalarının uyumlaştırılması diğer yandan vergileme otoritesinin belirlenmesini içerir. Ancak böyle geniş bir operasyonun zorluğu karşısında Neumark komisyonu ilk olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını ele almış ve uygulama esasları getirmiştir.¹¹⁸

3.2.2.1.Katma Değer Vergisi’nin Uyumlaştırılması

1962 Neumark raporu çerçevesinde yapılan incelemelerle Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmesi hususunda bir yönerge sunulmuş ve bu yönerge 1964’te topluluk parlamentosu tarafından kabul edilmiştir. Bu yönerge ile 1970 Ocağına kadar tüm üye ülkelerin ortak bir KDV sistemi kabul etmeleri öngörülmüştür. Ayrıca 16.09.1979’da çıkarılan bir yönergede, bir vergi mükellefinin başka bir üye ülkede ödediği verginin indirimi veya iadesi konusu düzenlenmiştir.¹¹⁹ Uygulamada aynı ülkede birden fazla KDV oranı vardır. Bir standart oran ile malların zorunlu ihtiyaç olma durumuna göre birden fazla düşük oran söz konusu olabilmektedir. Lüks mallar için standart oranın üstünde oran uygulandığı da görülmektedir. KDV

¹¹⁷ İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.m.,

¹¹⁸ Karluk, a.g.e., s:320.

¹¹⁹ Güngör, a.g.m., s:68.

uygulaması konusunda Bakanlar Konseyi Ekim 1992’de KDV oranlarını 1.1.1993’ten itibaren geçerli olmak üzere asgari %15 olarak belirlemiştir.¹²⁰

3.2.2.2.Özel Tüketim Vergisi’nin Uyumlaştırılması

Özel Tüketim Vergisi sınırlı sayıda mala üretim veya satış aşamasında uygulanan bir vergidir. Roma Anlaşmasının 99. maddesi Özel Tüketim Vergisi uyumuna da değinmektedir. Halihazırda ÖTV alkollü içkilere, tütün ürünlerine ve petrol ürünlerine uygulanmaktadır. Avrupa Komisyonu, ÖTV’nin malın üretildiği veya ticaretin yapıldığı ülkede değil tüketildiği ülkede uygulanmasını önermiştir. Komisyon tek bir vergi oranının uygulanmasındaki güçlükleri dikkate alarak ÖTV’de minimum vergi oranlarını belirlemekle yetinmiştir.¹²¹ Bu konuya ileride ayrıntılı şekilde değinilecektir.

3.2.2.3.Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması

Roma Anlaşması AET içerisinde gümrüklerden arındırılmış ortak bir pazarın kurulmasını düzenlemektedir. 1968 yılında üye ülkeler bu anlaşma uyarınca Gümrük Vergilerini kaldırmışlardır. Daha sonra üye olan Danimarka, İngiltere ve İrlanda 1977’de, 1981 yılında üye olan Yunanistan 5 yıllık ve 1986’da üye olan İspanya ve Portekiz 7 yıllık geçiş süreleri sonunda üye ülkelere karşı gümrük vergilerini kaldırmışlardır.¹²²

3.2.3.Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması

AB, geldiği son aşama ile politik birlik olma yönü ön plana çıksa bile, ekonomik entegrasyon birlik için çok önemlidir. Bu bağlamda, sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı birliğin ana temalarından biridir. Serbest dolaşım ilkesi asıl olmak kaydıyla, zararlı rekabetin önlenmesi ise zaten birlik mantığına aykırı değildir. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması vergisel uyumun önemli ayaklarından biridir.

¹²⁰ AKGÜN, Yaşar., “Avrupa Birliğinin Maliye Politikaları”, Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye Dergisi, Sayı:17-18, Ağustos-Eylül 1995 (özel sayı), s:213.

¹²¹ Akgün, a.g.m., s:213.

¹²² Günay, a.g.m., s:1374.

Uyum çerçevesinde, üye ülkelerden bir kısmı vergi kaybı ile karşı karşıya kalacaktır.¹²³

Dolaysız vergilerin uyumu konusunda Roma Anlaşması'nda emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak anlaşmanın genel nitelikli bazı maddeleri bu alanda uyum sağlamaya yönelik kararlara teşkil edecek durumdadır (2, 3, 100, 220, 235. maddeler).¹²⁴

3.2.3.1. Gelir Vergisi'nin Uyumlaştırılması

Gelir vergisi sermayenin ve işgücünün dolaşımında etkilidir. AB dolaylı vergilerin en önemlisi olan gelir vergisinin uyumlaştırılması alanında üye ülkelerin olası tepkilerini düşünerek gelir vergisini kısa ve uzun dönemli uyumlaştırma programına almamıştır. Bunun yanında Avrupa Komisyonu tasarruf hesaplarının faizi üzerinden alınan vergilerin uyumlu hale getirilmesi ve azami vergi oranının %15'ini aşmamasını önermiştir. Ancak bu öneri 1989'dan bu yana sonuçlandırılmamış ve direktif haline dönüşmemiştir.¹²⁵

3.2.3.2. Kurumlar Vergisi'nin Uyumlaştırılması

Üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemleri, kurumlar vergisi matrahları ve oranları arasında halen önemli farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle vergi oranları arasındaki farklılıklar yine emeğin ve sermayenin serbest dolaşabildiği AB'de kurumsal farklılıkların oluşmasına sebep olabilmektedir. AB içindeki bazı üye ülkeler dağıtılan kârı önce işletmede daha sonrada bireysel düzeyde vergilendirme ilkesine dayanan ve tam bir çifte vergilendirme sonucu doğuran klasik kurumlar vergisi sistemini uygulamaktadırlar. Üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranları %10-%50 arasında geniş bir yelpaze oluşturmakta ve bu farklılıklar 1985'ten bu yana azalma eğilimindedir. AB Komisyonu 1990 yılında bu konuda 2 direktif yayınlamış ve sonucunda bir anlaşma imzalanmıştır. Direktiflerden birincisi: Birden çok ülkede faaliyet gösteren şirketlerin şirket şubelerinden şirket merkezlerine

¹²³ GÖKALP, İlhan., “Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu”, 29.06.2008, <http://www.kocaeliaydinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=472>

¹²⁴ Akgün, a.g.m., s:213.

¹²⁵ Güngör, a.g.m., s:70.

yapacakları kâr transferleri sırasında ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmaktadır. Direktiflerden ikincisi, farklı üye ülkelerde faaliyette bulunan şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri ve birbirlerine iştirak etmeleri halinde her türlü ek verginin ödendiği ortak bir vergi rejiminin uygulanmasını öngörmektedir.¹²⁶

3.3.Özel Tüketim Vergisi Alanında Uyumlaştırma

Dolaylı bir vergi olan özel tüketim vergisi uygulamada çeşitli kolaylıklar sağlaması nedeniyle Avrupa Birliği'nce tercih edilen ve çeşitli mal grupları itibariyle uygulanan bir vergi türüdür. Dünyada ilk kez ortaçağda alkollü içkilere uygulanan özel tüketim vergisi, bugün değişik mal grupları itibariyle uygulanmakta olup, bu mal gruplarını lüks tüketim malları, tütün, alkol ve alkollü içecekler ile akaryakıt ürünleri olarak sıralamak mümkündür.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında gelişme kaydedemeyen Avrupa Birliği, dolaylı vergiler alanında katma değer vergisi ile ilgili çeşitli direktifler çıkarmıştır. Ayrıca dolaylı vergiler alanında sadece katma değer vergisiyle ilgili uyumlaştırmanın yeterli olmayacağını gören Avrupa Birliği, özel tüketim vergisi ile ilgili de çalışmalara başlamıştır.

Avrupa Birliği'nde 1990'lı yılların başlarında özel tüketim vergisiyle ilgili olarak oranlar ve vergi yapılarında uyumlaştırma çalışmalarına başlanmış ancak, çalışmalar beklendiği ölçüde hızlı gelişmemiştir.

Bunun sebepleri olarak; ülkelerdeki tüketim, istisna ve muafiyetlerdeki ve vergi sistemlerindeki farklılıklar gösterilmektedir. Avrupa Birliği'nin üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinde tek bir ülke gibi hareket edebilmeleri amacı doğrultusunda ve rekabet eşitliğinin sağlanması bakımından özel tüketim vergisi uyumlaştırmasını hızlandırması gerekmektedir.

Ayrıca, özel tüketim vergisi kapsamındaki malların büyük bir kısmının aynı zamanda sanayide kullanılan hammadde olması, bu malların üzerine konulan vergi oranlarının farklılığı durumunda rekabet eşitsizliği yaratabilmesi, Avrupa Birliği

¹²⁶ Günay, a.g.m., s:1376-1377.

açısından özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması katma değer vergisinden daha önemli hale gelebilmektedir.

Avrupa Birliği'nde ÖTV, üç ana ürün grubunda uygulanmaktadır. Ürün grupları, alkol ve alkollü içecekler, işlenmiş tütün mamulleri ve enerji ürünleridir. Her grup mal üzerinden, her ürün kategorisi için ürünün yapısına göre, sigaralarda hem nispi, hem maktu, diğer ürünlerde maktu tutarlarda alınmaktadır.

Avrupa Birliği kurucu anlaşmasının 93. maddesinde, iç pazarın kurulması ve işleyişi için gerekli olması halinde, Konseyin ÖTV, işlem vergisi ve diğer dolaylı vergilerle ilgili mevzuat uyumlaştırmasına ilişkin düzenlemeleri kabul edebileceği belirtilmektedir. Özel Tüketim Vergisinin yapısı, uygulama metodu ve uygulama alanı 25 Şubat 1992 tarih ve 92/12/EEC sayılı AB direktifi ile belirlenmiştir. 92/12/EEC sayılı AB direktifinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren malların teslimi veya ithalatına bağlanmakta, verginin mükellefi ise ÖTV'ye tabi ürünleri ithal veya imal edenler olarak belirlenmektedir. Verginin matrahı, vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarının hesaplanmasına esas teşkil eden gelir dilimi olup matrah advalorem ve spesifik vergileme tekniğine göre belirlenmektedir.¹²⁷ AB'de ÖTV oranları, tütün mamulleri dışındaki tüm mallar için spesifik esasa göre belirlenmekte olup tütün ve tütün mamullerinde ise advalorem tekniği uygulanmaktadır.

ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin Konsey Direktiflerinin enerji ürünleri, alkollü içecekler, tütün ürünleri konusunda yoğunlaştığı görülmektedir. ÖTV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yönünden AB ülkeleri ve Türkiye mukayese edildiğinde, Türkiye'nin çok büyük bir farkla birinci sırada yer aldığı görülmektedir.

¹²⁷ Eker, 1997; Akdoğan, 1999.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

4.1.Genel Hatları ile Özel Tüketim Vergisi Müktesebatı

Vergilendirmeye karşı tepkileri asgari seviyeye indirmek açısından diğer vergileme şekillerine kıyasla daha elverişli olan özel tüketim vergileri, tarihteki en eski vergiler arasında yer almaktadır.¹²⁸ Özel Tüketim Vergisi, belirli malların genel vergileme rejimi dışında bazı ekonomik ve sosyal gerekçelerle vergilendirilmesidir. Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan vergiler, muamele vergisi olarak tanımlanabilirken; ayrı ayrı belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler de özel tüketim vergileridir.

Konusu incelendiğinde;

- Alışkanlık verici maddeler,
- Lüks mallar,
- Sürümü yüksek olan mallar ve
- Zorunlu tüketim maddelerinin

vergi kapsamına alındığı görülmektedir.¹²⁹

Başlangıçta bir gelir unsuru olarak ortaya çıkan ÖTV, daha sonraları tüketici davranışlarını etkilemeye, bazı malların daha yüksek oranlarda vergilendirilerek tüketimini kısımaya yönelik uygulanmıştır. Tütün ve tütün mamulleri ile alkol ve alkollü içeceklerin vergilendirilmesi buna örnek olabilir. Ayrıca ÖTV, vergi yükü

¹²⁸ Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi ile ilgili olarak bu çalışmada temel alınan kaynak Avrupa Komisyonu'nun Taxation and Custom Union bölümüdür. Söz konusu Genel Müdürlük sayfalarında vergiler ile ilgili teorik ve pratik bilgiler sunulmaktadır. Bkz. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_en.htm

¹²⁹ Konu ile ilgili olarak bkz. Avrupa Komisyonu, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation

dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi için de kullanılabilir. Örneğin, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan ÖTV'ler gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç görevi görebilir. ÖTV'nin bir başka işlevi de çevre kirliliğine karşı mücadelede kullanılmasıyla ilgilidir. İthal mallardan alınan ÖTV gümrük engeli oluşturma ve ithalatı sınırlama amacıyla da kullanılabilir. ¹³⁰

Topluluk düzeyinde dolaylı vergilere ilişkin olarak yapılan uyumlaştırma çalışmaları katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere başlıca iki alana yönelmiş durumdadır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin ilk Direktif 19 Aralık 1972 tarihinde çıkarılmıştır (72/464/EEC).¹³¹ Bu Direktif, işlenmiş tütünlerin tüketimini etkileyen KDV dışındaki diğer vergilere yönelik hükümleri ortaya koymuştur. 18 Aralık 1978 tarihli ikinci bir Direktif ise ÖTV'ye tabi işlenmiş tütün kapsamına dahil malları açıklığa kavuşturmuştur (79/32/EEC).¹³² Bununla beraber, ÖTV alanındaki uyumlaştırma gayretleri Ortak Pazarın yerleştirilmesi çerçevesinde hız kazanmış ve Ortak Pazarın başlama tarihi olan 1 Ocak 1993 öncesinde çok sayıda Direktif çıkarılmıştır. İzleyen yıllarda çıkarılan diğer Direktif ve düzenlemelerle Avrupa Birliği'nin ortak ÖTV mevzuatı derinleştirilmiş ve farklı boyutlarıyla ortaya konmuştur. Bu mevzuat listesi ileriki bölümde yer almaktadır.

Üye ülkeler arasındaki iç sınırlarda mali kontrollerin kaldırılması ilkesinden hareket eden ÖTV mevzuatının 3 temel hedefi bulunmaktadır:

¹³⁰ European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

¹³¹ Council Directive 92/78/EEC of 19 October 1992 amending Directives 72/464/EEC and 79/32/EEC on taxes other than turnover taxes which are levied on the consumption of manufactured tobacco, OJ L 316, 31.10.1992, p. 5–7, http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&type_doc=Directive&an_d oc=1992&nu_doc=78&lg=en; Türkçe çevirisi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, www.gib.gov.tr

¹³² Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes Official Journal L 316, 31/10/1992 P. 0008; Türkçe çevirisi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, www.gib.gov.tr

1- Belli bir ürün grubuna uygulanacak verginin yapısı (ürün kategorisi tanımlaması, ÖTV'nin hesaplanma biçimi ve muafiyetlerin kapsamı gibi);

2- Üye ülkelerin her bir ürün için uygulaması gereken asgari ÖTV oranları;

3- Ürün kategorilerinin tümüne uygulanacak genel hükümler (ÖTV'ye tabi malların üretimi, depolanması, üye ülkeler arasında nakliyesi gibi).

Direktiflerle ortaya konan ve Avrupa Birliği'ne üye tüm ülkelerde ÖTV kapsamına dahil edilen mallar başlıca aşağıdaki üç kategori altında toplanabilir.¹³³

Alkol ve alkollü içecekler: Saf alkol, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı (fermanteli) içkiler (elma ve armut şarabı gibi), ara ürünler (Porto şarabı, yüksek alkollü İspanyol şarabı gibi), etil alkol (ispirtolu içkiler gibi içecekleri kapsamakta ve sanayide kullanılanları muafiyet kapsamı altına almaktadır).

İşlenmiş tütün mamulleri: Sigara, sigar ve purolar, sarmalık ince tütün, diğer içmelik tütünler.

Enerji ürünleri: Madeni yağlar (benzin, mazot ve gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, taş kömürü ve kokkömürü. Daha önce sadece madeni yağlarla sınırlı olan enerji ürünlerine ilişkin asgari oran sistemi, 27 Ekim 2003 tarihli Direktif (2003/96)¹³⁴ ile kömür, doğalgaz ve elektrik de dahil olmak üzere tüm enerji ürünlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

4.2. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Özel Tüketim Vergilerinin Ürün Grupları Açısından Değerlendirilmesi

4.2.1. Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi

4.2.1.1. Avrupa Birliği'nin Müktesebatı

Avrupa Birliği, üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerinin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir

¹³³ European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation

¹³⁴ Konu ile ilgili olarak bkz. European Commission, New Directive on Energy Taxation, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm

ekonomik bütünleşmedir. Avrupa Birliğinde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikadır. Nitekim Roma Anlaşmasının vergi ile ilgili hükümleri, Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, Topluluğun Politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almaktadır. Ayrıca vergi politikasının saptanmasında ve uygulanmasında ikincil AB Hukuku (AB kurumlarının işlemleri) belirleyici bir işleve sahiptir. Avrupa Birliği vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının sağlıklı temellere dayandırılması, hukuki altyapısının olmasına ve Konseyin bu konuda direktif çıkarmasına bağlı olmaktadır. Avrupa Birliği'nin ekonomik amaçlarına ulaşabilmesi için mal ve hizmetlerin sınır ötesi alım-satımında, KDV veya ÖTV gibi dolaylı vergilerde ortak kuralların esas alınması ve uygulanması gereklidir. Ancak, üye devletlerin vergi sistemleri halen tam olarak uyumlaştırılmamıştır. Alkollü içeceklerden alınan ÖTV'ye ilişkin AB mevzuatı iki farklı Direktifle düzenlenmiştir.¹³⁵

- 92/83/EEC sayılı alkol ve alkollü içeceklerden alınan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasına ilişkin Direktif Küçük ölçekli işletmeler ve bazı milli içkiler için özel düşük oranlar, İspanya'nın bazı bölgeleri için özel düzenlemeler ve tüketim amaçlı kullanılmayan alkol için genel bir istisna getirmiştir.
- 92/84/EEC sayılı alkol ve alkollü içkilerden alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasına ilişkin Direktif.

Alkol ve alkollü içeceklerden alınan uyumlaştırılmış ÖTV sisteminde beş farklı kategori bulunmaktadır. Bunlar;

- Bira; malt ve karışık biralar, alkol oranı %0.5'ten fazla olmalı,
- Şarap; sadece taze üzümünden yapılan şarap (köpüklü ve köpüksüz),
- Bira ve şarap dışında mayalı diğer içecekler, örn. meyveli şaraplar,

¹³⁵ Avrupa Birliği'nde Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi kapsamında bu çalışmada temel alınan kaynaklar için bkz. European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/indexen.htm; European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

- Ara ürünler, %1.2 ve %22 arasında alkol derecesine sahip, bira ve şarap dışında kalan içecekler,
- Etil alkol- saf alkol ve yüksek alkollü içeceklerden oluşmaktadır.

Minimum oranların üstünde, üye devletler kendi ÖTV oranlarını belirlemekte serbesttirler. Bu çerçevede dört adet minimum oran bulunmaktadır:

- Birada Hektolitre veya Hektolitre Plato derecesi başına 1.87 € veya 0.748€
- Şarap, Bira ve Şarap dışındaki mayalı diğer içkilerde hektolitre başına 0 oranlı vergi
- Ara Ürünlerde hektolitre başına 45 €
- Etil alkolde hektolitre başına 550 €

AB’de alkollü içeceklerden alınan ÖTV’yi düzenleyen 92/83/AET ve 92/84/AET sayılı direktiflerde, ÖTV’ye tabi alkollü içeceklerin tesliminde ÖTV’nin doğacağı ve ödenen bu ÖTV tutarından o malın üretiminde kullanılan ÖTV’ye tabi bulunan saf alkol için ödenen verginin indirilebileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Direktiflerde indirim mekanizması öngörülmemiştir.¹³⁶

AB’de ÖTV tek aşamalı bir vergidir ve saf alkol ÖTV’ye tabidir. 92/83/AET sayılı Direktifin 3. maddesinde, Etil alkol üzerinden alınan ÖTV’nin, 20°C’de saf alkolün her hektolitresi üzerinden tespit edileceği ve saf alkolün hektolitresine göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. 92/84/AET sayılı Direktifin 3. maddesinde de 1 Ocak 1993’ten itibaren, Direktifin 4, 5 ve 6. maddelerinde belirtilenlerin dışında kalan alkol ve alkollü içeceklerden alınan minimum ÖTV oranının, saf alkolün hektolitresi başına 550 Euro olarak tespit edildiği hüküm altına alınmıştır. Bu maddelerde ara mamuller, şarap ve bira ürünlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.¹³⁷

¹³⁶ Maliye Bakanlığı ABDİD, “Avrupa Birliği’nde Vergilendirme”, www.abdid-maliye.gov.tr

¹³⁷ Söz konusu direktifler için bkz. <http://eur-lex.europa.eu/en/legis/20090801/chap093020.htm>

4.2.1.2. Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi

Avrupa Birliği'ne üye devletler arasında tarihi, geleneksel, coğrafi ya da iklimsel nedenlerden dolayı, alkollü içkilerin vergilendirilmesinde büyük farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Buna bağlı olarak, alkollü içkiler üzerindeki vergi oranları da büyük farklılıklar göstermektedir. Örneğin, kuzey ülkeleri alkollü içkiler üzerindeki vergi yüklerini yüksek tutarken, Akdeniz ülkelerinde daha düşük oranlar uygulanmaktadır. Alkollü içkiler; bira, şarap, diğer fermente içkiler ve etil alkol olarak kategorize edilmiş ve her biri türlerine göre ayrı ayrı vergilendirilmiştir. Belirlenen asgari vergi, işletme büyüklüğüne bağlı olarak da değişebilmektedir. Avrupa Konseyinin alkol hakkındaki 92/83 ve 92/84 sayılı ve alkollü içkiler hakkındaki direktiflerden ilkinde bu içkiler üzerindeki özel tüketim vergisinin yapılarında uyumlaştırma sağlanırken, ikincisinde oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. 92/83 AET Sayılı Avrupa Konseyi Direktifi alkol ürünlerini dört kategoriye ayırmıştır. Bunlar; bira, şarap, diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkoldür.¹³⁸

4.2.1.3. Alkollü İçeceklerin Türlerine Göre Sınıflandırılması

Avrupa Birliği'nde alkollü içeceklerin sınıflandırılması aşağıdaki gibidir.¹³⁹

Bira: Biraların vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Alkol oranının ölçülmesi sırasında, Plato (sulu bira mayasının 100 gramında bulunan şeker özütü oranı) ya da hacime göre alkol oranı kullanılabilir.
- Uygulanan vergi oranı minimum orana eşit ya da daha büyük olmalıdır.
- Hektolitre başına aynı vergi oranı uygulanmalıdır.

¹³⁸ European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

¹³⁹ Avrupa Birliği'nde Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi kapsamında bu çalışmada temel alınan kaynaklar için bkz. European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/indexen.htm

- Eğer Plato ölçütü ile vergilendirme yapılıyorsa, üye devletler birayı kategorilere ayırabilirler.
- Küçük işletmeler için indirimli oranlar kullanılabilir.

Köpüklü veya Köpüksüz Şarap:

Köpüklü veya Köpüksüz Şarapların vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Tüm köpüklü ve köpüksüz şaraplarda aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Köpüklü ve köpüksüz şaraba aynı ya da farklı vergi oranları uygulanabilir.
- Hacimsel alkol oranı %8,5'i geçmeyen şaraplara indirimli oranlar uygulanabilir.

Bira ve Şarap Dışındaki Mayalı İçkiler:

- Mayalı diğer içkilere aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Köpüklü mayalı içkilere aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Köpüklü ve köpüksüz diğer mayalı içkilere aynı ya da farklı oranlarda ÖTV uygulama imkanı bulunmaktadır.
- Hacimsel alkol oranı %8,5'i geçmeyen diğer mayalı içkilere indirimli oranlar uygulanabilir.

Ara Ürünler:

- Tüm ara ürünlere aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Ancak üye devletler bu ürünlerde tek bir indirimli oran uygulayabilirler:
 - Hacimsel alkol oranı %15'ten fazla olmayan ara ürünlerde bu indirimli oran en azından ara ürünlere uygulanan normal oranların %60'ına tekabül etmelidir veya en az şarap ve diğer mayalı içeceklerle uygulanan orana eşit olmalıdır.
 - Kimi ara ürünlerde ise bu oran en azından ara ürünlere uygulanan normal vergi oranlarının minimum %50'si kadar ya da en az ara ürünlere uygulanan minimum oranlar kadar olmalıdır.

Etil Alkol:

- Tüm etil alkollere aynı oranda vergi uygulanmalıdır.
- Üye Devletler hacimsel alkol oranı %10'u geçmeyen ürünlere indirimli oran uygulayabilirler.
- Küçük işletmeler için indirimli oranlar öngörülmüştür.

4.2.1.4. İstisnalar

AB Direktiflerinde istisna uygulamasının çevresel ve sosyal kaygılardan hareketle daha kapsamlı olduğu, örneğin; çevre dostu ürünlerin geliştirilmesi, yenilenebilir kaynakların geliştirilmesi konularında muafiyet veya istisna sağlamak suretiyle bu çalışmaların teşvik edildiği, alkollü ürünlerde kişisel tüketim amaçlı üretime muafiyet tanındığı, tütün ve tütün mamullerinde bilimsel veya bahçecilik amaçlı kullanımda muafiyet uygulamasına gidildiği görülmektedir. Burada temel ilke, alkolün içecek olarak tüketilmesi durumunda vergilendirilmesidir. Bu durumda, tamamen denaturalize edilmiş alkol, kısmen denaturalize edilmiş alkol, sirke, eczacılıkta, gıda ürünlerinde, çikolatalarda kullanılan alkol ÖTV'den muaf tutulmuştur.

Aşağıdaki 92/83/AET sayılı Direktifte muafiyetleri düzenleyen maddeler ana hatları ile yer almaktadır. 92/83/AET sayılı Konsey Direktifinde; üye devletlerin her yıl için 200.000 hektolitre ile sınırlı olmak üzere bağımsız küçük bira fabrikalarında üretilen biraya, indirilmiş ÖTV oranları uygulayabileceklerini, ancak bu ÖTV oranının ulusal standart oranının % 50'sinden daha aşağı olarak belirlenemeyeceği belirtilmiştir. 92/83/AET sayılı Konsey Direktifinde yukarıda bira için belirtilen ulusal standart ÖTV oranının indirimli olarak uygulanmasına olanak veren düzenlemeler, köpüklü ve köpüksüz şarap, ara ürünler ve etil alkol için söz konusu direktifte belirtilen miktar sınırlamalarına bağlı olarak uygulanabilecektir.

92/83/AET sayılı direktifin 6, 10 ve 14. maddelerinde; üye devletlerin, muafiyetin tam olarak uygulanmasını sağlamak için oluşturdukları şartlara tabi olarak, özel bir kişi tarafından üretilen ve üreticisi, onun ailesinden olan kişiler veya misafirleri tarafından herhangi bir satım söz konusu olmaksızın tüketilen biraları,

şarabı ve diğer köpüklü ve köpüksüz fermente edilmiş içkileri ÖTV'den muaf tutabilecekleri belirtilmiştir.

Alkollü içeceklerden alınan ÖTV'ye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 92/83/EEC sayılı Konsey Direktifi ve 92/84/EEC sayılı Konsey Direktifinde, bu direktifler ile düzenlenmiş olan ürünler için özel bir iade düzenlemesi yer almamakta olup, bu konudaki düzenlemelerde 92/12/AET sayılı Konsey Direktifte yer alan usul ve esaslar geçerli bulunmaktadır.

4.2.1.5. Üye Ülke Uygulamaları

AB mevzuatı, içki kategorisi bazında yalnızca “minimum vergi” tutarını belirlemiştir. Genel özellik; her ülkenin, kendi ürettiği ürünlerde, göreceli olarak düşük, ithal ettiği ürün sınıflarında ise yüksek ÖTV uygulamasıdır. Alkol ve alkollü içkilerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin vergi oranları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar iklim koşullarına veya geleneksel nedenlere dayandırılmaktadır. Örneğin; kuzey ülkelerinde alkollü içkiler üzerinden alınan vergiler oldukça yüksekken, Akdeniz ülkelerinde daha düşük oranlar uygulanmaktadır. Yunanistan'da şarap üzerine tüketim vergisi bulunmazken, Almanya'da sadece köpüklü şarap üzerinden vergi alınmakta Lüksemburg'da ise sadece ithal şarap üzerine vergi konulmaktadır. 92/84 sayılı direktifle alkol ve alkollü ürünlerin minimum vergi oranları belirlenmiştir. Buna göre birada hektolitreye/alkol başına 1,87 euro, hektolitreye/plato başına 0,748 olarak belirlenmiştir.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Avrupa Birliği'nde Alkol ve Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi kapsamında bu çalışmada temel alınan kaynaklar için bkz. European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/indexen.htm; European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

Tablo 6: Avrupa Birliği Ülkelerinde Mamul Bira İçin Uygulanan Vergi Tutarları ve KDV'si

Ülkeler	Hektolitre/plato ÖTV	KDV (%)	Hektolitre/alkol ÖTV	KDV (%)
Belçika	1,7105	21%		
Bulgaristan	0,767	20%		
Çek Cum.	1,259	20%		
Danimarka			6,84	25%
Almanya	0,787	19%		
Estonya			5,43	20%
İspanya	0,91	16%		
Fransa	Alkol derecesi >2,8%		2,71	19,60
İrlanda	Alkol derecesi >2,8%		15,71	21,00
İtalya	2,35	20%		
Kıbrıs			4,78	15,00
Litvanya			3,08	21%
Letonya			2,46	21%
Lüksemburg	0,7933	15%		
Macaristan	2,34	25%		
Malta	0,75	18%		
Hollanda	5,50;40,82	19%		
Avusturya	2,0	20%		
Romanya	0,748	19%		
Finlandiya			26,00	22%
İngiltere			18,08	17,50

Kaynak: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf

Yukarıdaki tablo, AB'de biraya uygulanan vergi oranlarını göstermektedir. AB direktiflerinde, bira ve şarap üreten küçük işletmeler için asgari vergi oranı daha düşük tutulmuştur. AB ülkelerinde İngiltere 20,39 Euro ile 100 litre biraya en çok ÖTV uygulayan ülke konumundadır. Bu ülkeyi 19,87 ile İrlanda takip etmektedir.

Diğer yandan, birliğe yeni katılan ülkelere baktığımızda, vergi oranlarının, eski üyelere kıyasla, asgari orana daha yakın olduğu görülmektedir. Romanya en düşük orana sahip ülke olarak gözükmektedir (Romanya-Bulgaristan). Şarap için asgari vergi oranı sıfır olarak belirlenmiştir. Başka bir ifade ile oranların belirlenmesi üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

Tablo 7: Şarap Üzerinde Birlik Ülkelerinde Uygulanan ÖTV Oranları (100 litre için euro)

Ülkeler	Şarap / Stil ÖTV	KDV (%)	Şarap / sparkling ÖTV	KDV (%)
Belçika	47,0998	21%	161,1308	21%
Bulgaristan	0	20%	0	20%
Çek Cum.	0		95,46	19%
Danimarka	82,30 ila 123,32	25%	123,32 ile 164,33	25%
Almanya	0	19%	136,00	19%
Estonya	66,47	18%	66,47	18%
İspanya	0	16	0	16
Fransa	3,45- 19,60 %		8,53	19,60%
İtalya	0	20%	0	20%
İrlanda	328,09 ile 476,06		656,18	21,50%
Kıbrıs	0	15%	0	15%
Letonya	56,41	21%	56,41	21%
Litvanya	57,34	19%	27,34	19%
Lüksemburg	0	15%	0	15%
Macaristan	0	20%	50,49	20%
Malta	0	18%	0	18%
Hollanda	68,54	19%	233,70	19%
Avusturya	0	20%	0	20%
İngiltere	264,96	15%	339,37	15%
Romanya	0	19%	34,05	19%
Finlandiya	257,0	22%	257,0	22%
İsveç	221,86	25%	221,86	25%

Kaynak: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf

Tablodan görüldüğü gibi, bazı ülkeler İtalya, İspanya ve Kıbrıs gibi şarap üzerine hiç vergi uygulamazken, en yüksek vergide İrlanda başı çekmektedir. Almanya gibi bazı ülkeler de köpüklü köpüksüz ayırımına gitmiştir.

Tablo 8: Saf Alkole Uygulanan Minimum ÖTV Oranı, Hektolitre Başına 550 Euro Olarak Belirlenmiştir (Etil Alkol)

Ülkeler	Standart ÖTV Oranlar (etil)	KDV (%)	Küçük İşletmeler	KDV (%)
Belçika	1752,2354	21%		21%
Bulgaristan	562,43	20%	281,21	20%
Çek Cum.	1081,10	19%	542,57	19%
Danimarka	2010,62	25%		25%
Almanya	1303,0	19%	730,00	19%
Estonya	1291	18%		18%
İspanya	830,25	16	726,54	16
Fransa	1471,75			19,60%
İtalya	800,01	20%		20%
İrlanda	3925,00			21,50%
Kıbrıs	598,01	15%		15%
Letonya	1163,45	21%		21%
Litvanya	1278,96	19%		19%
Lüksemburg	1041,1528	15%		15%
Macaristan	976,62	20%		20%
Malta	1400,00	18%		18%
Hollanda	1504,00	19%		19%
Avusturya	1000,00	20%	540,00	20%
İngiltere	2803,38	15%		15%
Romanya	750,00	19%	475,00	19%
Finlandiya	3580,00	22%		22%
İsveç	5154,93	25%		

Kaynak: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

AB üyesi ülkelerde alkollü içkilere uygulanan ÖTV oranlarını daha iyi irdeleyebilmek için, alkollü içkilerin hammaddesi olan ve saf alkol olarak bilinen etolün ÖTV oranlarının iyi incelenmesi gerekir. Çünkü bu üründeki ÖTV miktarı da hesaplanmaktadır. Örneğin İsveç'te şaraptan litre başına 2 euro ÖTV alınırken, alkol üzerinden ise litre başına 51 euro alınmaktadır. %10 alkol içeren şarabın İsveç'teki ÖTV yükü sadece 2 euro değil, buna ilaveten %10 alkolün içerdiği 5,1 euro da ilave edilecektir. Böylece şarabın ÖTV yükü litre başına 7 euroya çıkmaktadır.

Tablo 9: Ara Ürün Olarak Kullanılan Alkollü Maddelere Uygulanan ÖTV (100 Litre için)

Ülkeler	ÖTV Oranları	KDV(%)
Belçika	99,1575 ile 161,1308 (sparkling)	21%
Bulgaristan	46,01	20%
Çek Cumhuriyeti	95,46	19%
Danimarka	123,32(stil) ila 164,33 (sparkling)	25%
Almanya	153,00(15%-%22 arası vol)	19%
Estonya	142,01	18%
İspanya	55,53	16
Fransa	217,21	
İtalya	68,51	20%
İrlanda	76,06(stil)	
Kıbrıs	45,00	15%
Letonya	98,72	21%
Litvanya	88,04	19%
Lüksemburg	66,9313	15%
Macaristan	77,80	20%
Malta	150,00	18%
Hollanda	119,24 (stil), 233,70 (sparkling)	19%
Avusturya	73,00	20%
İngiltere	353,25	15%
Romanya	51,08	19%
Finlandiya	515,00	22%
İsveç	464,39	25%

Kaynak:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf

Minimum oran olarak 100 litre başına 45 euro belirlenmiştir. Tablodan görüldüğü gibi en düşük vergi oranı 45 euro olarak Kıbrıs'ta vardır. Finlandiya ise 515 euro ile başı çekmektedir. Yine görüldüğü gibi ara ürün olarak değerlendirilen alkole sonlandırılmış alkole uygulanan vergi oranları çok farklıdır.

4.2.1.6. Güncel Tartışmalar

92/84 sayılı direktife göre; Komisyon piyasanın işleyişini, farklı içki türleri arasındaki rekabeti, uygulanan ÖTV oranlarını ve topluluğun hedeflerini hesaba katarak bir rapor yazmak zorundadır. 2004 yılında hazırlanan rapora göre; haksız rekabetin ve kayıt dışılığın önüne geçilebilmesi için topluluk içerisinde alkollü içeceklere uygulanan ÖTV oranlarının uyumlaştırılması gerekmektedir. Ancak asgari vergi oranlarına ilişkin topluluk içerisindeki farklı görüşler ve yeni asgari oranların belirlenmesi için oybirliği gerektiğinden, Komisyon yeni vergi oranları önerisi getirmemektedir. Günümüzde halen Avrupa Parlamentosunda ve Konseyde geniş katılımlı bir tartışma gerçekleştirilmektedir.

Minimum oranlar, ilk uygulanmaya başlandığında bazı ülkelerde yararlı etkileri görülmüştür. Ayrıca 7 üye devlet, oranlarını artırmak zorunda kalmıştır. Ancak 1992 yılından beri minimum oranlar güncellenmemekte ve bunun sonucunda oranlar enflasyon karşısında etkinliğini kaybetmektedir. Minimum oranlar güncellenmedikçe ilgili oranları düzenleyen direktif etkinliğini kaybetmeye mahkûmdur. Tüketim ile uygulanan vergi oranlarına baktığımızda; bira tüketimi oranlar değiştiğinden değişmemiştir. (İngiltere ve İspanya hariç) Şarap üzerinde 7 üye devlet mevzuatında vergi uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, bütünsel olarak şarap tüketimi ile oranlar arasında karşılaştırma yapmak zor gözükmektedir. Köpüklü şaraplarda ise vergi oranları değiştiğinde tüketimin de bundan etkilendiği görülmektedir.

Birlik ülkelerinde biraya uygulanan ÖTV oranlarındaki genel trend yukarı yönlü bir harekettir. Her yıl veya her birkaç yılda bir oranlar yukarı doğru değiştirilmektedir. Ancak Avusturya ve Almanya 30 yıllık bir süreçte sadece bir kere vergi oranlarını değiştirmiştir.

Önemli bir tartışma konusu da milli içkilerin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. AB 1992 yılında Fransa'ya Rom, Yunanistan'a da Uzo için bu içkilerin söz konusu ülkelerin milli içkileri olduğu gerekçesiyle ayrıcalıklı vergi tahakkukuna izin vermiştir. Bu ayrıcalık sayesinde, Fransa Rom'a, Yunanistan da Uzo'ya aynı derecede üretilen içkilere oranla yüzde 50 daha az ÖTV uygulamaktadır. Portekiz de, 2002 yılında belli bölgelerde üretilen içkileri için yüzde 75 daha düşük vergi ödeme izni almıştır.

Avrupa Alkollü İçki Üreticileri Derneği'nin (CEPS) gündeme getirdiği konuyu, İskoç Viski Derneği (Scotch Whisky Association-SWA)'nin yeniden gündeme taşınması üzerine bir açıklama yapan Mey İçki'nin CEO'su Galip Yorgancıoğlu; "Ülkemizde alkollü içki sektöründe Gümrük Birliği uygulamasıyla eş zamanlı olarak Avrupa Birliği (AB) normlarına benzer bir yapı uygulandığını, bu yapının, alkollü içkilerdeki asgari ÖTV oranlarının AB üyesi ülkelerde olduğu gibi litre başına her bir alkol derecesi için belirlendiğini, asgari ÖTV tutarlarının bira için 0.238 YTL, rakı için 35.85 YTL, votka ve cin için 41.42 YTL ve viski için 70.93 YTL, Şarapta ise litre başına 3.28 YTL ÖTV uygulandığını ancak viski için belirlenen ÖTV'de yerli-ithal ürün ayrımı yapılmadığını belirtmiştir".¹⁴¹

4.2.2. Tütün ve Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi

4.2.2.1. Genel Olarak Avrupa Birliği'nde Tütün Politikaları

Tütünün keyif verici olarak kullanılmaya başlanmasından sonra tüketimi hızla artmış, devletler tütünden elde edecekleri geliri fark ederek tütünle ilgili düzenlemeler yapmış, tekeller kurmuş ve vergiler almışlardır. Tütün ve tütün mamullerinin üretim ve ticareti birçok ülkede uzun yıllar boyunca devlet tekeli altında yürütülmüştür. Bu ülkelerin birçoğunda sonraki dönemlerde tekeli kısmen veya tamamen kaldırılmıştır. Bugün dünyanın 128 ülkesinde değişik kalite ve özelliklere sahip tütün tarımı yapılmaktadır. Dünyada tütün üretimi yaklaşık 5,5-6,5 milyon tondur.¹⁴²

¹⁴¹ www.gidasanayii.com/modules.php?name=News&file=3.8.2007

¹⁴² Devlet Denetleme Kurulu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumunun 2003, 2004, 2005 Yılları Eylem ve İşlemlerinin Araştırılıp Denetlenmesi Raporu, Sayı:

Dünya genelinde üretilen tütünün % 63,5'i Virginia tipi tütün, % 13,8'i Burley tipi tütün, % 12,2'si şark tipi tütün, % 3,8'i dark air-cured ve fire-cured tipi tütün, % 6,7'si diğer tip tütünden oluşmaktadır. Dünya'da oriental (şark) tipi tütün üreten ülkeler arasında gerek kalite, gerekse üretim ve ihracat miktarları bakımından Türkiye ilk sıradaki yerini korumaktadır. Türkiye, 2004 yılı itibarıyla dünya şark tipi tütün üretiminin %45'ini, tütün ihracatının %4,86'sını, tütün ithalatının %2,3'ünü ve tütün tüketiminin %1,84'ünü gerçekleştirmiştir.¹⁴³ Tütün üretimi AB'nin toplam tarımsal üretiminin ancak % 0,4'ünü oluşturmaktadır. Son yıllarda tütün üretimi AB içinde ve dünya genelinde gerilemiştir. Dünya üretiminin % 5,4'üne tekabül eden 348.013 ton ile AB, Çin (%38), Brezilya (%9), Hindistan (%8) ve ABD'den (%7) sonra beşinci büyük tütün üreticisidir. AB'nin işlenmiş yaprak tütününün % 75'ini Yunanistan ve İtalya üretmektedir.¹⁴⁴

Tarım ürünlerinde Avrupa Birliği'nin işleyişi ve gelişmesi Ortak Tarım Politikası çerçevesinde sağlanmaya çalışılmaktadır. Ortak Tarım Politikası, 1960 yılında tesis edilmiş olup, bu politikanın temel amacı tarımda üretimi ve verimliliği arttırmak, üreticilere daha iyi bir yaşam seviyesi yaratmak, piyasaları istikrara kavuşturacak arzın devamını sağlamak, tarımsal ürünlerin pazarlanmasını güvence altına alarak, bunların tüketicilere makul fiyatlarla satışını gerçekleştirmektir.

AB'de İtalya, Yunanistan ve İspanya haricinde üretim yapılan ülkelerdeki üretim miktarı oldukça azdır. 2000 yılı itibarıyla 110.000 kadar tütün üreticisi 142.000 hektar alanda 341.000 ton tütün üretmiştir. Bu miktarın %39'u İtalya, %38'i Yunanistan ve %12'si İspanya'da üretilmiştir. Oriental tip tütün üretimi Yunanistan'da yapılmakta olup, bu tipin üretimi yıllar itibarıyla 85.000 ton civarındadır. Oriental tütünler Yunanistan tütün piyasasında ortalama 1.09 ile 2.9 Eur/Kg birim fiyatla satılmaktadır. Aynı tütünlere AB ayrıca 2.5 ile 4.1 Eur/Kg destekleme primi ödemektedir. Sonuç olarak Yunanistan'daki tütün üreticisinin

2006/4, Tarih: 11.04.2006, www.cankaya.gov.tr (Erişim:10.10.2007); Ömeroğlu, Aydın., "Avrupa Birliği'nin Tütün Politikası", www.tutuneksper.org.tr, (Erişim:10.10.2007)

¹⁴³ Devlet Denetleme Kurulu, a.g.r.

¹⁴⁴ Ömeroğlu., a.g.m.

eline, tütün çeşitlerine ve kalitelerine göre ortalama 3.6 ile 6.9 Eur/Kg arası bir fiyat geçmektedir.¹⁴⁵

Avrupa Birliği'nin tütün politikası 727/70 sayılı yönetmelik ile yeni bir aşamaya girmiştir. Çünkü İtalya'nın üyeliği ile birlikte Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) yaprak tütün üretimi artmış ve İtalyan Hükümeti İtalyan tütün sektörünün hak ve çıkarlarını güvence altına almak için diğer üyelerle sıkı bir pazarlık yapmıştır. Pazarlık uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Buna göre; bir yandan İtalyan tütün üreticilerinin çıkarları korunurken, öte yandan Avrupalı tütün işleme ve sigara sanayinin Topluluk dışından kaliteli tütün satın almasının yolu açık bırakılmıştır. Yunanistan 1981'de AET'ye tam üye olunca, AET'nin yaprak tütün üretimi daha da artmıştır. İtalyan hükümeti gibi Yunan hükümeti de Yunan tütün sektörünün hak ve çıkarlarını güvence altına almak için diğer üyelerle sıkı bir pazarlık yapmıştır.

Ortak Tarım Politikası uyarınca kurulmuş olan tütün için Ortak Piyasa Düzeninde 2075/92 ve 2848/98 sayılı yönetmelikler ile köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bunlardan en önemli iki tanesi; tüm zaaflarına rağmen, primi doğrudan üreticiye ödenmeye başlanmış ve tütün üreticilerinin üretici birliklerinde örgütlenmeleri koşulunun getirilmiş olmasıdır.¹⁴⁶ Avrupa Konseyi ve Parlamentosu'nun 5 Haziran 2001 tarihli tütün ürünlerinin üretimi, düzenlenmesi ve satışı ile ilgili hukuksal ve yönetsel mevzuatın uyumlaştırılması hakkındaki 2001/37/AT sayılı mevzuatı ile Komisyon'un 23 Eylül 2003 tarihli tütün ürününü de içeren reform taslağı ve bu taslak temelinde Tarım Bakanları Konseyi'nin 22 Nisan 2004 tarihli tütün ile ilgili reform kararı bağlamında 864/29 Nisan 2004 sayılı Yönetmelik, AB'nin günümüzdeki tütün politikasını oluşturmaktadır.

Topluluk Tütün Fonu kapsamında birleştirilmiş desteklemeden yapılacak kesintiler 2006 yılında %4, 2007'de %5'tir. Tütün tüketiminin zararlı etkilerine

¹⁴⁵ Tütün Eksperleri Derneği, "Avrupa Birliği ve Tütün", www.tutuneksper.org.tr, (Erişim:10.10.2007)

¹⁴⁶ Devlet Denetleme Kurulu, a.g.r.

ilişkin farkındalığın ve bilgi düzeyinin artmasını hedefleyen eylem ve çalışmaların finansmanı amaçlanmaktadır.¹⁴⁷

4.2.2.2. Avrupa Birliği'nde Tütün Mevzuatı

4.2.2.2.1. 95/59/EC Sayılı Direktif

İşlenmiş tütün üzerinde vergilendirmeyi ihtiva etmektedir. İşlenmiş tütün tüketimini etkileyen vergilendirme işlemlerinin uyumsallaştırılmasının 2 aşamada gerçekleşmesini amaçlamaktadır. Komisyonun önerisi ve Konseyin onayı ile 1 aşamadan diğer aşamaya geçiş sağlanacaktır. Eğer üye ülkeler için önemli miktarda gelir kaybına yol açarsa bir aşamadan diğerine geçiş ertelenebilir. Bu direktif sigara, sigarillo, içmelik tütün ve ince kesilmiş tütün için düzenlemeleri ihtiva eder.

Sigara için bu direktifle alınan önlemler:

- Topluluk içinde üretilen ve topluluk dışından ithal edilen sigaralar maksimum perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan, hesaplama tüm vergisel yükler dahil olarak yapılacaktır, orantısal bir özel tüketim vergisine ve spesifik bir vergi yüküne tabi olacaktır.
- Oransal vergi ve spesifik vergi, tüm sigaralar için aynı olacaktır.
- Uyumun son aşamasında perakende satış fiyatlarının dağılımı üreticinin teslim fiyat farklarını yansıtmalıdır.

Bu Direktifle bazı tütün türleri için Almanya'ya geçici olarak uygulamalardan sapma hakkı tanınmıştır.

4.2.2.2.2. 92/79/EEC Sayılı Direktif

92/79 sayılı direktife göre, üye devletlerin sigaralara uygulayacağı minimum tüketim vergisi; ürün başına hesaplanacak spesifik vergi, perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan advalorem vergi ve katma değer vergisinden oluşacaktır.

Bu direktifle,

- Her ürün başına spesifik bir özel tüketim vergisinin konulması,
- Perakende satış fiyatı ile orantılı KDV uygulanması,

¹⁴⁷ Gümüş, Ahmet Hamdi., "AB Tütün Sektöründe Gelişmeler", Sunum, 03.06.2006

sağlanmıştır. Ayrıca İspanya ve Portekiz'e uygulamadan sapma yoluna gidilmesi konusunda hak sağlanmıştır.

4.2.2.2.3. 92/80/EEC Sayılı Direktif

Bu direktif sigara hariç (ince kıyılmış tütün, puro ve sigarillo ve diğer tütün mamulleri) diğer tütün mamulleri hakkında düzenlemeler getirmiştir.

Bu direktife göre yukarıda bahsedilen ürünler üzerindeki ÖTV:

- Ürün başına maksimum perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan advalorem bir vergi,
- Miktar üzerinden hesaplanan spesifik bir vergi,
- Spesifik ve advalorem unsurlar ihtiva eden karma bir vergi şeklinde olabilir.

4.2.2.3. Tütün Ürünlerinin Vergilendirmesinde Güncel Durum

59/79 ve 80 sayılı Direktifler 2002\10 ve 2003\117 sayılı direktiflerle değişikliklere uğramıştır. Yapılan değişikliklerin değerlendirilmesi sonucu tütün ve tütün mamullerinin vergilendirmesinde mevcut düzenleme aşağıdaki gibidir.

Tüm vergiler dahil (KDV hariç) olmak üzere hesaplanan perakende satış fiyatından %57 oranında asgari bir ÖTV uygulanacaktır ve bu oran sigaralar için En Çok Talep Edilen Fiyat Kategorisindeki (EÇTFK) ürünler için 1.000 sigarada 64 Euro'luk vergiden aşağı olmayacaktır. EÇTFK ürünler için 101 Euro vergi koyan ülkeler %57 oranındaki asgari vergilendirmeye uymak zorunda değildir. Maktu ÖTV miktarı, nispi ve maktu ÖTV'nin toplamının %5'inden az %75'inden çok olamaz (95\59 13. madde). 95/59 sayılı direktifin 2. maddesinin 3. bendine göre her yılın 1 Ocak'ta EÇTFK'ye göre asgari ÖTV miktarı belirlenecektir.

Ayrıca 95\59 sayılı Direktifin 16. Maddesinin 2 ve 2a alt bendine göre:

2. ÖTV'nin maktu bileşeni, bu sigaralar üzerine konulan muamele vergisi, maktu ÖTV ve nispi ÖTV'nin toplanmasıyla elde edilen toplam vergi yükü miktarının % 55'inden fazla, % 5'inden az olamaz.

2a. 2. fıkradan ayrı olarak, bir üye ülkede en çok satılan fiyat kategorisindeki sigaraların perakende satış fiyatlarında bir değişiklik olduğunda, toplam vergi yükünün %5'inden daha az veya %55'inden daha yüksek olamaz. Söz konusu üye ülke, “değişikliğin olduğu yılı takip eden ikinci yılın 1 Ocak gününden geç olmayacak şekilde, bu tarihe kadar maktu ÖTV tutarını yeniden düzenlemekten imtina edebilir.” Denilmek suretiyle maktu ÖTV konusu açıklığa kavuşturulmuştur. Aynı direktifin 16. maddesine göre her bir üye devlet sigaralar üzerindeki hesaplanan nispi ÖTV matrahından gümrük vergilerini hariç tutabilme hakkına haiz bulunmaktadır.

Diğer tütün mamulleri için 80 sayılı direktifin 3. maddesine göre: “Her bir kilogram için veya belirli sayıda adet için belirli bir miktar olarak belirlenen genel ÖTV en azından aşağıda yazılı oranlara veya miktarlara eşit olacaktır:

1- Puro ve sigarillolar için: Bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %5'i veya her 1.000 adet ve her bir kilogram için 10 Euro,

2- Sigarayı sarmak için kullanılan ince kıyılmış içmelik tütün için: Bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %30'u veya her bir kilogram için 25 Euro,

3- Diğer içmelik tütünler için: Bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %20'si veya her bir kilogram için 19 Euro” ifadesi kullanılmak suretiyle sigara hariç diğer tütün mamullerinin vergilendirmesine açıklık getirilmiştir.

Tütünde Bahsi Geçen Değişikliklerin Yaratacağı Etkiler:

- Danimarka, Fransa, Ukrayna ve İrlanda hariç diğer AB üyesi ülkelerde fiyatta yükselmeye,
- Tütün tüketiminin önümüzdeki on yılda yüzde 10 azalmasına,
- Tütünden elde edilen gelirden önemli artışa,
- Kaçakçılıkta önemli miktarda azalışa neden olacaktır.

İnce Kıyılmış Tütünde Planlanan Değişiklikler şöyledir:

- Sigaralarda belirtilen Minimum Vergisel Oranların İnce Kıyılmış Sigaralar için de tanımlanması düşünülmektedir.

- Sigarada belirtilen minimum oranların üçte ikisini karşılayan oranların getirilmesi planlanmaktadır.

Sigara ve İnce Kıyılmış Tütün Hariç Diğer Tütün Mamüllerinin Vergilendirilmesinde Planlanan Değişiklikler: 2003 – 2007 yıllarındaki enflasyon göz önünde bulundurularak Puro, Sigarillo ve Pipoluk tütündeki vergi oranlarında artışa gidilmesi planlanmaktadır. Önerilen artış miktarı puro ve sigarillolar için 12 Euro ve pipoluk tütün için 22 Euro'dur.

4.2.2.4. Bazı Üye Ülkelere İlişkin Uygulamalar

4.2.2.4.1. Almanya'da Özel Tüketim Vergisi

Avrupa Birliği'nin kurucu devletlerinden biri olan Almanya, yıllardan beri özel tüketim vergisi alanında çeşitli düzenlemeleri bünyesinde bulundurmıştır. Almanya'da özel tüketim vergisine konu olan ürünler; tütün mamulleri, alkollü içkiler, elektrik ve enerji ürünleridir. Özel Tüketim Vergisi şeklinde vergiler, merkezi (federal) hükümet ve eyaletler tarafından uygulanmıştır. Sigaralardan, sigara başına 6,17 sent alınmakta ve buna ilave olarak perakende satış fiyatına %24,23 vergi uygulanmaktadır. Sigarillo ve purolarda ise, her birim için 1,30 sent ve perakende satış fiyatının %1'i oranında vergi uygulanmaktadır. Diğer içimlik tütünlerde kilogram başına 10,70 euro ve buna ek olarak, perakende satış fiyatının %13,5'i oranında vergi uygulanmaktadır. İnce kesim tütünlere, kilogram başına 21,40 euro ve buna ilave olarak perakende satış tutarının %18,23'ü oranında vergi uygulanmaktadır.

4.2.2.4.2. Letonya'da Özel Tüketim Vergisi

2004 yılında Avrupa Birliği'ne üye olan Letonya, 1997-2000 yılları arasında AB ÖTV Müktesebatı uyumlaştırma çalışmalarına başlamıştır.¹⁴⁸ ÖTV alanında, en önemli değişiklik "oranlar"da gerçekleşmiştir. Letonya'nın AB'ye tam üyeliğinden önce, ÖTV oranları AB direktiflerinde belirtilen minimum oranlardan oldukça düşüktü. Letonya'nın ekonomik durumu da göz önüne alınarak, oranlarda düzenleme yapması için Letonya'ya AB tarafından bir geçiş dönemi tanındı. Tütün ürünlerine

¹⁴⁸http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_reports/

uygulanan ÖTV 1 Ocak 2003'ten itibaren AB Direktiflerinin öngördüğü şekilde birleşik oran (sabit oran ve advalorem) şeklinde uygulanmaktadır. Sigaralara uygulanan ÖTV oranı artırılarak AB'de uygulanan minimum oran seviyesine çıkarılacaktır (Çok satılan sigaraların fiyatının %57'si ve 1000 sigara başına 64 euro'dan az olmaması gerekmektedir).

4.2.2.5. ÖTV'nin Üye Ülkelerdeki Tütün Tüketimine Etkileri

Avrupa Birliği Komisyonu'nun Avrupa Konseyi için hazırladığı ve 4 yılda bir yayınlanan ÖTV hakkındaki raporun hazırlık çalışması olarak 2002- 2004 yıllarını kapsayan veri değerlendirme çalışmasına göre:¹⁴⁹

- EU-25 bölgesi içinde tüketilen sigara miktarı %10 azalmış. Ancak bu azalış sigaradan başka tütün mamullerine kayma şeklinde gerçekleşmiştir.
- 2002 -2004 yılları arasında sigara kaçakçılığı bir önceki döneme göre yüzde 5 artarak yüzde 13'e çıkmıştır.
- İnce kesilmiş tütün mamullerinde, sigaradaki fiyat artışına bağlı olarak, yüzde 20'lik bir artış gerçekleşmiştir. Bu nedenle ince kesilmiş tütün mamullerinin sigaradaki vergilendirmenin en az 3'te 2'si şeklinde vergi oranını sağlayacak artış gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- Pek çok üye ülkede ucuz sigara tüketiminde sıçrama yaşanmıştır. Bunun giderilmesi amacıyla minimum özel tüketim vergisi ve (daha karışık) spesifik vergilendirmeyi içeren kombine sistem getirilmesi gerekmektedir.
- Sigaraların vergi öncesi fiyatlarında %28,61 oranında düşüş gerçekleşmiştir. Ancak ilginç olan üye ülkelerin vergi öncesi sigara fiyatlarında 5 kata yakın farklılıklar bulunabilmektedir.
- 10 yeni üye ülkede sigara tüketimi %7 azalmış ancak sigaradan toplam gelir %17 artmıştır. Bu durum, yeni üye ülkelerde üyelik

¹⁴⁹http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/summary_en.pdf

sonrası minimum vergi düzenlemeleri nedeniyle, sigaralardan alınan verginin ortalama %23 artması sonucu ortaya çıkmıştır.

Komisyona COM/460 sayılı raporuna göre Sigara ve İnce Kıyılmış Tütün tüketimini gösteren tablolar aşağıdadır:

Tablo 10: 2002 – 2006 Yıllarında Tüketim İçin Piyasaya Sürülen Sigara Miktarı (1.000 ad.)

EU-27	2002	2003	2004	2005	2006	02/06
AU	15.358.733	15.062.233	14.463.704	13.280.238	13.883.290	-10%
BE	14.314.440	14.286.561	13.634.112	13.384.484	13.705.663	-4%
CY	2.017.325	1.985.432	1.655.603	1.921.873	1.888.343	-6%
CZ	19.096.775	25.613.577	22.459.838	26.231.340	28.262.528	48%
DK	7.156.722	7.872.682	8.177.705	7.762.472	8.215.985	15%
EE	2.294.900	2.239.173	2.189.850	2.421.679	2.277.728	-1%
FI	4.923.954	4.798.725	4.929.521	5.078.000	4.986.000	1%
FR	80.529.400	69.647.800	54.924.400	54.810.412	55.772.177	-31%
DE	145.152.720	132.603.170	111.716.210	95.826.690	93.465.500	-36%
EL	31.987.518	32.369.492	35.185.190	34.408.444	33.383.128	4%
HU	18.319.609	19.435.456	13.853.849	14.184.287	15.810.596	-14%
IE	7.015.555	6.294.855	5.330.593	5.419.638	5.857.276	-17%
IT	105.215.836	101.581.626	98.846.737	92.822.302	93.807.356	-11%
LV	3.787.340	3.994.500	5.062.364	4.197.236	4.753.872	26%
LT	4.979.270	3.666.203	2.957.084	3.721.841	5.216.700	5%
LU	5.780.790	5.610.803	6.374.169	5.309.000	4.745.000	-18%
MT	596.247	576.900	565.376	589.151	578.686	-3%
NL	17.024.215	17.080.472	14.999.591	13.654.000	13.963.000	-18%
PL	82.047.368	80.244.262	75.283.084	87.553.826	79.769.525	-3%
PT	17.924.867	19.623.143	18.069.016	17.134.790	18.963.003	6%
SK	4.989.533	2.997.609	4.564.499	9.410.743	4.786.986	-4%
SI	4.794.979	4.611.836	4.487.482	4.556.764	4.487.482	3%
ES	90.615.611	92.333.287	93.261.002	92.699.536	91.834.325	1%
SE	7.656.792	7.482.187	7.281.953	6.859.511	7.674.016	0%
UK	56.088.000	53.952.287	52.620.073	50.503.000	49.011.000	-13%
BG	22.612.855	26.245.083	23.043.814	20.596.677	14.836.821	-34%

RO	Na	Na	Na	36.490.906	32.452.729	-11%
Topl EU15	606.745.153	580.599.323	539.813.976	508.952.517	509.266.719	-16%
Topl EU12	165.536.201	171.610.031	156.122.843	175.385.417	163.129.227	-1%
Topl EU 27	772.281.353	752.209.353	695.936.819	684.337.934	672.395.947	-13%

Kaynak:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf

Tablo 11: 2002 – 2006 Yıllarında Tüketim İçin Piyasaya Sürülen İnce Kıyılmış Tütün Miktarı (Kg.)

EU-27	2002	2003	2004	2005	2006	2002-06
AU	259.000	272.000	22.900	396.000	422.900	63%
BE	8.417.000	8.327.000	8.429.000	8.180.707	9.425.583	12%
CY	62.000	97.000	152.000	170.518	192.799	211%
CZ*	629.400	650.400	190.300	423.300	481.957	-23%
DK	902.200	855.200	675.300	577.000	552.000	-39%
EE	8.000	8.000	10.000	12.680	10.680	34%
FI	949.000	931.000	880.000	883.000	796.000	-16%
FR	5.720.900	5.980.000	6.969.500	7.008.800	7.107.073	24%
DE**	14.441.300	14.834.100	15.400.000	14.700.900	18.747.400	30%
EL	800.700	819.000	964.000	1.038.884	1.247.809	56%
HU	757.701	1.159.668	1.027.501	895.180	739.374	-2%
IE	135.568	111.904	112.320	95.972	107.264	-21%
IT	285.520	324.510	463.255	593.460	677.589	137%
LV	6.700	7.500	8.200	14.000	18.500	176%
LT	Na	57.151	14.306	11.500	12.718	Na
LU	3.194.000	2.983.000	3.006.000	2.970.423	2.845.418	-11%
MT	19.060	19.850	27.170	30.850	27.290	43%
NL	13.130.839	12.943.061	12.087.666	10.970.000	10.811.000	-18%
PL	1.060.000	1.727.000	2.583.000	828.000	496.000	-53%
PT	302.830	287.370	326.450	391.470	358.480	18%
SK	33.527	19.837	24.000	24.000	26.000	-22%
SI	30.445	28.392	26.642	16.040	19.120	-37%
ES	1.275.416	1.785.347	2.254.601	2.684.910	2.684.910	105%
SE	886.000	825.000	909.000	966.000	825.000	-10%

UK	2.864.039	2.893.447	3.052.281	3.189.180	3.453.780	21%
BG	500	700	1.300	2.000	8.300	1560%
RO	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Topl EU 15	53.564.312	54.171.938	55.827.374	54.646.706	59.964.956	12%
Topl EU 12	2.607.333	3.718.347	4.050.113	2.405.568	2020020	-23%
Topl EU27	56.171.645	57.890.285	59.877.486	57.052.274	61.984.976	10%

Kaynak: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf

Tablolardan da anlaşılacağı üzere 2002 – 2006 yılları arasında Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde sigara tüketiminde önemli miktarda bir düşüş yaşanmıştır. Sigara tüketiminde 2006 yılı 2002 yılı ile kıyaslandığında %13 oranında bir azalma olmuştur. Birliğin en zengin ülkeleri arasında olan Fransa'daki %36'lık ve Danimarka'daki %31'lik azalma diğer ilginç noktadır.

Ancak öteki taraftan ince kıyılmış tütün tüketiminde ise yaklaşık %10'luk bir artış gerçekleşmiştir. Bu da tütün ürünlerindeki mevcut yapının tütün mamulleri tüketimini azaltmadığı, sadece tütün ürünlerinin tüketimleri arasında yavaş geçişler yaşattığını göstermektedir.

Tablo 12: Tütün Mamullerinin Avrupa Birliği'nde Vergilendirilmesini Gösteren 2010 Yılı İstatistikleri: Sigaralar için 1 Ocak 2010 Durumu

"TIRSP" (Perakende Satış Fiyatı, tüm Vergiler dahil)	Spesifik ÖTV (1000 adet için)				Advalorem ÖTV	KDV %	Advalorem + KDV	Toplam Vergi	Her 1000 Sigara İçin Güncel MPCC			95/59 sayılı Direktif'in a6(5)'inci Maddesine göre her 1000 sigarada için alınan minimum ÖTV	Minimum ÖTV'nin Tüm Vergiler dahil olarak Hesaplanan Perakende Satış Fiyatına Oranı
	Milli Para	EURO	TIRSP'a yüzdesi	Tüm Vergiler İçindeki Oranı	(TIRSP'a göre Oran)	(TIRSP'a göre Oran)	(TIRSP'a göre Oran)	(TIRSP'a göre Oran)	Milli Para	EUR	EUR		
MS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
BE		15,9295	6,58%	8,62%	52,41%	17,36%	69,77%	76,34%		242,11	142,81	124,79	58,99%
*BG	101,00	51,64	49,03%	55,28%	23,00%	16,67%	39,67%	88,70%	206,00	105,33	75,87	75,67	72,03%
CZ	1070,00	42,09	36,27%	44,81%	28,00%	16,67%	44,67%	80,94%	2950,00	116,05	74,58	79,07	64,27%
DK	629,80	84,59	34,04%	45,49%	20,80%	20,00%	40,80%	74,84%	1850,00	248,49	136,28	123,10	54,84%
DE		82,70	35,15%	46,39%	24,66%	15,97%	40,63%	75,77%		235,29	140,72	* 140,70	59,81%
EE	525,00	33,55	32,91%	39,85%	33,00%	16,67%	49,67%	82,57%	1595,50	101,97	67,20	64,00	65,91%
EL		9,4764	5,92%	7,50%	57,07725%	15,97%	73,04%	78,97%		160,00	100,80	75,60	63%
*ES		10,2	6,80%	8,76%	57,00%	13,79%	70,79%	77,59%		150,00	95,70	91,30	63,80%
FR		16,8810	6,03%	7,50%	57,97%	16,39%	74,36%	80,39%		280,00	179,20	164,00	64,00%

*IE		183,42	43,16%	54,79%	18,25%	17,36%	35,61%	78,77%		425,00	260,98		61,41%
*IT		6,95	3,76%	5,00%	54,74%	16,67%	71,41%	75,17%		185,00	108,23	108,23	58,50%
CY		20,50	14,54%	20,17%	44,50%	13,04%	57,54%	72,08%		141,00	83,25	83,25	59,04%
*LV	22,50	31,77	29,61%	36,34%	34,50%	17,36%	51,86%	81,46%	**76,00	**107,30	68,78	67,77	64,11%
LT	132,00	38,23	34,74%	45,06%	25,00%	17,36%	42,36%	77,09%	380,00	110,06	65,74		59,74%
*LU		16,8914	9,18%	13,10%	47,84%	13,04%	60,88%	70,06%		184,00	104,92	96,52	57,02%
HU	9350,00	34,60	30,63%	38,81%	28,30%	20,00%	48,30%	78,93%	30526,32	112,95	66,56	64,12	58,93%
*MT		22,00	11,00%	14,43%	50,00%	15,25%	65,25%	76,25%		200,00	122,00	117,00	61,00%
NL		88,33	36,48%	50,00%	20,52%	15,97%	36,49%	72,97%		242,11	138,00	138,00	57,00%
AT		26,69	13,35%	18,28%	43,00%	16,67%	59,67%	73,02%		200,00	112,69	*101,42	56,35%
PL	146,83	34,59	36,94%	42,76%	31,41%	18,03%	49,44%	86,38%	397,50	93,64	64,00	64,00	68,35%
*PT		65,65	37,51%	48,61%	23,00%	16,67%	39,67%	77,18%		175,00	105,90	105,90	60,51%
RO	207,04	48,50	41,83%	52,42%	22,00%	15,97%	37,97%	79,79%	495,00	115,96	74,01	67,34	63,83%
SI		17,7167	15,08%	20,00%	43,6454%	16,67%	60,31%	75,39%		117,50	69,00	69,00	58,72%
*SK		52,44	50,07%	55,61%	24,00%	15,97%	39,97%	90,03%		104,74	77,58	81,32	74,07%
FI		17,50	7,95%	10,20%	52,00%	18,03%	70,03%	77,99%		220,00	131,90	129,00	59,95%
SE	310,00	30,42	12,40%	17,32%	39,20%	20,00%	59,20%	71,60%	2500,00	245,36	126,61	126,61	51,60%
*UK	114,31	125,50	39,08%	50,12%	24,00%	14,89%	38,89%	77,97%	292,50	321,13	202,57		63,08%

Kaynak: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf

Tablo 13: Puro ve Sigarillolar İçin 01.01.2010 Tarihli Güncel Vergilendirme

"TIRSP" (Tüm Vergiler dahil olarak Perakende Satış Fiyatı)	Spesifik ÖTV		Advalorem ÖTV'nin TIRSP'a Oranı	KDV'nin TIRSP'a Oranı	Advalorem ÖTV ve KDV'nin Toplamı'nın TIRSP'a Oranı	Minimum vergi (92/80 sayılı direktife göre) Euro/kg veya 1000 adet üzerinden hesaplanan
	(Milli Para Birimi)	Euro				
BE		0	10,00%	17,36%	27,36%	61,60
BG	270,00	138,05		16,67%	16,67%	
CZ	1150,00	45,24	0%	16,67%	16,67%	
DK	198,00	26,54	10,00%	20,00%	30,00%	
DE		14,00	1,47%	15,97%	17,44%	
EE	2500,00	159,78	N/A	16,67%	16,67%	
EL		0	30,00%	15,97%	45,97%	
*ES		0	14,50%	13,79%	28,29%	
FR		0	27,57%	16,39%	43,96%	89,00
IE		261,066	0,00%	17,36%	17,36%	
IT		0	23,00%	16,67%	39,67%	
CY		68,34	0%	15,00%	N/A	
LV	11,00	15,53	N/A	17,36%	N/A	
LT	38,00	11,01		17,36%	17,36%	
*LU		0	10,00%	13,04%	23,04%	
HU			28,50%	20,00%	48,50%	
MT		16,25		15,25%	15,25%	
NL		0	5,00%	15,97%	20,97%	

AT		0	13,00%	16,67%	29,67%	32,70
PL	235,00	55,36	0%	18,03%	18,03%	
PT		0	12,25%	16,67%	28,92%	
RO	273,20	64,00	0%	15,97%	15,97%	
SI		0	5,00%	16,67%	21,67%	
SK		69,70		15,97%	15,97%	
FI		0	25,00%	18,03%	43,03%	
SE	1120,00*	109,92	0%	20,00%	20,00%	
UK	173,13	190,08	0%	14,89%	14,89%	

Kaynak: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf

Tablo 14: Diğer Tütün Mamulleri İçin 01.01.2010 Tarihli Güncel Vergilendirme

"TIRSP" (Perakende Satış Fiyatı, tüm Vergiler dahil,)	Spesifik ÖTV		Advalorem ÖTV'nin TIRSP'a Oranı	KDV'nin TIRSP'a Oranı	Advalorem ÖTV ve KDV'nin Toplamı'nın TIRSP'a Oranı	92/80 sayılı Direktifin 3.1 Maddesine göre Kg. Başına Euro cinsinden Minimum Vergilendirme
	(Milli Para Birimi)	Euro				
BE		7,9610	31,50%	17,36%	48,86%	41,39
BG	100,00	51,13		16,67%	16,67%	
CZ	1340,00	52,71	0%	16,67%	16,67%	
DK	522,50	70,18	0%	20,00%	20,00%	
DE		15,66	13,13%	15,97%	29,10%	
EE	501,00	32,02	N/A	16,67%	16,67%	
EL		0	65,00%	15,97%	80,97%	
*ES		0	26,00%	13,79%	39,79%	
FR		0	52,42%	16,39%	68,81%	60,00
IE		181,117	0%	17,36%	17,36%	
*IT		0	24,78%	16,67%	41,45%	
CY		34,17	0%	15,00%	N/A	
LV	23,00	32,47	N/A	17,36%	N/A	
LT	111,00	32,15		17,36%	17,36%	
*LU		4,00	31,50%	13,04%	44,54%	38,89
HU			32,50%	20,00%	52,50%	26,94
MT		72,50		15,25%	15,25%	
NL		38,17	17,00%	15,97%	32,97%	57,85
AT		0	34,00%	16,67%	50,67%	
PL	95,00	22,38	31,41%	18,03%	49,44%	
PT		0	41,45%	16,67%	58,12%	
RO	345,77	81,00	0%	15,97%	15,97%	
SI		22,00	0%	16,67%	16,67%	
SK		64,06		15,97%	15,97%	
FI		8,50	48,00%	18,03%	66,03%	
SE	1560,00	153,11	0,00%	20,00%	20,00%	
UK	76,12	83,57	0,00%	14,89%	14,89%	

Kaynak:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf

Tablo 15: İnce Kıyılmış Tütün İçin 01.01.2010 Tarihli Güncel Vergilendirme

"TIRSP" (Perakende Satış Fiatı,tüm Vergiler dahil)	Spesifik ÖTV		Advalorem ÖTV'nin TIRSP'a Oranı	KDV'nin TIRSP'a Oranı	Advalorem ÖTV ve KDV'nin Toplamı'nın TIRSP'a Oranı	92/80 sayılı Direktifin 3.1 Maddesine göre Kg. Başına Euro cinsinden Minimum Vergilendirme
	(Milli Para Birimi)	Euro				
BE		7,9610	31,50%	17,36%	48,86%	41,39
BG	100,00	51,13		16,67%	16,67%	
CZ	1340,00	52,71	0%	16,67%	16,67%	
DK	572,50	76,90	0%	20,00%	20,00%	
DE		34,06	18,57%	15,97%	34,54%	53,28
EE	501,00	32,02	N/A	16,67%	16,67%	
EL		0	65,00%	15,97%	80,97%	
*ES		6	41,50%	13,79%	55,29%	50,00
FR		0	58,57%	16,39%	74,96%	97,00
IE		220,301	0%	17,36%	17,36%	
*IT		0	56,00%	16,67%	72,67%	
CY		34,17	0%	15,00%	N/A	
LV	23,00	32,47	N/A	17,36%	N/A	
LT	111,00	32,15		17,36%	17,36%	
*LU		4	31,50%	13,04%	44,54%	38,89
HU			52,00%	20,00%	72,50%	26,94
MT		72,50		15,25%	15,25%	
NL		38,17	17,00%	15,97%	32,97%	57,85
AT		0	47,00%	16,67%	63,67%	
PL	95,00	22,38	31,41%	18,03%	49,44%	
PT		0	47,08%	16,67%	63,75%	
RO	345,77	81,00	0%	15,97%	15,97%	
SI		35,00	0%	16,67%	16,67%	
SK		64,06		15,97%	15,97%	
FI		8,50	52,00%	18,03%	70,03%	60,00
SE	1560,00	153,11	0%	20,00%	20,00%	
UK	124,45	136,63	0%	14,89%	14,89%	

Kaynak:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf

4.2.3. Enerji Ürünlerinin Vergilendirilmesi

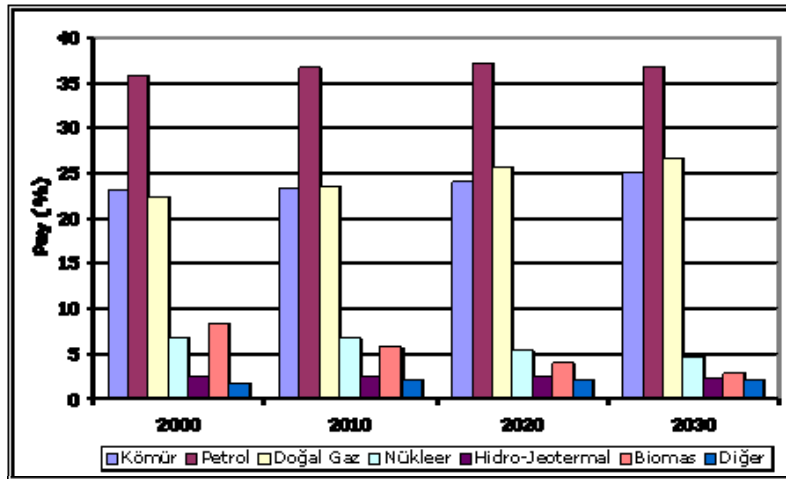
4.2.3.1. Avrupa Birliği'nin Enerji Politikası

Avrupa Birliği, dünya üzerinde enerji tüketiminin en fazla olduğu bölgelerden birini teşkil etmekle birlikte, enerji kaynakları açısından yeterli imkânlarla sahip

bulunmamaktadır. Bu bağlamda, AB'nin enerji açısından ithalata bağımlılığında, son genişleme sonucunda üye sayısının 27 olmasıyla birlikte daha belirgin bir artış gözlemlenmektedir. Bu durum enerji arzı güvenliği açısından AB için yeni açılımları ve yaklaşımları zorunlu hale getirmektedir. AB'nin politika seçenekleri arasında çoklu boru hatları politikasının uygulanması, böylece enerji ithalatında kaynak çeşitliliğinin oluşturulması öne çıkan konular arasında yer almaktadır. Enerjide kaynak çeşitlendirilmesi konusunda, Türkiye'nin AB'ye üyeliğinin önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.¹⁵⁰

Avrupa Komisyonu Enerji ve Taşımacılık Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan, enerji alanında 2000-2030 dönemine ait tahminlerin ortaya konulduğu çalışmadaki veriler esas alınarak çizilen şeklin incelenmesinden de görüleceği üzere, dünya üzerinde enerji tüketimi içerisinde petrol, doğal gaz ve kömürün paylarını korumaya devam ettiği anlaşılmaktadır. Nitekim bu bulgular enerji ile ilgili araştırma faaliyetlerini yürüten birçok kurumun öngörleriyle de örtüşmektedir.¹⁵¹

Şekil 1: Dünya Enerji Tüketiminin Dağılımı: 2000-2030 (Milyon tpe)



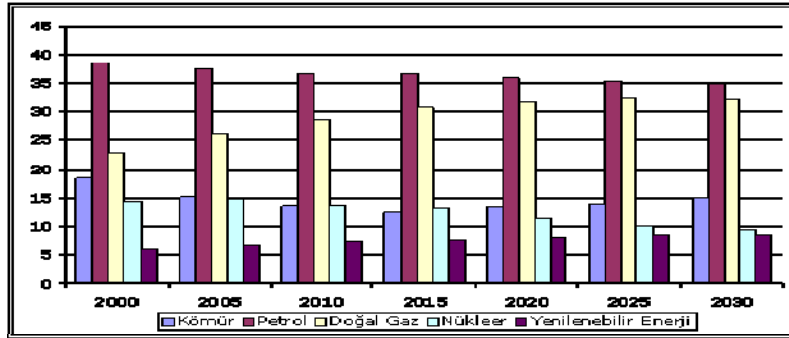
Kaynak: EC, European Energy and Transport: Trends to 2030, s.111.

¹⁵⁰ Avrupa Birliği enerji politikaları için bkz. İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Enerji Politikaları", <http://www.ikv.org.tr/pdfs/5b42999e.pdf>

¹⁵¹ European Commission,, European Energy and Transport: Trends to 2030, s.111.

Söz konusu çalışmadaki temel senaryoya göre AB'nin 2005 yılında enerji tüketiminin 1.727,4 milyon ton petrol eşdeğeri (tpe) düzeyinde olacağı öngörülmektedir. Şekil 2'de sunulan veriler çerçevesinde, toplam enerji tüketiminin %37,4'ü petrol, %26,1'i doğal gaz, %15,1'i kömür, %14,7'si nükleer enerji ve %6,5'i ise yenilenebilir enerji kaynakları ile karşılanmaktadır. Bir başka ifadeyle, AB'nin enerji tüketiminin yaklaşık 2/3'ünü petrol ve doğal gaz oluşturmaktadır.¹⁵²

Şekil 2: AB Enerji Tüketiminin Dağılımı: 2000-2030 (%)



Kaynak: EC, European Energy and Transport: Trends to 2030, s.150.

Söz konusu senaryoya göre, AB'nin 2005 yılında 1.727,4 milyon tpe enerji tüketimi gerçekleştireceği göz önüne alındığında, 2010-2020 döneminde ortaya çıkacak enerji ihtiyacının sırasıyla %3,5 ve %9,7 daha fazla olacağı tahmin edilmektedir. Enerji ihtiyacındaki bu artışın yanı sıra, özellikle tüketilen enerjinin hangi kaynaklardan karşılandığı da önem taşımaktadır. Mezkûr senaryoda belirtildiği üzere, toplam enerji tüketimi içinde 2030 yılına kadar doğal gazın ve yenilenebilir enerji türlerinin payının artacağı, katı yakıtların (örneğin kömür) ve nükleer enerjinin katkısının ise azalacağı görülmektedir. AB ve dünya kamuoyunun gelecekte önemini artacağını bekledikleri yenilenebilir kaynakların (örneğin güneş enerjisi) katkısı ancak % 6,2 olabilecektir.¹⁵³

¹⁵² European Commission,, European Energy and Transport: Trends to 2030, s.111.

¹⁵³ European Commission,, European Energy and Transport: Trends to 2030, s.111.

Tablo 16: AB-25 İthalât Bağımlık Oranları (%)

	2000	2010	2020	2030
Katı Yakıtlar	30.1	37.4	50.8	65.7
Sıvı Yakıtlar	76.5	81.4	86.1	88.5
Doğal Gaz	49.5	61.4	75.3	81.4
Toplam	47.1	53.3	62.1	67.5

Kaynak: EC, European Energy and Transport: Trends to 2030.

Bu bağlamda, AB'ye 2004 yılında katılmış ülkeler de dikkate alındığında, AB'nin gelecekte enerji ihtiyacının artacağı beklenmektedir. Yeni üyelerin enerji tüketimlerinin katı yakıtlar dışında AB ile benzerlik gösterdiği bilinmektedir. Ancak, bu 10 ülke, özellikle petrol ve doğal gaz itibariyle 15 üyeli AB'den daha fazla dışa bağımlı durumdadırlar. Bu veriler çerçevesinde, AB'nin genişlemesinin enerji alanında dışa bağımlılığı artırdığını söylemek mümkündür. AB'de giderek artan çevre kaygıları nedeniyle, ekonomik ve teknik ömrünü tamamlamaya yüz tutmuş nükleer santrallerin devre dışı bırakılması ve elektrik üretiminde doğal gaz kullanımının teşvik edilmesi de AB'nin enerji açısından dışa bağımlılığını artıran faktörler arasında bulunmaktadır. Ayrıca, Kuzey Denizi'ndeki petrol ve doğal gaz kaynaklarının tükenme eğilimine girmesi, sosyal güvenlik ve işçilik maliyetleri nedeniyle kömür üretiminin düşmesi gibi nedenlerle AB gelecekte fosil yakıt ithalâtını de artırmak zorunda kalacaktır. AB'nin doğal gaza bağımlılığının artması, doğal gaz rezervlerinin yoğun olarak bulunduğu ve rekabete açık olmayan pazarlara sahip olan ülkelere (Rusya, İran, Cezayir) bağımlı kalması sonucunu yaratmaktadır. Bu durum ise AB için enerji arzı güvenliği riskini ortaya çıkaracaktır.¹⁵⁴

AB ülkeleri, enerjinin arz güvenliği riskini en aza indirebilmek amacıyla yıllık doğal gaz tüketimlerinin %20'si kadar bir miktarı depolama imkanı oluşturmuşlardır. Bu bağlamda, AB ülkelerinin üyesi olduğu Uluslararası Enerji Ajansı petrol alanında da depolama kabiliyeti oluşturulmasını savunmaktadır. ABD bu kapsamda stratejik petrol rezervleri adı verilen rezervler (500 - 550 milyon varil)

¹⁵⁴ Tonus, Özgür., "Genişleyen Avrupa Birliği'nin Enerji Politikaları Ve Türkiye", paribus.tr.googlepages.com/tonus.doc; European Commission,, European Energy and Transport: Trends to 2030, s.111.

ile yaklaşık 90 günlük petrol ihtiyacını yer altında depolamaktadır. AB de benzer bir politikayı hayata geçirmek için çaba harcamaktadır.¹⁵⁵

Riskin azaltılmasında bir diğer önemli husus da arz kaynaklarının çeşitlendirilmesidir. AB, kaynak çeşitlendirilmesi hedefi çerçevesinde “çoklu boru hatları politikası” yanında, doğal gazı sıvılaştırılmış [Liquified Natural Gas (LNG) - Sıvılaştırılmış Doğal Gaz] olarak almak amacıyla terminaller projelendirmeye ve inşa etmeye yönelmiş bulunmaktadır.

AB enerji kaynakları açısından fakir olmamakla birlikte, kendi kendine yeterli de değildir. 1991 yılında yaşanan Körfez Savaşı gibi bazı dış şoklar, AB'nin nispeten küçük çaplı ve kısa süreli enerji krizlerine karşı dayanabildiğini göstermiştir. Buna karşın, 1970'lerde ardı ardına yaşanan petrol krizleri gibi uzun süreli istikrarsızlıklara karşı AB'nin çok uzun süre direnç göstermesi mümkün görülmemektedir. Birlik, petrol ithalatının önemli bir kısmını AB üyesi olmayan Norveç'ten karşılamaktadır. Bununla birlikte, bu ülkenin mevcut rezervlerinin sınırlı olması nedeniyle AB'nin petrol ithalatında ikinci sırada yer alan Rusya ile enerji alanında sürmekte olan iş birliğine büyük önem verilmektedir. AB'nin, Orta Doğu ülkelerinden yaptığı ithalatın toplam içindeki payı ise 1/3'ü geçmemektedir. Bu ağırlığın gelecekte daha da artması muhtemel görülmektedir.¹⁵⁶

4.2.3.2. Enerji Politikasının Tarihsel Gelişimi

Avrupa Birliği'nin enerji politikası, kömür konusunda Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nu (AKÇT) kuran Paris Antlaşması'na, nükleer enerji konusunda ise EURATOM Antlaşması'na dayanmaktadır. AET'yi kuran Roma Antlaşması'nda da düzenlemelere gidilmiş olmasına rağmen, diğer alanlara ait herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu yüzden, Nisan 1974 tarihli Konsey kararına kadar, Topluluğun enerji politikası tam anlamıyla oluşturulamamıştır. 1973 tarihli OPEC krizi nedeniyle

¹⁵⁵ Tonus, Özgür., a.g.m., s.111.

¹⁵⁶ Tonus, Özgür., a.g.m., s.113.

Topluluk, petrole olan bağımlılığını azaltmak için, enerji konusunda yeni kaynaklara yönelme kararı alarak, nükleer santrallerin yapımına başlamıştır.¹⁵⁷

Üye ülkelerin enerji sektöründe kendilerine yeterli hale gelmelerini hedefleyen Eylül 1986 tarihli Konsey kararı ve 1988 tarihinde Komisyon'un hazırlamış olduğu Enerji İç Pazarı oluşturulmasına dair rapor, enerji alanında daha liberal bir politika izlenmesine yol açmıştır. Öte yandan, 1991 yılında Lahey'de Avrupa Enerji Şartı imzalanmıştır. Şarta AB'nin yanı sıra, 46 ülke taraftır. Şartın başlıca hedefleri; enerji arzı güvenliğini artırmak, enerji üretimi, taşınması, dağıtım ve kullanım verimliliğini en üst düzeye çıkarmak ve çevre sorunlarını en aza indirmektir. Bu hedeflere ulaşmak amacıyla, 1998 yılında Enerji Şartı ve Enerji Verimliliği Protokolü yürürlüğe girmiştir. Tek Pazar'ın kurulması sonrasında ise, enerji alanında ortaya çıkan sorunların giderilmesi amacıyla enerji sektörünün de Tek Pazar'a dahil edilmesine karar verilerek, bu konudaki çalışmalara hız verilmiştir. 1995 yılında kabul edilen ve AB enerji iç pazarı için genel ilkeleri ve amaçları ortaya koyan "Avrupa Birliği için Bir Enerji Politikası" başlıklı Beyaz Kitap'ta, enerji arzının güvenliği, çevrenin korunması ve genel rekabet gücü üzerinde durulmuştur.¹⁵⁸

Diğer taraftan AB, 1997 yılında imzalanan Amsterdam Antlaşması ile sürdürülebilir büyüme hedefini ortaya koymuştur. Ekonomik, toplumsal ve kültürel anlamda gelişmenin sağlanması ve refahın korunması amacına yönelik sürdürülebilir büyüme yaklaşımının önemli destek unsurlarından birisini de enerji politikaları oluşturmaktadır. Bu çerçevede, AB sürdürülebilir büyümeyi gerçekleştirmek için aşağıda özetlenen üç temel politikayı belirlemiştir:

- Enerji arzının güvenliği,
- Rekabetçi enerji sistemi,
- Çevrenin korunması.

¹⁵⁷ İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Enerji Politikaları", <http://www.ikv.org.tr/pdfs/5b42999e.pdf>;

¹⁵⁸ Türk Asya Stratejik Araştırma Merkezi, "Avrupa Birliği Dış Politikasında Enerji", <http://www.tasam.org/index.php?altid=499>

Yukarıda belirtilen amaçlar çerçevesinde, 1998 yılından sonra AB Komisyonu “Ortak Analiz Projesi”ni (The Shared Analysis Project - 1999) hayata geçirmiştir. Projenin alt konu başlıkları arasında dünya enerji talebinin geleceği, elektrik ve doğal gaz piyasalarının liberalleştirilmesi, çevrenin korunması alanında yeni standartlar belirleyen KYOTO Protokolü’ne uyum sağlanması ve enerji üretim/tüketiminde verimliliğin artırılması amaçları vurgulanmıştır.¹⁵⁹

AB’de enerji arzının güvenliğini konu alan ve 2000 yılının Kasım ayında hazırlanan Yeşil Kitap çerçevesinde ise Avrupa sanayisinin daha rekabetçi hale gelmesi ve çevreye zarar veren sera etkili gaz emisyonlarının azaltılması konuları büyük önem kazanmıştır. Söz konusu yaklaşım kapsamında, elektrik ve doğalgaz alanında enerji kaynaklarının serbestleştirilmesine yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Bu bağlamda, 2002 yılının Mart ayında Barselona’da gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirvesi’nde, elektrik ve doğalgaz alanlarında serbestleştirilmenin işyerleri için 2005 yılına kadar tamamlanması yönünde karar alınmıştır. Bu gelişmeler sonrasında, 25 Kasım 2002 tarihinde gerçekleştirilen Enerji Konseyi toplantısında, Fransa ve Almanya’nın da onayı alınarak enerji piyasasının rekabete açılması konusunda karar verilmiştir. Bu çerçevede, elektrik ve gaz piyasalarının işyerleri için 1 Temmuz 2004’te, tüm tüketiciler için ise 1 Temmuz 2007 tarihinde rekabete açılmasına onay verilmiştir.¹⁶⁰

Öte yandan AB’nin Enerji Politikası, çeşitli programlarla da desteklenmektedir. Bu kapsamda, “Avrupa için Akıllı Enerji (2003-2006)” Programı, Kasım 2000’de hazırlanan “Enerji: Arzın Güvenliği” isimli Yeşil Kitap’ta yer verilen hedefler çerçevesinde uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu program ile arzın güvenliğinin güçlendirilmesi, iklim değişikliği ile mücadele ve Avrupa endüstrisinin rekabete teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, ulusal ağların birlikte çalışmasını teşvik etmek amacıyla taşımacılık, telekomünikasyon, enerji ve çevre alanlarında ilerleme kaydedilmesi için Maastricht Antlaşması çerçevesinde kurulan Trans-Avrupa Enerji Ağları (TEN-E), Birlik içindeki Tek Pazar’ın oluşturulmasına önemli katkı sağlamaktadır. TEN-E ile enerji projeleri, enerji iç pazarının gelişmesine

¹⁵⁹ İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e.,

¹⁶⁰ İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e.,

katkıda bulunulması, arz güvencesinin iyileştirilmesi ve AB'nin ekonomik ve sosyal uyumuna yarar sağlanması hedeflenmiştir.¹⁶¹

4.2.3.3. Avrupa Birliği'nin Yeni Enerji Politikası

AB'nin yeni enerji politikası alanında önemli değişiklikler yaratabilecek faktörler şu şekilde sıralanabilir:¹⁶²

- 2000-2030 yılları arasındaki eğilimlerin ortaya konulduğu çalışmada bahsi geçen senaryoya göre 2005-2030 döneminde enerji talebinin sektörel dağılımına baktığımızda ağırlığın ulaştırma ve sanayi sektörlerinde olacağı görülmektedir. Bu sektörlerdeki 2005-2030 döneminde enerji talebinin artış oranları sırasıyla %23 ve %20,7'dir. Birliğin enerji tüketiminde önemli bir ağırlığa sahip olan petrolün ana kullanım alanı ulaştırma sektörüdür. Yıllık tüketimin 2/3'ü bu sektörde gerçekleşmektedir. Ayrıca, ulaştırma sektörü üretim ve pazarların bütünleştirilmesi sürecinde önemli rol oynamaktadır. Ancak, AB hem çevre kirliliğine neden olması hem de alternatif enerji kaynakları kullanımının önündeki teknolojik engellerin petrole bağımlılık yaratması sebebiyle ulaştırma sektöründe raylı taşımacılığın kullanımını teşvik etmektedir.
- AB, enerji üretimi ve kullanımı konusunda vergiler aracılığı ile yönlendirme yapmayı planlamaktadır. Birlik, özellikle tüketim vergileri yoluyla çevre kirlenmesi yaratan enerji türlerinin kullanımını azaltmayı, çeşitli vergi teşvikleri yoluyla da yeni enerji kaynaklarının bulunmasını ve üretilmesini özendirmeyi amaçlamaktadır. Öte yandan, AB ekonomi politikaları bağlamında, gelecekte enerji tüketimini azaltabilmek için mevcut sanayi üretimi yapısını da değiştirmeyi hedeflemektedir. Bu amaca ulaşılabilirse, AB içinde enerji yoğun üretim yapan sektörlerin (alüminyum, demir-çelik, gübre vb.) payı azalacak, enerji yoğunluğu düşük üretim alanlarına (bilişim sektörü, bilgisayar yazılım sektörü,

¹⁶¹ Türk Asya Stratejik Araştırma Merkezi, a.g.m.

¹⁶² Tonus, Özgür., a.g.m.,

hizmetler sektörü vb.) doğru bir yöneliş mümkün olabilecektir. Bu stratejinin bir taraftan enerji tüketiminde azalmaya yol açacağı, diğer taraftan da yüksek katma değer yaratan üretim gücünün gelişmesini sağlayacağı beklenmektedir.

- AB, genişleme ile birlikte yeni katılan ülkelerin birbirlerinden kopuk ve nispeten küçük olan enerji piyasalarını birleştirerek verimliliği artırmaya çalışmaktadır. Enerji (elektrik ve doğal gaz) şebekelerinin birbirlerine bağlanması ve enerji piyasalarının (elektrik ve doğal gaz piyasaları) serbestleştirilmesi yoluyla, AB çapında bir enerji piyasası oluşturulması hedeflenmektedir.
- AB, enerji tüketiminde verimliliği artıracak teknolojik gelişmeleri desteklemeyi planlamaktadır. Böylece, daha az enerji tüketilerek dışa bağımlılığın azaltılması ve çevrenin korunması beklentilerinin karşılanması hedeflenmektedir. Bu çerçevede, çok uluslu enerji şirketleri gelecekte bu piyasaların önemli aktörleri olarak dünya enerji piyasaları ile uyumlu bir ortam oluşturma sürecinde rol üstleneceklerdir. Dünyanın önde gelen beş büyük çok uluslu petrol şirketinden üçünün AB kaynaklı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, Birliğin bu firmalar aracılığıyla dünya petrol üretiminde teknoloji, finansal kaynak ve bilgi birikimi açısından önemli tecrübeye sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi için gereken önemli unsurlar arasında teknolojinin geliştirilmesi, verimliliğin ve refahın artırılması sayılabilir. Elektrik ve doğal gaz piyasalarında yaşanacak değişimlerin amacına ulaşacağı varsayımı altında, AB’de enerji fiyatlarının düşeceğini, böylece hem sanayinin hem de tüketicilerin daha ucuz enerji kullanabileceklerini söylemek mümkündür. Bu kapsamda, AB’de yeni bir enerji politikasının belirlenmesine yönelik olarak, AB’ye üye devletler Mart 2006 Zirvesinde “Avrupa için Güvenli, Rekabetçi ve Sürdürülebilir Enerji Siyaseti” başlıklı Yeşil Kitabı (Commission’s Energy Green Paper) yayımlamıştır. Bir öneriler bildirgesi şeklindeki Yeşil Kitabın amacı, üye ülkeler arasında ortak bir politika oluşturmaya yönelik tartışmaya zemin hazırlamak olarak belirlenmiştir. Anılan kitap ile ortak bir enerji politikası

önerilmekte olup, bu önerinin altında ise AB ülkelerinin enerji konusunda daha fazla işbirliği yaparak ve hep birlikte pazarlık ederek enerji tedarik eden ülkelerle daha uygun koşullarda anlaşma sağlayabileceklerine dair inancı yatmaktadır.¹⁶³

“Yeşil Kitap”ta Komisyon tarafından önerilen 6 öncelikli alan:¹⁶⁴

- Avrupa’da istihdam ve büyüme için enerji,
- Enerji kaynaklarının güvenliğinin ve rekabetinin garanti edilmesi,
- Üye devletler arasında dayanışmanın güçlendirilmesi,
- İklim değişikliğiyle başa çıkılması,
- Enerji konusunda Ar-Ge’nin teşviki,
- Üçüncü ülkelerle ilişkiler yer almaktadır.

Yeşil Kitaptaki tekliflerinin özeti:

- Birlik içinde gaz ve elektrik pazarının tam olarak geliştirilmesi,
- Petrol ve gaz stoklarının yönetimi konusunda politikaların yeniden gözden geçirilmesi,
- Ağ güvenliğinin geliştirilmesi,
- Avrupa çapında kurulacak olan enerji ağının altyapısı ile ilgili sorun yaşayan üyelerin yardımına koşulması amacıyla yeni bir dayanışma mekanizmasının kurulması,
- Farklı enerji kaynakları ve iklim değişikliği konusunda Birlik çapında tartışmaların ve çözüm arayışlarının başlatılması,
- Ortak enerji politikası hedeflerine yönelik olarak enerji verimliliği konusunda Eylem Planı oluşturulması,
- Yenilenebilir enerji kaynakları için “Yol Haritası” oluşturulması,
- Stratejik bir enerji teknolojileri planı,
- Birliğin ortak enerji ağının kurulması yönünde birlikte hazırlanması öngörülen bir öncelikler listesi,

¹⁶³ “AB enerji piyasasını yeniden yapılandırmak istiyor”, www.abhaber.com/haber.php?id=14235

¹⁶⁴ Tonus, Özgür., a.g.m.,

- AB-Rusya Enerji Diyalogu'na öncelik verilmesi ve Enerji Şartı Anlaşması'nın tamamlanması,
- Güney-Doğu Avrupa Enerji Birliği modeline dayanan bir "Pan-Avrupa Enerji Birliği Anlaşması" yapılması yönünde çalışmaların başlatılması,
- AB dışındaki enerji kaynaklarının sağlanmasında sorun çıkması halinde hızlı ve koordineli bir ortak cevap verilebilmesi amacıyla yeni bir Birlik mekanizmasının geliştirilmesi,
- 2020 yılında bugünkü enerji tüketimiyle karşılaştırıldığında %20 daha az enerji tüketimine gidilmesi, bu yolla 60 milyar € değerinde bir enerji harcaması tasarrufuna gidilmesi, hane başına bu tasarrufun yılda ortalama olarak 200-1000 € olması,
- Enerji tasarrufu ile yaklaşık 1 milyon iş yaratılması,
- Kyoto Protokolünde de öngörüldüğü üzere enerji harcamasındaki %20'lik bir düşüş ile CO2 emisyonunda %50 azalmaya gidilmesi,
- Kirliliğin azaltılması,
- Ulusal egemenlik meselesi etrafında geçen ciddi tartışmaları takiben, AB üyeleri ortak bir enerji politikası konusunda Komisyon'un Yeşil Kitabı'nda sunulan tavsiyelere dayanarak,

"Avrupa için Enerji Politikası" kapsamında önemli kararlar almışlardır¹⁶⁵. Buna göre, kilit hedefler Avrupa gaz ve elektrik pazarlarının rekabete açılmasının tamamlanması ile Rusya ve OPEC gibi ana satıcılarla ilişkilere hız verilmesi olarak belirlenmiştir. Diğer konular ise yenilenebilir enerji kaynaklarının geliştirilmesi, enerji yeterliliği ve düşük karbon teknolojileri üzerine araştırmalarla ilgili hususlardan oluşmaktadır. Bununla birlikte, enerji sektöründe devam eden ve milli çıkarlara aykırı olarak algılanan sınırı aşan devralma girişimleri yüzünden AB üyelerinin ortak enerji politikası oluşturulması konusundaki kuşkuları artırmaktadır. 2006 yılı Kasım ayında sonuçlandırılması beklenen Avrupa Komisyonu'nun Yeşil Kitap üzerine yürütmekte olduğu kamuoyu yoklaması aracılığı ile Ortak Enerji Politikası hakkındaki tartışmalar devam etmektedir. Anılan kamuoyu yoklaması

¹⁶⁵ Tonus, Özgür., a.g.m.,

sonuçlarının Komisyon tarafından 10 Ocak 2007 tarihine kadar Stratejik Enerji Gözden Geçirmesi'ne (Strategic Energy Review) dönüştürülmesi beklenmektedir. Bu gözden geçirmenin, AB enerji politikası hakkındaki farklı fikirleri; enerji arzının sürekliliğinin güvenceye alınması, ekonomik rekabet edebilirlik ve sürdürülebilir çevre politikaları hedeflerinin gerçekleşmesi için gerekli önlemler harmanını göz önüne alarak değerlendirmesi öngörülmektedir. Sonuç olarak, Mart 2007'de AB devlet ve hükümet başkanlarının Ortak Avrupa Enerji Politikası hakkında bir Eylem Planı kabul etmeleri beklenmektedir.¹⁶⁶

4.2.3.4. Enerji Ürünlerinin Vergilendirilmesi

Enerji, birçok devlet için düzenli ve aynı zamanda kolay elde edilen bir vergi kaynağıdır.¹⁶⁷ Özellikle 1970'li yıllarda petrol fiyatındaki ani ve hızlı yükselişler, enerji kullanımı konusundaki yaklaşımların değişmesine ve enerjinin daha etkin kullanımı konusunda yeni politikalar geliştirilmesine etkide bulunmuştur. Ayrıca, petrol ve petrol ürünlerinin doğada yaptığı tahribatlar ve küresel ısınma kaygıları, enerji politikalarında değişime ve bu değişimde verginin de bir araç olarak kullanılmasına neden olmuştur. Bu kapsamda, enerji üzerinden alınan vergiler yeşil vergi olarak da tanımlanmaktadır.

Enerji ürünlerinin vergilendirilmesi, birçok devlet için olduğu gibi Avrupa Birliği ve bu birliği oluşturan devletler için de özel bir önem taşımaktadır. Üstelik AB'nin tarihçesinde Roma Antlaşması'nın imzalanmasından önce 1951 yılında kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun özel bir önemi bulunmaktadır. 1995-2002 yılları arasında AB'de enerji tüketimindeki artış oranı, ekonominin genel büyüme oranındaki artıştan daha az olmuştur. Bunun, enerjinin daha etkin kullanımı yönünde geliştirilen politikaların sonucu olduğu düşünülmektedir.

Aynı dönemde enerji ürünleri üzerinden alınan dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı ise ortalama yüzde 5,2'dir. AB'de 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren 2003/96/EC Konsey Direktifi ile enerji ürünlerinin

¹⁶⁶ İktisadi Kalkınma Vakfı, "23-24 Mart 2006 Avrupa Konseyi Sonuçları", www.ikv.org.tr/pdfs/23-24MARTAVRKONSEYSONUC.pdf

¹⁶⁷ Avrupa Birliği'nde enerji ürünlerinin vergilendirilmesi bölümünde temel kaynak için bkz. European Commission, "Energy Products", http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/index_en.htm

vergilendirilmesinde yeni bir dönem başlamıştır. Ancak bu yeni sistemle ilgili bazı istisna (derogasyon) ve geçiş dönemi uygulamaları bulunmaktadır.¹⁶⁸

Enerji fiyatları, topluluğun enerji, ulaşım ve çevre politikaları için anahtar rolü üstlenmektedir. Direktif, enerji ürünleri ve elektriğin, taşıtlarda ya da ısınma amaçlı kullanımlarında vergilendirilmesi, hammadde ya da bazı kimyasal işlemler gibi durumlarda kullanıldığında ise vergilendirilmemesi temel prensibine dayanmaktadır. Burada vergi ile kastedilen KDV dışındaki, enerji ürünleri ya da elektriğin tüketime hazır hale geldiği durumda hesaplanan her türlü diğer dolaysız vergilerdir. Direktifle daha önce enerji ürünlerinin vergilendirilmesinde belirli petrol ürünleriyle sınırlı olan asgari oran sistemi, kömür, doğalgaz ve elektrik için de uygulanır hale gelmiştir. Asgari oran sisteminde üye ülkeler, vergi oranını öngörülen limitlerden daha düşük belirleyememektedir. Direktif ile; üye ülkeler arasında enerji ürünlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesinden kaynaklanan mevcut rekabeti bozucu etkinin azaltılması, bugüne kadar topluluk vergi mevzuatına dahil olmayan enerji ürünleri ile mineral yağlar arasındaki rekabeti bozucu etkinin azaltılması, enerjinin daha etkin kullanım teşviklerinin artırılması (ithal enerjiye olan bağımlılığın ve karbondioksit gazı çıkışının azaltılması), üye ülkelerin işletmelere tehlikeli gazların çıkışını önleyici spesifik çalışmaları dolayısıyla vergi teşvikleri verebilmeleri sağlanmaktadır. Asgari vergi oranı uygulamasını genişleten bu direktif ile iç pazar faaliyetlerinin artırılması, çevrenin korunması, enerjiden elde edilen vergi ile işgücü üzerindeki verginin azaltılarak üye devletlerin işsizlikle mücadele etmeleri hedeflenmiştir. Ayrıca direktif, topluluk amaçları ve Kyoto Protokolü ile uyumlu olarak, gaz ithalat bağımlılığının azalması ve gaz emisyonlarına sınır konması için enerjinin etkin kullanımını teşvik etmektedir.¹⁶⁹

Direktifte, enerji ürünlerinde 1.1.2004 ve geçiş dönemine göre 1.1.2010 tarihlerinden itibaren uygulanacak en az vergi oranları ile ayrıca istisna ve özel durumlarla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Uygulanacak verginin asgari düzeyi,

¹⁶⁸ Söz konusu direktif ve açıklamaları için bkz. European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0096:en:HTML>

¹⁶⁹ European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm

motorlu taşıtlar için benzin ürünleri, tarım ya da kamu taşımacılığı gibi özel durumlarda kullanılan benzin ürünleri ve ısınma amaçlı enerji ürünleri kullanımı dikkate alınarak AB para birimi üzerinden belirlenmiştir. En yüksek vergi tutarları, motorlu taşıtlar için benzin ürünlerine uygulanırken, ısınma amaçlı kullanımlar ticari ve ticari olmayan olmak üzere ikiye ayrılmıştır.¹⁷⁰

Üye devletler, benzer ürünlere topluluk asgari oranlarından yüksek olduğu sürece diledikleri oranı uygulamakta serbesttirler. Ancak, belirli koşullarla tarım amaçlı kullanımda, elektrik üretimi gibi bazı özel durumlarda, asgari oranlar dikkate alınmaksızın daha düşük vergi uygulanabilecektir. Ayrıca, asgari vergi oranı koşulunu sağladığı sürece, belirli durumlarda vergi oranı farklılığına gidilebilecektir. 1997'den itibaren altı yıl süren bir pazarlık döneminden sonra kabul edilen bu direktifle, AB'nin vergi uyumu alanında önemli bir adım atmış olduğu kabul edilmektedir. Ancak uzun dönemde, direktifin özellikle üye devletlerin enerji politikalarının uygulanmasında sınırlayıcı etkisinin olmasından çekinilmektedir. Bu çekinceler, devletlerin enerji yoğun sektörlere uluslararası rekabet açısından gerekli olan uzun dönemli avantajlar sağlamalarının engellenebileceği ve yenilenebilir enerji ürünlerinde olduğu gibi bazı enerji ürünlerinde teşviki önleyici sonuçlar doğurabileceği konularında yoğunlaşmaktadır.¹⁷¹

4.2.3.5. Enerjinin Vergilendirilmesi Müktesebatı

Enerji ürünlerinin vergilendirilmesi konusunda üç temel direktif bulunmaktadır:¹⁷²

- ÖTV'ye tabi malların alınması, taşınması ve izlenmesine ilişkin 92/12/EEC sayılı Konsey Direktifi¹⁷³,
- Enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesine ilişkin 2003/96/EC sayılı Direktif,

¹⁷⁰ European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm

¹⁷¹ www.europa.eu.int2 - Official Journal of EU L283 of 31.10.2003

¹⁷² Mevzuat için bkz. European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm

¹⁷³ Söz konusu direktif yerine 2009/118 sayılı Direktif getirilmiştir.

- Mazot ve Karosen'in mali sınıflandırılmasına ilişkin 95/60/EC sayılı Direktif,

Enerji fiyatları Topluluğun enerji, ulaştırma ve çevre politikaları açısından büyük önem taşımaktadır. İç pazarın düzgün işleyişinin sağlanması ve diğer Topluluk politikalarının hedeflerine erişilebilmesi, enerji ürünlerinden alınacak minimum vergi oranlarının Topluluk düzeyinde belirlenmesini gerektirmiştir.

Öte yandan enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesine ilişkin çerçevesinin uygulanması amacıyla yapılacak mali düzenlemeler üye devletlerin yetkisine bırakılmıştır. Direktiflerin uygulamasının sağlanması amacıyla Tüketim Vergileri Komitesi, Komisyon'a yardımda bulunmaktadır.

4.2.3.5.1. 2003/96/EC Sayılı Direktif

Toplulukta, elektrik ve enerji ürünlerinin vergilendirilmesi bu Direktif uyarınca yapılmaktadır. Vergilendirilen temel ürünlere baktığımızda, madeni yağlar, katı yakıtlar, doğal gaz, elektrik, alkol (eğer ısınma yakıtı ya da itici güç olarak kullanılıyorsa), hayvansal ve bitkisel yağlar (eğer ısınma yakıtı ya da itici güç olarak kullanılıyorsa) olarak sıralandığını görmekteyiz. Bu ürünler ısınma yakıtı veya otomobil yakıtı olarak kullanıldıkları durumlar dışında vergilendirilmezler. Örneğin kimyasal arıtım veya elektrolitik ve metalurjik süreçlerde kullanılan elektrik, enerji ürünlerinin ikili kullanımı durumunda kullanılan elektrik maliyetlerinin, ürünün maliyetinin %50'den fazlasını oluşturması durumunda vergilendirme söz konusu değildir.

Öte yandan üye devletler, aşağıda sayılan durumları vergiden istisna tutmuşlardır:

- Elektrik üretiminde kullanılan enerji ürünleri ve elektrik,
- Hava trafiğinin sağlanabilmesi çerçevesinde tedarik edilen enerji ürünlerinde (özel zevk amaçlı uçuşlar dışında),
- Topluluk sularında deniz trafiğinin sağlanabilmesi çerçevesinde tedarik edilen enerji ürünlerinde (özel zevk amaçlı seyirler dışında).

Sayılan son iki maddede yer alan istisnalar üye devletler tarafından sadece uluslararası ve Topluluk içi ulaşım ile sınırlanabilecektir. Direktifte itici güç olarak kullanılan yakıtlar, ticari veya endüstri amaçlı yakıt, ısıtma yakıtı ve elektriğin vergilendirilmesi için minimum vergilendirme oranları belirlenmiştir. Üye devletler tarafından uygulanan “vergilendirme oranları”, Direktifte belirlenen minimum oranlardan daha az olamayacaktır.¹⁷⁴

Bu çerçevede, enerji ürünlerine ilişkin olarak belirlenen minimum vergi oranlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

Tablo 17: İtici Güç Olarak Kullanılan Yakıtlar

1000 L ya da kg ya da cicajul başına € cinsinden	1 Ocak 2004	1 Ocak 2010
Kurşunlu Benzin	421	421
Kurşunsuz Benzin	359	359
Gaz Yağı	302	330
Kerosen	302	330
LPG	125	125
Doğal Gaz	2,6	2,6

Kaynak: 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi

Tablo 18: Bazı Sınai ve Ticari Faaliyetlerde Kullanılan İtici Güç

Gaz Yağı 1000 L başına € cinsinden	21
Kerosen 1000 L başına € cinsinden	21
LPG 1000 kg başına € cinsinden	41
Doğal Gaz Cicajul başına € cinsinden	0,3

Kaynak: 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi

¹⁷⁴ Söz konusu 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi ve açıklamaları için bkz. European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm ; <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0096:en:HTML>

Tablo 19: Isınma Amaçlı Kullanılan Enerji Ürünleri

1000 L ya da kg ya da cicajul başına € cinsinden	İş amaçlı kullanım	İş dışı kullanım
Gaz Yağı	21	21
Ağır Fueloil	15	15
Kerosen	0	0
LPG	0	0
Doğal Gaz	0,15	0,3
Taşkömürü ve kok kömürü	0,15	0,3
Elektrik	0,5	1,0

Kaynak: 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi

4.2.3.5.2. 95/60/EC Sayılı Direktif

Direktifin amacı çeşitli tüketim vergilerine tabi olan bazı belirli petrol ürünlerinin serbest dolaşımını kolaylaştırmak ve uygunsuz kullanımlarını engellemektir. Üye devletler tüketim vergisinden muaf olan veya yakıt olarak kullanılan petrole göre daha farklı oranlarda vergilendirilen mazot ve kerosene bir mali sınıflandırıcı uygulamak zorundadırlar.¹⁷⁵

4.2.3.6. Üye Ülke Uygulamaları

Tablo 20: Normal ve Kurşunsuz Benzine AB Üyesi Ülkelerin 1.1.2009 Tarihi İtibarıyla Uyguladıkları ÖTV (euro)

AB Ülkeleri	Normal Benzin ÖTV (1000 lt için) euro	KDV %	Kurşunsuz Benzin ÖTV (1000 lt) euro	KDV %
Almanya	721,00	19,00	669,80	19,00
Avusturya	514,00	20,00	442,00	20,00
Belçika	637,6701	21,00	592,8701	21,00
Bulgaristan	424,38	20,00	350,24	20,00
Çek Cumh.	559,30	19,00	483,10	19,00

¹⁷⁵ 95/60/EC sayılı Konsey Direktifi

Danimarka	651,44	25,00	561,23	25,00
Estonya	421,73	18,00	359,18	18,00
Finlandiya	653,50	22,00	627,00	22,00
Fransa	639,60	19,60	606,90	19,60
Hollanda	780,28	19,00	700,68	19,00
İngiltere	783,81	15,00	661,06	15,00
İrlanda	508,79	21,50	508,79	21,50
İspanya	428,79	16,00	395,69	16,00
İsveç	645,64	25,00	392,73	25,00
İtalya	564,00	20,00	564,00	20,00
Kıbrıs	421,00	15,00	298,66	15,00
Letonya	579,24	19,00	434,43	19,00
Litvanya	423,07	21,00	379,35	21,00
Lüksemburg	516,6646	15,00	464,5846	15,00
Macaristan	462,65	20,00	428,31	20,00
Malta	578,18	18,00	459,38	18,00
Polonya	564,18	22,00	488,19	22,00
Portekiz	650,00	20,00	582,95	20,00
Slovakya	597,49	19,00	514,50	19,00
Slovenya	421,6100	20,00	402,57	20,00
Yunanistan	421,00	19,00	359,00	19,00
Romanya	421,19	19,00	335,72	19,00

Kaynak:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 15, normal ve kurşunsuz benzinde AB üyesi ülkelerin uyguladıkları vergi oranlarını göstermektedir. Litre başına en yüksek ÖTV'nin 783,81 Euro ile İngiltere'de uygulandığı görülmektedir. Bu ülkeyi 780,28 Euro ile Hollanda, 721,00 Euro ile Almanya izlemektedir.

Tablo 21: 1.1.2009 Tarihi İtibarıyla Gaz Yağı İçin AB Üyesi Ülkelerin Uyguladıkları ÖTV (euro)

AB Ülkeleri	İtici Güç Olarak Kullanım		Endüstriyel kullanım		Isınma Amaçlı Kullanım	
	ÖTV (1000 Kilogram (kg)) euro	KDV	ÖTV(1000 Kilogram (kg)) euro	KDV	ÖTV(1000 Kilogram (kg)) euro	KDV
Almanya	485,70	19,00	255,60	19,00	59,99	19,00
Avusturya	347,00	20,00	347,00	20,00	98,00	20,00
Belçika	332,8947	21,00	21,00	21,00	18,4854	21,00
Bulgaristan	306,78	20,00	306,78	20,00	306,78	20,00
Çek Cumh.	405,91	19,00	405,91	19,00	405,91	19,00
Danimarka	382,02	25,00	382,02	25,00	291,67	25,00
Estonya	330,10	18,00	61,36	18,00	61,36	18,00
Finlandiya	390,50	22,00	87,00	22,00	87,00	22,00
Fransa	428,40	19,60	56,60	19,60	56,60	19,60
Hollanda	413,22	19,00	77,86	19,00	77,86	19,00
İngiltere	661,07	15,00	127,16	15,00	127,16	15,00
İrlanda	368,05	21,50	47,36	13,50	47,36	13,50
İspanya	302,00	16,00	84,71	16,00	84,71	16,00
İsveç	446,09	25,00	391,08	25,00	391,08	25,00
İtalya	423,00	20,00	126,90	20,00	403,21	20,00
Kıbrıs	245,00	15,00	245,00	15,00	124,73	15,00
Letonya	330,17	19,00	330,17	19,00	21,14	19,00
Litvanya	330,00	21,00	21,15	21,00	21,15	21,00
Lüksemburg	305,3548	15,00	21,00	15,00	0	12,00
Macaristan	351,75	20,00	351,75	20,00	351,75	20,00
Malta	352,40	18,00	352,40	18,00	352,40	18,00
Polonya	338,86	22,00	338,86	22,00	68,60	22,00
Portekiz	364,41	20,00	77,51	12,00	215,16	12,00
Slovakya	481,31	19,00	225,71	19,00	225,71	19,00
Slovenya	382,5900	20,00	191,295	20,00	94,50	20,00
Yunanistan	302,00	19,00	302,00	19,00	302,00	19,00
Romanya	283,92	19,00	283,92	19,00	283,92	19,00

Kaynak:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf

Tablo, gazyağı için AB’de uygulanan vergi oranlarını göstermektedir. AB üyesi ülkeler gazyağı kullanım yerlerine bağlı olarak farklı vergilemeye tabi olmuştur. Bu farklılaşmanın en önemli tarafı, yasal durumdan çok vergi idaresinin bu uygulamayı yürütebilmesidir. Gazyağının endüstriyel amaçlı kullanımlarında 21 Euro, itici güç kullanımında 245 Euro asgari vergiye tabi olduğu ülkeler mevcuttur. İki asgari oran arasında büyük fark olmasının yanında, üye ülkelerde uygulanan

oranlar arasında da farklılıklar mevcuttur. Isınma amaçlı kullanılan gazyağı için ise ülkeler ÖTV oranlarını düşük tutmuşlardır.

Avrupa Komisyonunun Haziran 2008 tarihli verilerindeki bilgilere göre:

- AB ülkelerinde tüketicinin 1 litre benzine ödediği rakamın ortalama yüzde 54.8'i vergi ve harç yoluyla devletlerin kasasına giriyor.
- AB ülkeleri arasında, benzinde litrede en yüksek fiyat Hollanda'da uygulanırken, en yüksek vergi ve harç ödenen ülke %58.3 ile Almanya'dır.
- Almanya'yı litrede ödenen %58.2 vergi ve harç ile İsveç, %57.8 ile Finlandiya, %57.3 ile İngiltere, %57 ile de Fransa izliyor.
- Danimarka ile Portekiz'de benzinde ödenen vergi oranı %55.8'i bulurken, Hollanda %55.5, Belçika %55.4, İtalya %53.7'dir.
- İtalya yüzde 53.7, Slovakya yüzde 53.6, Polonya yüzde 53.3, Avusturya yüzde 52.7, Çek Cumhuriyeti yüzde 52, İrlanda yüzde 51.5, Macaristan yüzde 50.4, Lüksemburg yüzde 48, Bulgaristan yüzde 47.1 vergi ve harç oranı uyguluyor.

Düşük Vergi Ödeyen Ülkeler:

- AB ülkeleri arasında 95 oktan benzinde en düşük oranda vergi ve harç uygulanan ülke ise yüzde 39.6 ile Kıbrıs Rum Kesimi'dir. Onu yüzde 41.1 ile Malta, yüzde 41.8 ile Letonya, yüzde 43.4 ile Litvanya, yüzde 43.6 ile Romanya takip ediyor.
- Komşu Yunanistan'da benzinde litrede yüzde 44.5 vergi ve harç ödenirken, Slovenya'da yüzde 46.4, İspanya'da 46.1, Estonya'da yüzde 45,8 oranında vergi ve harç ödeniyor.
- Türkiye'de 12 Ağustos 2008 tarihli verilere göre, 95 oktan benzinin vergisiz fiyatı 1.35 YTL, vergili fiyatı ise 3.35 YTL düzeyinde. Bu durumda benzindeki vergi ve harç oranı yüzde 59.7'yi buluyor.

Tablo 22: AB Üyesi 27 Ülke ile Türkiye’de, 95 Oktan Benzinin Vergisiz ve Vergili Euro Cinsinden Fiyatları ile Fiyat İçindeki Vergi ve Harçların Oranı

ÜLKELER	95 Oktan Benzin	95 Oktan Benzin	Vergi/ Harçlar
	(Vergisiz)	(Vergili)	Oranı (Yüzde)
Türkiye	0,770	1,912	59,700
Almanya	0,643	1,545	58,300
İsveç	0,611	1,461	58,200
Finlandiya	0,649	1,538	57,800
İngiltere	0,641	1,500	57,300
Fransa	0,641	1,491	57,000
Danimarka	0,680	1,538	55,800
Portekiz	0,672	1,518	55,800
Hollanda	0,748	1,681	55,500
Belçika	0,698	1,567	55,400
İtalya	0,707	1,525	53,700
Slovakya	0,633	1,364	53,600
Polonya	0,652	1,396	53,300
Avusturya	0,637	1,347	52,700
Çek Cum.	0,659	1,374	52,000
İrlanda	0,630	1,298	51,500
Macaristan	0,665	1,341	50,400
Lüksemburg	0,688	1,322	48,000
Bulgaristan	0,607	1,149	47,100
Slovenya	0,646	1,206	46,400
İspanya	0,679	1,261	46,100
Estonya	0,636	1,175	45,800
Yunanistan	0,703	1,267	44,500
Romanya	0,632	1,120	43,600
Litvanya	0,651	1,149	43,400
Letonya	0,651	1,118	41,800
Malta	0,705	1,197	41,100
Kıbrıs Rum K.	0,703	1,163	39,600
AB 27 Ort.	0,662	1,464	54,800

Kaynak: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

5.1. Avrupa Birliği Üyeliğinde Son Durum

Avrupa Birliği Devlet ve Hükümet Başkanlarının 17 Aralık 2004 tarihli Zirvesinde aldığı karar doğrultusunda 3 Ekim 2005 tarihinde yapılan Katılım Konferansı ile Türkiye resmen AB'ye katılım müzakerelerine başlamıştır. Böylece, Türkiye ile AB arasındaki inişli çıkışlı ilişki, çok önemli bir dönüm noktasını aşarak yepyeni bir sürece girmiştir.¹⁷⁶

Türkiye ile müzakerelerin açılması, Kopenhag siyasi kriterlerinin yeterli ölçüde karşılanması ile mümkün olmuştur. Bu aşamadan sonra da AB'nin, Türkiye'nin bu alandaki uygulamalarını yakından izlemeye devam edeceği kesindir.

17 Aralık sonrasının bir diğer önemli yanı, siyasi kriterlere ilaveten ekonomik kriterlerin ve özellikle müktesebat uyumunun ön plana çıkmasıdır. Ekonomik kriterler müzakerelere konu olmamakla birlikte, bu alandaki gelişmeler müzakere süreci boyunca AB tarafından yakından izlenecek ve bazı müktesebat başlıklarında müzakerelerin açılmasında ölçüt olarak kullanılabilir. Buradaki önemli husus, istikrara yönelik sürdürülebilir bir ekonomi politikasına devam edilmesi, özellikle mali dengesizliklerin azaltılması ve enflasyonla mücadelenin disiplinli bir şekilde sürdürülmesidir.¹⁷⁷

3 Ekim 2005 tarihinde başlayan Türkiye'nin Avrupa Birliği üyelik sürecindeki katılım müzakereleri kapsamında toplam 35 Fasıll ile ilgili tanıtıcı ve ayrıntılı tarama süreci sona ermiş ve fasılların açılış ve kapanışları ile ilgili süreç devam etmektedir.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, "Tarama Süreci" <http://www.abgs.gov.tr/taramasureci>

¹⁷⁷ Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, "Tarama Süreci" <http://www.abgs.gov.tr/taramasureci>

¹⁷⁸ Müzakere süreci hakkında bilgi için bkz. <http://www.ikv.org.tr/muzakeresureci.php>

Tablo 23: Temmuz 2010 İtibari İle Fasıllardaki Son Durum

Açılan ve Geçici Olarak Kapatılan Fasıllar	Müzakere Pozisyonunu Vermeye Davet Edildiğimiz ve Müzakere Pozisyonlarımızı Sunduğumuz Fasıllar	Konsey’de Onaylanıp Açılış Kriteri Belirlenen Fasıllar	Taslak Tarama Sonu Raporlarının Henüz Türkiye’ye İletilmediği Fasıllar	
			Konsey’de Görüşülmesi Süren Fasıllar	Komisyon’da Görüşülmesi Süren Fasıllar
25. Bilim ve Araştırma (Avusturya: 12.06.2006)	17. Ekonomik ve Parasal Politika (MPB ¹⁷⁹ : 9 Mart 2007)	1. Malların Serbest Dolaşımı (Kıbrıs açılış kriteri)	2. İşçilerin Serbest Dolaşımı	31.Dış, Güvenlik ve Savunma Politikası
Açılan Fasıllar				
4. Sermayenin Serbest Dolaşımı (Fransa: 18.12.2008)	26. Eğitim ve Kültür (MPB: 25 Mayıs 2006)	3. İş Kurma Hakkı ve Hizmet Sunumu Serbestisi (Kıbrıs açılış kriteri)	13. Balıkçılık	
6. Şirketler Hukuku (Slovenya: 12.06.2008)			14. Taşımacılık Politikası (Kıbrıs açılış kriteri)	
7. Fikri Mülkiyet Hukuku (Slovenya: 12.06.2008)		5. Kamu Alımları	15. Enerji	
10. Bilgi Toplumu ve Medya (Fransa: 18.12.2008)		8. Rekabet Politikası	22. Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Koordinasyonu	
12. Gıda Güvenliği, Veterinerlik ve Bitki Sağlığı (İspanya: 30.06.2010)		9. Mali Hizmetler (Kıbrıs açılış kriteri)	23. Yargı ve Temel Haklar	
16. Vergilendirme (Çek Cumhuriyeti: 30.06.2009)			24. Adalet, Özgürlük ve Güvenlik	
			30. Dış İlişkiler (Kıbrıs Açılış Kriteri)	

¹⁷⁹ Müzakere Pozisyon Belgesi

18. İstatistik (Almanya: 26.06.2007)		11. Tarım ve Kırsal Kalkınma (Kıbrıs açılış kriteri)	33. Mali ve Bütçesel Hükümler	
20. İşletme ve Sanayi Politikası (Almanya: 28.02.2007)				
21. Trans – Avrupa Ağları (Portekiz: 19.12.2007)		19. Sosyal Politika ve İstihdam		
27. Çevre (İsveç: 21.12.2008)		29. Gümrük Birliği (Kıbrıs açılış Kriteri)		
28. Tüketicinin ve Sağlıkın Korunması (Portekiz: 19.12.2007)				
32. Mali Kontrol (Almanya: 26.06.2007)				

Not 1: Kıbrıs (Ek Protokol) konusu 11 Aralık 2006 tarihli AB Genel İşler ve Dış İlişkiler Konseyinde alınan karar doğrultusunda yukarıda altı çizilen 8 fasıl için açılış kriteri, diğer tüm fasıllar için kapanış kriteri niteliği taşımaktadır.

Not 2: 11. Tarım ve Kırsal Kalkınma, 17. Ekonomik ve Parasal Politika, 22. Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Koordinasyonu, 33. Mali ve Bütçesel Hükümler, 34. Kurumlar başlıklı fasıllar Fransa tarafından “üyelikle doğrudan ilgili olması” gerekçesiyle engellenmektedir.

Kaynak: Avrupa Birliği Genel Sekreterliği,

http://www.abgs.gov.tr/files/fasillar/muzakere_surecinde_mevcut_durum_tablo.pdf

AB Genel İşler ve Dış İlişkiler Konseyi'nin Türkiye ile müzakereler konusunda 11 Aralık 2006'da aldığı karar uyarınca Türkiye'nin Ek Protokol'ün tam ve ayırım gözetmeksizin Ortaklık Anlaşmasına uygulanmasına ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmesi şeklinde ifade edilebilen Kıbrıs konusu doğrultusunda; Malların Serbest Dolaşımı, İş Kurma Hakkı ve Hizmet Sunumu Serbestisi, Mali Hizmetler, Tarım ve Kırsal Kalkınma, Gümrük Birliği, Balıkçılık, Taşımacılık Politikası, Dış İlişkiler fasılları için açılış kriteri, diğer tüm fasıllar için ise kapanış kriteri niteliği taşımaktadır. Tarım ve Kırsal Kalkınma, Ekonomik ve Parasal Politika, Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Koordinasyonu, Mali ve Bütçesel Hükümler ve

Kurumlar başlıklı fasıllar Fransa tarafından “üyelikle doğrudan ilgili olması” gerekçesiyle engellenmektedir.

Tablodan da görüleceği üzere halen 1 fasıl açılmış ve geçici olarak kapatılmış, 10 fasıl ise kapanış kriterleri belirlenerek açılmış durumdadır. Her dönem başkanlığı döneminde iki fasıl açılması şeklinde devam eden sürecin ucunun açık olduğu görülebilmektedir.

5.2.Temel Metinlerde Özel Tüketim Vergisi

5.2.1.İlerleme Raporları

Avrupa Birliği’ne katılım için yapılan çalışmaların bir sonucu olarak, Katılım Öncesi Stratejisi’nin bir unsuru olan İlerleme Raporu, Türkiye için 1998 yılından itibaren Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanmaktadır.¹⁸⁰ En son rapor ise 8 Kasım 2006 tarihinde yayımlanmıştır.¹⁸¹ Yapılan tartışmaların çoğunluğunda, raporun hukuki ve siyasi niteliğinin göz ardı edildiği görülmektedir. Avrupa Birliği ile ilgili olarak tarafların genel düşünce ve değer yargılarının Raporların değerlendirilmesi sırasında da devam ettiği görülmektedir.

Öncelikle Avrupa Komisyonunun her yıl düzenli olarak hazırladığı ve aday ülkelerin kaydettiği gelişmeleri değerlendirerek önerilerde bulunduğu İlerleme Raporu, müzakerelerin yürütülmesi veya katılım kriterlerine göre adaylık sürecine yeni eklenen ülkeleri kapsamaması konusunda karar alınması için Konsey açısından birer dayanak oluşturur.¹⁸²

Avrupa Komisyonu İlerleme Raporunu hazırlarken, Türk Hükümetinin sunduğu bilgiler, Avrupa Parlamentosu rapor ve kararları, Avrupa Konseyi, Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı ve uluslararası finans kuruluşları başta olmak üzere uluslararası örgütler ve sivil toplum örgütlerinin değerlendirmelerinden faydalanmaktadır.¹⁸³

¹⁸⁰ Daha önceki yıllara ait ilerleme raporları için bkz. Devlet Planlama Teşkilatı, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Karluk, Rıdvan., Avrupa Birliği ve Türkiye, Beta, 8. Baskı, İstanbul, 2005, s.887-898

¹⁸¹ 2006 Yılı Türkiye İlerleme Raporunun gayriresmi tercümesi için bkz. www.abgs.gov.tr

¹⁸² “İlerleme Raporu” www.abofisi.metu.edu.tr, Erişim 10.11.2005

¹⁸³ “İlerleme Raporu” www.abofisi.metu.edu.tr, Erişim 10.11.2005

Bütün bu değerlendirmeler ışığında Komisyon, aday ülkenin Kopenhag kriterlerini karşılayıp karşılamadığını tespit etmekte ve aday ülkeyle katılım müzakereleri açılıp açılmamasına ilişkin görüşünü Konsey'e iletmektedir. Müzakerelerin açılmasından sonra Komisyon İlerleme Raporlarını hazırlamayı sürdürmektedir. İlerleme raporları Kopenhag kriterleri ve üyelik yükümlülüklerini üstlenebilme yeteneği olarak üç temel bölüm içermektedir. Aday ülkeler ile katılım müzakerelerinin başlatılması ve aday ülkenin Birliğe katılımının sağlanması kararlarında Komisyon'un hazırladığı ilerleme raporları kilit rol oynamaktadır.¹⁸⁴

İlerleme Raporu ile Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliğine üyelik kriterleri bağlamında Türkiye'nin bir önceki rapordan itibaren performansını ortaya koymaktadır. Yani kaydedilen gelişmeler ve mevcut durum ortaya konulmaktadır.

Avrupa Birliği tarafından 1998 yılından itibaren Türkiye için yayımlanan İlerleme Raporlarında ÖTV ile ilgili eleştiriler şöyledir:

1998 - 2000 Yılları Arasındaki Türkiye İlerleme Raporları: Söz konusu 3 yılda yayımlanan ilerleme raporlarında, Özel tüketim vergileriyle ilgili olarak Türkiye'nin sisteminin Topluluk sisteminden hayli farklı olduğu, Türkiye'nin çok geniş bir ürün yelpazesi üzerine tek aşamalı bir tüketim vergisi uyguladığı belirtilmektedir. Türk mevzuatının hükümlerinin, tüketim vergisi alanındaki Topluluk müktesebatına uygun olmadığı, bilhassa tüketim vergileri konusunda daha fazla bir çabaya ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir. İthal malların yurt içinde üretilen benzer ürünlerle aynı oranda vergilendirilmesinin sağlanmasına da özen gösterilmesi gerektiği, ayrıca bazı ithal mallar (örneğin röntgen filmleri) için ek verginin kaldırılmasına öncelik verilmesi gerektiği söz konusu rapordaki belirtilmiştir.

2001 - 2002 Yıllarındaki Türkiye İlerleme Raporları: Türkiye, son İlerleme Raporundan bu yana, dolaylı vergilendirme alanında, vergi mevzuatının müktesebata uyumu konusunda önemli ilerlemeler kaydetmiştir. Dolaylı vergiler alanında, Haziran 2001'de, motor yakıtı olarak kullanılan LPG üzerindeki asgarî tüketim vergilerinin düzeyi, AT asgarî düzeyinin üstüne çıkarıldı. Haziran 2002'de,

¹⁸⁴ İktisadi Kalkınma Vakfı, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar Rehberi, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2003, s. 113

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) mevzuatında bir değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile, ÖTV'nin kapsamı uyumlaştırılmış, madeni yağlara spesifik ve tütün ürünleri ile alkollü içkilere advalorem vergi getirilmiştir. Madeni yağlar konusunda, bu değişiklik, müktesebat ile kayda değer bir uyumu ifade etmektedir ve söz konusu ürünlere uygulanan oranlar, AT asgarî oranları ile büyük ölçüde uyum halindedir. Alkollü içkilerle ilgili olarak, söz konusu değişiklik bir iyileştirme getirmektedir. Ayrıca, ÖTV belirli ürünler için önemli oranlarda artırılabilirdiğinden, bu durum belirli ürünler aleyhine ayrımcılığa yol açabilir. Bununla birlikte, verginin kapsamı ve vergi oranları bakımından, KDV ve ÖTV'nin uyumlaştırılabilmesi için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Doğrudan vergilendirmeye ilişkin olarak, 2000 yılında getirilen değişiklikler ile Türk mevzuatı, Topluluk müktesebatına kısmen uyumlu hale gelmiştir. Komisyonun 1998 yılı İlerleme Raporunda, gerek KDV, gerek ÖTV ve tüketim vergilerinin kapsamı ve oranları konularında, dolaylı vergilerin müktesebata uyumunun sınırlı olduğu ifade edilmiştir. 1998 yılından bu yana, dolaylı vergilendirme alanında, ÖTV'nin vergi yapısı ve vergi oranları bakımından önemli ilerleme kaydedilmiştir. Genelde, dolaylı vergiler alanında müktesebat uyumu kısmidir. Türkiye, ÖTV'nin vergi yapısının yanı sıra, vergi oranlarının uyumlaştırılması ve doğrudan vergilendirme alanında tam uyumun sağlanmasına yönelik daha fazla çaba sarf etmelidir.

2003 – 2005 Yılları Arasındaki Türkiye İlerleme Raporları: Dolaylı vergiler alanında kaydedilen ilerlemeler oldukça sınırlı kalmıştır. Bu gelişmeler, sadece özel tüketim vergisi alanında gerçekleştirilmiş olup, sigara üzerindeki advalorem vergi miktarı artırılarak toplam ÖTV oranı, KDV oranı hariç, satış fiyatının yüzde 55.3'üne yükseltilmiş ve böylece AB müktesebatında öngörülen yüzde 57'lik orana daha da yaklaşmıştır. Ayrıca 2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergileri ortadan kaldırmıştır. Türk bandıralı gemiler tarafından Türk kara sularında yapılan ticari nitelikli deniz taşımacılığında özel amaçlar için kullanılan yakıt, ÖTV kapsamı dışında tutulmuştur. ÖTV alanında, verginin yapısı ve muafiyetlere ilişkin kısmi uyum sağlanmıştır. Ancak, bu alanda daha fazla uyumlaştırmaya ihtiyaç bulunmaktadır. Sigaralardan spesifik vergi alınmaya başlanmalı ve alkollü içeceklerden alınan vergi, ürün miktarı başına hesaplanan bir spesifik vergiyle değiştirilmelidir. Vergilerin askıya alınmasına

ve özellikle vergi antrepolarındaki uygulamalara ilişkin hükümler, ilgili AB mevzuatıyla uyumlu hale getirilmelidir. 1986 yılından beri uygulanmakta olan Tütün Fonu çerçevesinde ithal tütün ve sigaralardan özel vergi alınması ayrımcı bir uygulama olup kaldırılması gerekmektedir. Ticari nitelikli deniz taşımacılığında kullanılan yakıtlara ilişkin son dönemde yapılan düzenlemeler konusunda, menşee dayalı farklı vergi oranları uygulamasına AB müktesebatı çerçevesinde izin verilmediği dikkate alınmalı ve söz konusu muafiyet, Türk kara sularında faaliyet gösteren tüm gemileri kapsayacak şekilde genişletilmelidir. ÖTV alanında ise, özellikle alkollü içkiler ve tütün ürünlerinden alınan verginin yapısı ve muafiyetlerin kapsamı açısından uyumlaştırmaya ihtiyaç vardır. Türkiye'nin vergi erteleme rejimini uygulaması gerekmektedir. Ayrıca, vergi mevzuatındaki hem müktesebata, hem de Gümrük Birliği ile Dünya Ticaret Örgütü'nün temel kurallarına aykırı olan mevcut ayrımcı unsurlar henüz kaldırılmamıştır.

2006 - 2008 Yılları Arasındaki Türkiye İlerleme Raporları: Özel Tüketim Vergileri alanında rapor edilebilecek hiçbir ilerleme olmamıştır. Yeni bir vergi kanunu, sadece kıymet üzerinden (advalorem) oranların ve en az tüketim vergisi seviyelerinin belirlenmesiyle, tütün ürünlerine uygulanan özel vergiyi ortadan kaldırmıştır. Ayrıca tütün ürünlerindeki asgari tüketim vergisi oranı arttırılmıştır. Ancak, tütün ve tütün ürünlerindeki tüketim vergisinin yapısı müktesebatla uyumlu değildir. Türkiye, Tütün Fonu çerçevesinde ithal edilen tütün ve sigaraya, benzer yerli ürünler için geçerli olmayan özel bir gümrük vergisi uygulamaktadır. Bu yapı müktesebatla uyumlu değildir ve Gümrük Birliği ve DTÖ kuralları çerçevesinde bir ihlal oluşturmaktadır. Türkiye henüz iç piyasa hareketleri ve mali antrepolar için gümrük vergilerinin askıya alınması rejimini getirmemiştir. Türkiye, belirli bir miktardan az olan alkollü içeceklere özel bir çeşit vergi eklemesi suretiyle kıymet esaslı (advalorem) bir gümrük vergisi uygulamaktadır. Yine, bu sistem, alkolün içeriğine göre değil, ürünün çeşidine göre ayrımcı vergi kullandığından müktesebata uymamaktadır. Sonuçta, yerel ürünlerle kıyaslandığında, ithal ürünler için daha yüksek oranlar ortaya çıkmaktadır. Türkiye, Bakanlar Kurulunun arttırabileceği vergi oranları aralığını düşürerek gelecekteki oranların daha kolay tahmin edilmesi imkânını sağlamıştır. Sınırlı düzeyde ilerleme kaydedilmiştir. Türk mali rejimi müktesebatla kısmen uyumludur. Uyum, özel tüketim vergilerinin yapısı ve oranları

bakımından ve genel olarak, doğrudan vergilendirme alanında tamamlanmamıştır. Alkol ve tütün ürünlerinin vergilendirilmesine yönelik tüm ayırıcı unsurlar acilen kaldırılmalıdır. Ayırıcı vergi uygulamalarının ortadan kaldırılması, katılım müzakerelerinde ilerleme sağlanması için kilit niteliktedir. Bu fasılda, Türkiye'nin mevzuat uyumunu geliştirmeye yönelik az ilerleme kaydedilmiştir. Ancak, alkol ve tütün ürünleri üzerindeki ayırıcı vergilendirme devam etmektedir.

5.2.2.Katılım Ortaklığı Belgeleri

Avrupa Birliği'ne katılım için yapılan çalışmalarının bir sonucu olarak, Katılım Öncesi Stratejisi'nin bir unsuru olan Katılım Ortaklığı Belgesi¹⁸⁵ önem arz etmektedir. Zira bu belge, siyasi ve ekonomik kriterlere ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum yönünde getirilmesi gerekenleri kısa (1-2 yıl) ve orta (3-4 yıl) vadeli öncelikler şeklinde ana hatlarıyla sıralayan bir nevi yol haritasıdır. Katılım Ortaklığı Belgeleri, aday ülkelerin üyelik yönünde gerçekleştirmeleri gereken tüm çalışmaları önceliklerine göre bir takvim çerçevesinde ortaya koymaktadır. Kısa vadeli ve orta vadeli önceliklerden oluşan Katılım Ortaklığı Belgeleri, adayların gösterdikleri ilerlemelere göre, gerektiği takdirde Komisyon tarafından yenilenmektedir. Bu çerçevede, Katılım Ortaklığı Belgeleri aday ülkelerin üyeliğine kadar geçerliliğini korumakta, ancak bu süre içerisinde yerine getirilen önceliklere paralel olarak değiştirilebilmektedir.¹⁸⁶

Avrupa Komisyonu tarafından tüm diğer aday ülkeler gibi Türkiye için de Katılım Ortaklığı Belgesi ilk olarak 8 Mart 2001 tarihinde yayımlanmış daha sonra ise, Türkiye'nin sağladığı ilerlemeler ve çalışmaların yoğunlaştırılması gerektiği alanlar temel alınarak Türkiye için Gözden Geçirilmiş Katılım Ortaklığı Belgesi, 14 Nisan 2003 tarihinde açıklanmıştır.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Yakın zamanda nihai hali yayımlanacak 2007 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesinin Taslak halinin Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz. www.abgs.gov.tr,

¹⁸⁶ İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s.127

¹⁸⁷ 2001, 2003 ve 2005 yıllarına ait Katılım Ortaklığı Belgelerinin Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz. Devlet Planlama Teşkilatı, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Ülger, İrfan Kaya., Avrupa Birliği'nin ABC'si, Konrad Adenauer Vakfı-Türk Demokrasi Vakfı, Ankara, 2003, s.225-233; Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, www.abgs.gov.tr; Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, <http://www.maliye-abdid.gov.tr/>

Bu belgeler doğrultusunda ise Türkiye tarafından 2001 ve 2003 tarihlerinde Ulusal Programları hazırlanarak yayımlanmıştır.¹⁸⁸ Bu kapsamda, kısaca Katılım Ortaklığı Belgesi, İlerleme Raporunda ortaya konulan eksikliklerden hareketle yapılması gerekenleri ortaya koymaktadır.

2005 Yılı

Kısa Vadeli Öncelikler: Başta uygulanan oranlar ve istisnai işlemlerin kapsamı olmak üzere Tüketim Vergisi ve KDV uygulamaları ile vergi yapısının müktesebatla uyumlaştırılması ve ayırıcı uygulamalara neden olabilecek vergi tedbirlerinin ortadan kaldırılmasına devam edilmesi.

Orta Vadeli Öncelikler: İşletme verilerine dair Davranış Kuralları dahil olmak üzere, KDV, tüketim ve doğrudan vergilere ilişkin vergi müktesebatı ile uyumlaştırmanın tamamlanması yönünde çalışmaların kayda değer oranda ilerletilmesi.

2006 Yılı

Kısa Vadeli Öncelikler: Özellikle uygulanan oranlar, muaf işlemlerin kapsamı ve vergi yapısına ilişkin olmak üzere, özel tüketim vergilerinin ve KDV'nin müktesebatla uyumlaştırılmasına ve ayırıcı muamelelere yol açabilecek vergi tedbirlerinin tasfiye edilmesine devam edilmesi.

Orta Vadeli Öncelikler: İşletme vergisine ilişkin Davranış Kuralları Rehberi dahil olmak üzere, KDV, özel tüketim vergileri ve doğrudan vergilendirmeye ilişkin vergi müktesebatı ile uyumlaştırmanın tamamlanmasına yönelik çalışmaların kayda değer şekilde ilerletilmesi.

2007 Yılı

Kısa Vadeli Öncelikler: Alkollü içkiler ile ithal tütün ve sigaraların ayırıcı şekilde vergilendirilmesinin önemli ölçüde azaltılmasına yönelik adımlar atılmalı ve kalan ayırıcı vergilendirme uygulamalarının hızlı bir şekilde kaldırılması için Komisyon'la mutabakat sağlanan ve açık bir takvimi içeren bir plan sunulmalıdır.

¹⁸⁸ 2001 ve 2003 yıllarına ait Türkiye Ulusal Programları için bkz. <http://ekutup.dpt.gov.tr>, www.abgs.gov.tr

KDV ve tüketim vergilerinin, özellikle yapı ve uygulanan oranlar açısından, uyumlaştırılması sürdürülmelidir.

Orta Vadeli Öncelikler: Özellikle mahsupluk, muafiyet, özel uygulamalar, vergi iadeleri ve düşük vergi uygulamalarına ilişkin olarak özel tüketim ve katma değer vergilerinin uyumlaştırılmasına devam edilmelidir.

5.3.Vergilendirme Faslı ile İlgili Gelişmeler

5.3.1.Tarama Süreci

Vergilendirme Faslı kapsamında Birlik müktesebatının Türkiye tarafına Komisyon yetkilileri tarafından anlatıldığı ve Türkiye tarafının sorularını cevaplandırdıkları 6-7 Haziran 2006 tarihlerinde Tanıtıcı Tarama Toplantısında; Doğrudan vergilendirme; Dolaylı vergilendirme; Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın engellenmesi ve Adalet Divanı Kararları, genel AB vergilendirme ilkeleri, zararlı vergi rekabeti konularındaki AB müktesebatı irdelenmiş ve tartışılarak açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.¹⁸⁹

Tanıtıcı tarama sonrası 11-12 Temmuz 2006 tarihlerinde yapılan Ayrıntılı Tarama Toplantısında; Türkiye'nin Vergi mevzuatı bilhassa AB müktesebatı da dikkate alınarak toplam 600 slaytta ayrıntılı bir şekilde anlatılmış ve Avrupa Birliği yetkililerinin sorularına cevap verilmiştir.¹⁹⁰

Vergilendirme Faslı ile ilgili olarak AB Komisyonu tarafından 24.01.2007 tarihli Tarama Sonu Raporu'na¹⁹¹ dayanılarak yapılan değerlendirmeler genel hatları ile aşağıdadır.

Vergi hukuku yapısal olarak AB standartlarındadır. Müzakere aşamasında Türkiye memnun edici bir uyum seviyesi yakalamıştır. Kapsam ve uygulamada olan oranlar açısından KDV, ÖTV ve doğrudan vergilerde sorun yaşanmaktadır. Gelir

¹⁸⁹ Söz konusu toplantı dokümanlarına www.gib.gov.tr veya www.abgs.gov.tr adreslerinden ulaşmak mümkündür.

¹⁹⁰ Söz konusu toplantı dokümanlarına www.gib.gov.tr veya www.abgs.gov.tr adreslerinden ulaşmak mümkündür.

¹⁹¹ Türkiye için Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan Tarama Sonu Raporu ve özeti için bkz. www.tobb.org.tr/abm/taramaraporlari/screening_report_16_tr_internet_en.pdf

İdaresi'nin kurulmasıyla hiyerarşik katmanlar azaltılmış ve idari kapasite artırılmıştır. Vergi hesaplamalarında koordineli çalışma önem arz etmektedir.

Dolaylı Vergiler: KDV mevzuatında kısmi bir uyum söz konusudur. Türkiye'de uygulanan %18, %10 ve %1'lik KDV oranlarından %1 oranı; kapsam da dahil olmak üzere AB müktesebatına uymamaktadır. Tekstil ürünleri için uygulanan %8'lik vergi oranı da AB müktesebatına uyumsuz bir durum oluşturmaktadır. Türk vergi müktesebatında vergilendirilebilir matrah ve vergi tabanı ayrımı yeterli şekilde ifade edilememiştir. Türkiye ayrıca kısmi muafiyetler konusunda küçük işletmelere tanıdığı ayrıcalıkları kısa zamanda ortadan kaldırmalıdır. Cep telefonu şirketlerinden alınan özel iletişim vergisi, sınırlı bir kapsama sahip olduğu ve tüm iktisadi işletmeleri kapsamadığı için AB müktesebatıyla zıtlık arz etmemektedir. ÖTV'nin doğması Türk hukukunda, kağıt üstünde sevkiyatın belgelenmesine bağlıyken, AB hukukunda malın depodan fiziksel olarak ayrılmasına bağlanmıştır. Alkollü içkilerde KDV söz konusudur. AB'de spesifik vergi kullanılmaktadır. Alkollü içkilere uygulanan vergide kategorizasyon sorunu bulunmaktadır. Türkiye'de vergilendirme yapılırken içerdiği alkol oranı yerine içkinin türüne bakılmaktadır. Bu durum AB müktesebatına aykırı bir durum oluşturmaktadır. Öte yandan tüm ithal alkollü içkiler gümrük vergisine tabi iken, saf alkolden vergi alınmamaktadır. Bu durum ise bira için %0.5, diğer içkiler için %1.2 olarak belirlenen minimum vergi oranlarına aykırıdır.

Ayrıca ithal ve yerli içkiler arasında ayırım yapılarak yerli içkilerden daha düşük vergi alınmaktadır. Bu durum ise 1/95 sayılı ortaklık konseyi kararına aykırılık teşkil etmektedir. Tütün ürünlerine ilişkin olarak, sigaraların CN koduna göre tanımlanması AB kurallarıyla örtüşmemektedir. KDV oranı %50'lere varan vergi alınmaktadır. İyi kalite tütünde %58 oranında ve kg'da 0,036 € tutarında vergi alınmaktadır. Ayrıca tütün fonuna katkı sağlayan bir ithalat vergisi de alınmaktadır. Söz konusu verginin sadece ithalattan alınıyor olması oldukça sakıncalı bir durumdur. Enerji ürünlerinde AB müktesebatına uyum düşük düzeydedir. Türkiye AB ile kıyaslandığında, elektrik, kömür ve kok kömürüne vergi uygulanmadığı için vergi sayısı açısından daha az sayıda vergi alınmaktadır. Vergi hukuku anılan kalemleri de içine alacak şekilde genişletilmelidir.

Ayrıca yapılmış olan tanımlamalar, 92/12 ve 2003/16 direktifleri dikkate alınarak yeniden yapılmalıdır. Benzin, dizel ve gazdan alınan vergilerin 2000/96'yla uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak Bakanlar Kurulunun vergileri %50'den %0'a indirebiliyor olması sorun teşkil etmektedir. Genel olarak bu alanda çok sayıda düşük vergi uygulaması mevcut olduğundan AB müktesebatı ile aykırı bir durum oluşabilmektedir. Motorlu araçlar, lüks tüketim ürünleri, alkolsüz içkilerden alınan vergiler; AB müktesebatında bulunmamaktadır. Ayrıca, ikinci el araçların vergilendirilmesinde ithal malın yurtiçi değerinin yurtiçinde üretilen benzerinin değerinden daha yüksek olması durumu açık değildir.

Doğrudan Vergilendirme: Bu alanda uyum sınırlı seviyededir. AB hukuku model alınarak hazırlanan şirketler vergi hukuku 1 Ocak 2006'da yürürlüğe girmiştir. Ancak belirlenen kurallar sadece ülke içinde geçerli olduğu için uluslararası işlemleri de kapsayacak şekilde kapsamı genişletilmelidir. Müşterek sigorta şirketleri için belirlenen %15 minimum vergi oranı sorunludur. Katılımla birlikte Türkiye'nin faiz ödemelerinden ve telif ödemelerinden kesilen vergilere son vermesi gerekmektedir. Türkiye'nin zararlı vergiler olarak bilinen vergi türlerinden uzak duracağını ifade etmesi önemli bir gelişme olarak görülmektedir. Ancak, geriye dönük olarak bakıldığında mevcut zararlı vergilerin de araştırılarak ortaya çıkarılması gerekmektedir. Kişilerin vergilendirilmesine yönelik 2003/48/EC sayılı direktifin uyumlaştırılması gerekmektedir, zira üye devletler arasında işbirliği gerektiren hususlar bu sayede ortaklaşa ele alınabilecektir.

İdari İşbirliği ve Karşılıklı Tanıma: Türkiye ile çok sayıda ülke arasında vergi erezyonu ve vergi önlemesi gibi durumların önüne geçmek amacıyla ikili anlaşmalar bulunmaktadır. Ancak, karşılıklı yardımlaşma ve idare konularında herhangi bir anlaşma bulunmamaktadır.

Operasyonel Kapasite ve Bilgisayar Ortamına Taşınma: Türkiye vergi altyapısını AB ülkeleriyle paralel hazırlaması gerektiğinin farkındadır. Bu çerçevede bilgi ve teknoloji altyapısını güçlendirerek bilgi değişimi için gerekli ortamı oluşturmalıdır. KDV'de de aynı şekilde bilgi altyapısı kurulmalıdır. Türkiye AB ile uyumlu IT (Bilgi Teknolojileri) sistemlerini geliştirmeye ve planlamaya başlamalıdır ve var olan vergi sistemini bu IT altyapısına adapte etmelidir. KDV alanındaki

bilgisayarlaşma açısından, Türkiye'nin AB sistemleri ile dâhili bağlantı ve işlerliğine izin veren IT sistemlerini geliştirme için hazırlık yapmaya ihtiyacı olacaktır. Ayrıca Türkiye, AB vatandaşlarına AB dışındaki tacirler tarafından sağlanan e-hizmet için özel sistemle ilgili üye ülkeler arasındaki bilgi değişimini, AB sistemleri ile karşılıklı olacak şekilde sağlamalıdır. Dolaysız vergilendirme alanında, Türkiye, tasarruflardan yerleşik olmayanlar tarafından elde edilen gelirle ilgili bilgi değişimine imkan verecek bir IT sistemi hazırlamak zorundadır.

5.3.2.Açılış Kriterleri

Vergilendirme Faslında Avrupa Komisyonu tarafından Tarama Sonu Raporu'nda yer verilen değerlendirme ve açılış kriteri kısaca aşağıdadır:

“Türkiye, yurt içinde üretilen alkole, ithal edilen alkollü içeceklerden daha düşük bir vergi uygulamakta olup, ayrıca ithal tütün ve sigaraya özel bir vergilendirme yapmaktadır. Bu özel durumların ve yukarıda belirtilen genel durumun ışığında, bu fasıldaki müzakerelerin aşağıdaki temel kriterin karşılanması koşuluyla açılması tavsiye edilmektedir.

Türkiye ithal tütün, sigara ve ithal alkollü içeceklerde dâhili ürünlere kıyasla ayrımcı vergilendirmeyi hızlı bir şekilde ortadan kaldırmaya yönelik bir plan sunmalıdır.”

Açılış kriterinin karşılanmasını teminen atılması gereken adımlar ise aşağıdaki gibidir:

- Rakı dışında tüm alkollü içeceklere ilişkin ayrımcı vergilendirme uygulamalarının kaldırılması;
- Rakıya ilişkin tercihli vergilendirme uygulamasına kademeli olarak son verilmesi amacıyla, rakı ve diğer alkollü içecekler arasındaki ayrımcı vergilendirme uygulamalarının kayda değer ölçüde azaltılması yönünde somut bir başlangıç adımı atılması;
- İthal tütün ve ithal sigaralara ilişkin ayrımcı vergilendirme uygulamalarına son verilmesi amacıyla, bu ürünlerin vergilendirmesine ilişkin ayrımcı uygulamaların kayda değer ölçüde azaltılması yönünde somut bir başlangıç adımı atılması.

5.3.3.Müktesebata Uyum ve Ulusal Program

Türkiye tarafından bu fasılda dahil olmak üzere Komisyon tarafından getirilen eleştirilerin karşılanması için öncelikle; Tarama Toplantıları sonrasında ilgili Kamu Kurum ve Kuruluşlarının katılımı ile DPT tarafından 2007-2013 dönemini kapsayan “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Programı” hazırlanmış, Devlet Bakanı ve Başmüzakereci Ali Babacan tarafından kamuoyuna duyurulmuş ve 17 Nisan 2007 tarihinde yayımlanmıştır. Bu programa göre, tarama sonu raporunda eleştirilen alkollü içkiler, enerji ürünleri ve tütün konusunda 2009-2013 tarihleri arasında gerekli yasal düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür.

Daha sonra ise “AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı”nda ise “Alkollü ürünler, ithal tütün ve ithal sigaraların vergilendirilmesine ilişkin Eylem Planı”nın 2008 yılı IV. Çeyreğine kadar sunulması, alkollü içkilerde vergileme ölçüleri ve oranı ile sigaraların vergileme kriterleri konusunda ve petrol ürünlerinin vergileme ölçülerinde 2009 yılında değişiklik yapılması taahhüt edilmiş olup, söz konusu Ulusal Program 31.12.2008 tarihinde yayımlanmıştır.¹⁹²

5.4.Müktesebata Uyumun Mevcut Düzeyi

Avrupa Birliği vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırılmasının sağlıklı temellere dayandırılması, hukuki altyapının olmasına ve Konseyin bu konuda direktif çıkarmasına bağlıdır. Vergi uyumlaştırması, Roma Antlaşması'nın bir gereği olup, AET'nin gelişmesine paralel bir gelişme seyri izlemiştir. Bir başka deyişle, vergi uyumlaştırması, Roma Antlaşması ilkelerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan bir araçtır. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırma çalışmaları birçok amaca dayandırılabilir;

Genel anlamda vergi uyumlaştırılmasındaki amaç, uluslararası vergi farklılıklarına son verilmesi, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasını yasaklamak, mal ve faktör piyasaları açısından ülkeler arasında uluslararası optimum dağılımın gerçekleştirilmesi, toplum refahının yükseltilmesi, bir anlamda da bütün malların serbest dolaşımını sağlamak, rekabet alanında eşitliği gerçekleştirmek olarak sıralanabilir.

¹⁹² Resmi Gazete'nin 31.12.2008 tarih ve 27097 (5. Mükerrer) sayısında yayımlanmıştır.

Vergi uyumlaştırmasını, malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi uyumlaştırması ile; malların, sermayenin, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımında vergi aracının tarafsız kalması amaçlanmaktadır. Bu yolla üretim faktörlerinin ve mali kaynakların en verimli şekilde kullanılabilmesi sağlanacaktır ve sermaye hareketleri ile şirketlerin kuruluş yerini seçmeleri ekonomik nedenler (hammadde, işçilik gibi) dikkate alınarak yapılacaktır.

Ancak, vergilerin sosyal ve ekonomik hayatın yönlendirilmesinde araç olarak kullanılması, devletlerin vergi egemenliklerinden taviz vermelerini zorlaştırmaktadır. Ayrıca uyumlaştırma ile ilgili kararların oy birliği ile alınması (halen 25 ülke) kuralı da katedilen mesafenin sınırlı kalmasına yol açmaktadır.

Vergi uyumlaştırması, dolaylı vergiler (KDV, ÖTV) alanında yoğunlaşmış; dolaysız vergiler alanında ise, son derece sınırlı kalmıştır.

5.4.1.Temel İlkeler

- Gümrük vergileri ve eş etkili vergiler kaldırılmıştır.
- Avrupa Birliği ortak gümrük tarifesi kabul edilmiştir.
- Normalin üstünde vergi iadesi ve ayırım gözetici vergilendirme yapmama yükümlülüğü getirilmiştir.
- Türkiye'nin vergi uyumlaştırması yapma yükümlülüğü müzakerelerle birlikte başlayacaktır. Türkiye vergi uyumlaştırması yapma yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, Avrupa Birliği'nin ortak gider vergisi olan katma değer vergisini 1985 yılı başından itibaren; özel tüketim vergisini ise, 2002 yılında uygulamaya başlamıştır.

5.5.Türkiye ve Avrupa Birliği'ndeki Özel Tüketim Vergilerinin Otomotiv Sektörüne Yönelik Karşılaştırılması

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik başvurusunu yaptığı 1963 yılından bu yana Türk Vergi Sisteminde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Söz konusu 50 yıllık süreçte AB ile Türkiye arasında sıkıntılı dönemler yaşanmasına rağmen üyelik müzakereleri devamlılık göstermiştir. Özellikle vergisel alanda, Türkiye AB ile

ilişkilerini geliştirmek amacıyla vergi politikalarında önemli değişiklikler yapmaya çalışmıştır. Bu sebeple vergi uyumu çerçevesinde 2002 yılında yürürlüğe giren yasa ile Türk Vergi Sistemi'nde çeşitli adlar altında mevcut olan bazı dolaylı vergiler yerini Özel Tüketim Vergisi'ne bırakmıştır.

2002 yılında yürürlüğe giren Türk ÖTVK ile ÖTV'nin konusu hayli geniş tutulmuştur. I sayılı listede, akaryakıt ürünleri ve mineral yağlar; II sayılı listede motorlu ve motorsuz taşıtlar; III sayılı listede alkollü (ve bazı alkolsüz) içkiler ve tütün mamulleri; IV sayılı listede ise, buzdolabı, video cihazları, telsiz telefon, silahlar, kol saatleri, piyanolar, parfümler, kürk, kıymetli taşlar gibi diğer bazı tüketim malları verginin kapsamına alınmıştır.

AB'de ÖTV esas olarak; tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira, şarap ve diğer alkollü içkilerden alınmaktadır. Türk ÖTV'sinin II sayılı listesinde yer alan motorlu taşıtlar ile IV sayılı listesinde yer alan çeşitli tüketim malları ortak AB ÖTV'si kapsamında yoktur.

Türk ÖTV'si bu haliyle özelden ziyade genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür. AB mevzuatı ise, KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır (6. Direktif, m. 33).

II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler açısından ülkemiz dünyada en yüksek oranlı vergiyi uygulayan ülke konumdadır. Motorlu taşıtlardan motor hacmine göre alınan verginin ağırlıklı kısmı, ÖTV olarak alınmaktadır. ÖTV'nin oranı % 37'den başlayıp % 84'e kadar yükselmektedir. Söz konusu ÖTV fiyata eklenerek bunun üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Bu durumda vergileme yönünden aynı kaynaktan iki defa vergi alınması durumu ortaya çıkmaktadır. Bir nevi verginin vergisi alınmaktadır.

Ülkemizde otomotiv sektörü üzerine uygulanmakta olan vergi oranları aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Tablo 24: Türkiye’de Otomobil Alımına İlişkin Vergiler

	ÖTV (%)	KDV (%)	TOPLAM
1600 cm ³ 'e kadar	37	18 + 6,6	61,6
1600-2000 cm ³ arası	60	18 + 10,8	88,8
2000 cm ³ 'ü aşanlar	84	18 + 15,1	117,1

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Cem KILIÇ ve Okan MÜDERRİSOĞLU, AB yolunda Mali Dünyamız, TİSK Yayınları, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1839>

Tablodan da görüldüğü üzere, motor hacmi 1600 cm³'e kadar olan otomobiller %37, 1600 cm³ ile 2000 cm³ arasında olan otomobiller %60, 2000 cm³'ü aşan otomobiller ise % 84 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca ÖTV dahil fiyatlar üzerine ek olarak %18 oranında KDV uygulanmaktadır. Böylece hesaplanmış olan vergi üzerinden yeniden vergi hesaplanmaktadır.

Tablo 25: Türkiye ve AB Ülkelerinde Otomobil Alımına İlişkin Vergiler

	Türkiye	İsveç	İspanya	Belçika	Fransa	İtalya	İngiltere	Almanya
ÖTV	%37-84	%0	%7	%1	%1	%0	%0	%0
KDV	%18	%25	%16	%21	%20	%20	%18	%16
TOPLAM	%61,6-117,1	%25	%23	%22	%21	%20	%18	%16

NOT: 10 AB ülkesinde (Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Yunanistan, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve İspanya) yeni araç satışında “**tescil vergisi**” adı altında bir vergi alınıyor. Bu vergi yüzde 7-16 arasında değişiyor.

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Cem KILIÇ ve Okan MÜDERRİSOĞLU, AB yolunda Mali Dünyamız, TİSK Yayınları, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1839>

Yukarıda yer alan Tablo 25’e göre, Avrupa Birliği ülkelerinde otomobilden ÖTV alınmasının nerdeyse söz konusu olmadığı görülmektedir. Avrupa Birliği ülkelerindeki vergi yükü ülkeden ülkeye değişmekle birlikte paralellik arz etmekte ve % 21 civarında olduğu görülmektedir. Yine tablodaki verilere göre İsveç, İtalya, İngiltere ve Almanya’da ÖTV oranının %0 olduğu, ancak ülkemizde bu oranın %37 ile % 84 aralığında değiştiği görülmektedir. Dolayısıyla ülkemizde otomobil sahibi olmanın maliyetinin AB’de olduğundan daha ağır olduğu anlaşılmaktadır.

Ülkemizde otomotiv sektöründen alınan verginin yüksek olması tüketiciler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmaktadır. Vergilerin yüksek olması dolayısıyla ülkemizde her 1.000 kişiye düşen otomobil sayısı 100 civarında iken AB ülkelerinde

bu rakam 500'ün üzerindedir. Esasen devletin en çok vergi aldığı sektörlerden biri olan otomotivde vergilerin düşük olması daha çok aracın satılmasına, daha çok aracın satılması da otomotiv yan sanayisinin gelişmesine ve akaryakıt harcamalarının artmasına neden olacaktır. Böylelikle devlet otomotiv üzerindeki vergiyi azaltmakla vergi gelirlerinde düşüş yaşamayacak tam tersine, otomotiv yan sanayisinin gelişmesiyle ve akaryakıt harcamalarının artmasıyla birlikte vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir.

Ülkemizin Avrupa Birliği'ne girmesi halinde, AB müktesebatına uyum çerçevesinde otomotiv sektöründen alınan vergi oranlarında önemli ölçüde azalmaya gidilmesi gerekecektir. Ülkemizin otomotiv sektörü üzerindeki mevcut vergi oranlarının Avrupa Birliği oranlarından anormal derecede yüksek olduğu yukarıda yer alan tablo 25'te de görülmektedir. Bu oranların zaman içinde Avrupa Birliği vergi oranlarının seviyesine çekilmesi gerekmektedir. AB'de ortalama yüzde 20 civarında olan otomotivdeki vergi, ülkemizde yüzde 60-62 civarındadır.

5.6.Türk Özel Tüketim Vergisinin Uyumu

ÖTV ile ilgili ciddi ortak düzenlemeler Tek Pazar uygulamasının hemen öncesinde 1992 yılında gerçekleştirilmiştir. 19.10.1992 tarihinde çıkarılan altı ayrı direktifle özel tüketim vergilerinin konusu, matrahı ve oranları uyumlaştırılmıştır.

Bu direktifler ile ÖTV'ye konu ürünler; sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, benzin ve mazot gibi petrol ürünleri, bira-şarap ve bira-şarap dışında kalan alkollü içkiler olmak üzere beş grupta toplanmıştır.

Oran konusunda, üye ülkeler arasında görülen önemli boyutlardaki farklılıklar, bu alanda kesin sınırları olan oran veya miktarlar kabul edilmesine imkân vermemiştir. Minimum oranlar (veya miktarlar) üzerinde görüş birliği sağlanabilmiş ve üye ülkelerin bu miktarların üzerine çıkabilmesine izin verilmiştir. Vergi oranları tütün ve tütün mamullerinde advalorem esasa göre belirlenmiş olup % 5 ile % 57 arasında değişmektedir. Diğer ürünlerin tamamında ise, vergilendirmede spesifik yöntem esas alınmıştır. Örneğin, kurşunsuz benzinde 1000 litre başına 287 euro; birada hektolitre başına 0.748 euro; şarapta hektolitre başına 0 euro, minimum vergi miktarları olarak kabul edilmiştir.

ÖTV'ye tâbi ürünlerin uluslararası ticarete konu olması durumunda verginin tahsili KDV'de olduğu gibi yapılmaktadır. (DPT 9.Kalkınma Raporu,2007-2013)

27.08.2004 tarih ve 2004/7792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile alkol ve alkollü içkiler için, alkol derecesi ve içki türleri itibariyle dört ayrı kategoride (bira, şarap, ara ürünler ve etil alkol) asgari vergi tutarları belirlenmiş ve Avrupa Birliği vergi sistemi ile uyumlu bir yapının oluşturulmasında önemli bir adım atılmıştır.

2005 yılı ilerleme raporu değerlendirildiğinde, Türkiye, özel tüketim vergileri alanında, tütün ürünleri konusunda müktesebatla uyumlaştırma yönünde bazı ilerlemeler kaydetmiştir. 2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergileri ortadan kaldırmıştır. Bu durum, ithal ürünlerin benzeri yerli ürünlere oranla fiili daha yüksek vergi uygulanmakta olduğu alkollü içecekler için geçerli değildir. Alkollü içecekler için uygulanan gümrük vergileri müktesebatla uyumlu değildir. Vergiler, alkolün içeriği ve ürünün cinsine bağlı olarak kısmen farklılık arz etmekte ve Türkiye' de üretilen bazı alkollü içecekler (örneğin rakı), alkol içeriği aynı olmasına rağmen, ithal içkilere (viski, rom, vb) göre daha düşük vergi uygulanmaktadır. İthal tütün ürünlerine ve sigaralara uygulanan özel gümrük vergileri de Tütün Fonu'nun ayrımcı uygulamaları arasında sayılabilir. Bu tür ayrımcı uygulamalar, sadece müktesebatla değil, Türkiye'nin Gümrük Birliği Anlaşması ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesindeki yükümlülükleriyle de çelişmektedir.

Türkiye genel olarak çok yüksek advalorem vergilendirme uygulamaktadır ve Türkiye'de depo sistemi uygulanmamaktadır. Aşağıda yıllar itibariyle Türkiye'nin ÖTV alanında yaptığı değişiklikler belirtilmiştir.¹⁹³

2000 yılı raporuna göre, Türkiye'de önemli değişiklikler, özellikle vergilerin yapısı ve oranlarında yapılması gerekmektedir. Ayrıca ürünlerin menşesine bakılmaksızın eşit olarak vergilendirilmesinde adımlar atılması gerekmektedir.

2001 yılında Türkiye vergi oranlarının uyumu açısından önemli değişiklikler yapmıştır. Ancak hala vergilerin yapısı, muafiyetler ve tütün mamulleri ve alkollü içkilere uygulanan ÖTV oranları açısından gelişme gösterilmesi gerekmektedir.

¹⁹³ (<http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/e10113.htm>) sayfasından yararlanılmıştır

Haziran 2002’de ÖTV’nin kapsamının uyumsallaştırılması amacıyla önemli yasal değişikliklere gidilmiş, mineral yakıtlar için spesifik vergi ve tütün mamulleri ve alkollü içecekler için advalorem bir vergi konulmuştur.

2003 yılında uyumsallaştırma için bazı düzenlemelere gidilmiş ancak hala alkollü içkiler ve tütün ürünlerindeki vergilerin yapısında ve bu alanlardaki muafiyetlerde düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir. Ayrıca Türkiye’de alkollü içkilere ve tütün mamullerine uygulanan oranlar AB’deki minimum oranların altındadır.

2004 yılında Türkiye sigara üzerinde spesifik vergilendirme yoluna gitmiş ve böylece ürünün içeriğine göre farklı bir vergilendirme yöntemi benimsemiştir. Bu durum AB müktesebatına aykırıdır.

2005 yılında yapılan değişiklikler ile Türkiye’de ithal sigaraların farklı vergilendirilmesi önlenmiştir. Ancak Tütün Fonu’nun varlığı hala tütün ürünlerinde ayrımcılığa yol açmaktadır.

2006 yılı içinde uyumsallaştırma adına hiçbir gelişme gerçekleşmemiştir.

2007 yılı içinde Türkiye sınırlı bir gelişim göstermiş ancak hala tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde minimum oranlar kullanılmaktadır.

Üyelik yolundaki Türkiye’nin AB müktesebatına uyum durumunu yıllık olarak raporlayan İlerleme Raporlarında 1998 yılından itibaren yapılan incelemede, özellikle 2003 yılındaki Rapordan itibaren, Avrupa Birliği, yerli ve yabancı tütün arasında ayrımcılık yapıldığı iddiası ile Türkiye’nin uyguladığı Tütün Fonu’nun kaldırılmasını önceleri tavsiye etmiş, müzakere süreci ile birlikte de açılış kriterleri arasına koymuştur.

AB, tam üyelik müzakerelerinde vergileme faslının açılmasının ön koşulu olarak Türkiye’nin önüne, Tütün Fonu’nun kaldırılması şartını getirmektedir. AB, tütün ve tütün ürünleri ithalatında alınan Tütün Fonu kesintisinin kaldırılmasını talep etmiştir. Avrupa Birliği, bu uygulamanın Birlik normlarının yanı sıra Gümrük Tarifeleri Anlaşmasına da (GATT) aykırı olduğunu savunmaktadır. AB, Fon

kesintisinin kalkmaması durumunda, yerli üreticilerin de bu kesintiye tabi tutulması gerektiğini ifade etmektedir.¹⁹⁴

Türkiye ise, Tütün Fonu'nun kaldırılmasına sıcak bakmamaktadır. Özellikle Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK), fonun ülke tütününü için ihtiyaç olduğunun altını çizmekte ve Tütün Fonu'nun devamını istemektedir.¹⁹⁵

İthalatın yerli tütünün kullanıldığı sigaralara uygulanan vergi avantajı ve Tütün Fonu'yla engellenmeye çalışıldığını aktaran Çelik, "AB'nin ısrarlı tutumuyla yerli tütüne uygulanan vergiler artırıldı. Şimdi Tütün Fonu'nun kaldırılması da talep ediliyor. Tekel'in özelleşmesi ve Tütün Fonu'nun kaldırılması Türk tütününün dünya üzerinden silinmesine neden olur. Uluslararası şirketler, maliyetlerin çok düşük olduğu Çin, Hindistan ve Ermenistan gibi ülkelerde oryantal tütün denemeleri yaptırıyor. Fonun kalkması halinde bu ülkelere gelecek tütün pazara hakim olur" görüşündedir. Ayrıca, tütün üretiminin desteklenmesi amacıyla çıkarılan ancak genel bütçe içine alınan Tütün Fonunda yılda 210 milyon dolarlık kaynak biriktiğini, bu kaynağın ithalatı ikame etmek amacıyla yapılan Virginia tipi yerli üretim çalışmalarının desteklenmesi için kullanılması gerektiğini¹⁹⁶ belirtmektedir.

İlerleme Raporlarında ve diğer birçok alanda Avrupa Birliği, kısaca Türkiye'nin uyguladığı Tütün Fonu'nun kaldırılmasını veya kaldırılması mümkün değil ise, yerli üreticilere de uygulanmasını istemektedir. Oysa aynı AB başta İtalya ve Yunanistan olmak üzere tütün üreticisini koruyucu ve destekleyici sistemleri işletmektedir. Üretimin artması içinde hem yasal mevzuatlarla sistemi oluşturmakta ve hem de rekabet koşullarını Birlik üreticileri lehine genişletmektedir. AB, Tütün Ortak Piyasa Düzeni kapsamında kendi tütün üreticisine garanti ve yön verme fonlarından ödediği 2,15-4,13 Euro/kg primi ödediğine göre, katılım müzakerelerine başlanmış olması nedeni ile Türk çiftçisine de ödemeye başlamadığına göre bu talebi Türk tütün üreticileri aleyhine ayrımcılık ve haksız rekabet yaratacak sonuçları doğuracaktır.

¹⁹⁴ "Alkollü Ürünlerde Yeni Vergileme", www.haber7.com, (Erişim:10.10.2007)

¹⁹⁵ "AB, Tütün Fonu'nun Kaldırılmasını İstiyor", www.abvizyon.com, (Erişim:10.10.2007)

¹⁹⁶ Çelik, Oktay., "Fon Kalkarsa Tütün Tehlikede", www.haberekspres.com.tr, (Erişim:10.10.2007)

Türkiye, yıllık ortalama 150 bin ton tütün üretimi ve 100 bin ton tütün ihracatı ile tütüncü bir ülke konumundadır. Türk tütün üreticisi, AB’de görülen prim, ek ödeme, telafi edici destekleme unsurundan yararlandırılmayacaktır. 4733 sayılı Tütün Yasası ile birlikte Türkiye’de tütün üretimi çok zor koşullar altında sürdürülebilirken, Virginia, Burley tütün ithalatı 70-80 bin tonlara dayanmaktadır. Bu hali ile Türk tütüncülüğünün kaybedeceği yeni mevzilere tahammülü yoktur. Bu konudaki aksaklıklar Devletin en üst organlarının rapor ve genelgelerine bile yansımış bulunmaktadır. Bu anlamda Devlet Denetleme Kurulu Raporu’nda, AB’de olduğu gibi tütünde kilo başına prim sistemine geçilmesi, gerçek üreticilere kota verilerek üretimin belli düzeyde tutulması, Virginia ve Burley tütünlerinin üretimine ağırlık verilmesi gerektiğine yer verilmektedir.¹⁹⁷

AB tütün üreticisinin sadece prim olarak aldığı Pazar fiyat desteğini, Türk üreticisi toplam ürün fiyatı olarak bile göremediğinden, AB’de var olan yeterli destekleme unsurları geliştirilmeden fonunun kalkması durumunda ne Virginia Burley tütününün üretiminin artırılabilmesi nede Çin ve Hindistan da üretimine başlanan ucuz Şark Tipi Tütün ile rekabetini sürdürülebilmesi mümkün olacaktır. Tüm bu nedenlerle Tütün Fonunda oluşan kaynak, tütün piyasalarında pazar fiyat desteği ve yapısal dönüşüm için kullanılarak piyasasının rekabetçi bir yapıya kavuşması, ihtiyaç duyulan Virginia ve Burley Tütün üretiminin geliştirilmesi için kullanılmalıdır.¹⁹⁸

Ayrıca, Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) ile yapılan pazarlıklarda tütün, fındık, pamuk ve çay Türkiye için Bölgesel ürün olması nedeni ile herhangi bir gümrük vergisi indirimine gidilmemesi imkanını sağlayacak özel ürünler kapsamında değerlendirildiğinden DTÖ ile müzakere sürecinin devam ettiği bir ortamda AB’nin “Tütün Fonu DTÖ kurallarına aykırıdır” savı geçersizdir.¹⁹⁹

Türkiye, Dünya’da özellikle Şark tipi tütün üretiminde önemli bir yere sahip olmasına rağmen ne yazık ki, son yüzyıldır tütün üretimine gerekli önemi vermemiş ve bu alanda önemli bir ekonomik ve siyasi rant elde etmesi mümkün iken birçok

¹⁹⁷ Aslan., a.g.m.,

¹⁹⁸ Aslan., a.g.m.,

¹⁹⁹ Aslan., a.g.m.,

alanda olduğu gibi bu alanda da elindeki imkanları kaybetmiştir. Bugün gelinen noktada üreticilerin yaşadıkları sıkıntıların çözülememesi nedeni ile üretim düşmüş ve ithalat artmıştır. Ulusal bir “tütün politikası” yoktur. Serbest piyasa koşulları içinde tütün üreticisinin sorunlarının çözümü beklenmektedir. Bu konuda tarafların görüşleri birbirleri tarafından dikkate alınmamaktadır.

Üyelik yolunda Avrupa Birliği, diğer birçok alanda olduğu gibi “ayrımcılık yapmama” ilkesini bu konuda da Türkiye’nin önüne müzakere masasında koymuştur ve koymaya da devam edecektir. Kendi üreticilerine daha önceki yıllarda ve şimdi de çeşitli düzenlemeler altında destekler veren ve rekabet koşullarını bunların lehine değiştirmeye çalışan AB, Türkiye’den yerli üreticinin ve tütün piyasasının tek desteklendiği uygulama olan Tütün Fonu’nun kaldırılmasını istiyor. Fonun kaldırılmasının mümkün olmaması halinde ise yerli üreticilere de aynı şekilde uygulanması istenilmektedir.

Bu konuda AB’nin ortaya koyduğu gerekçeler tek başına değerlendirildiğinde doğru gibi görünse de, AB’nin Türk üreticisinin kayıplarını telafi etmeden, kendi üreticisinin haklarını ve menfaatlerini korumak amacıyla olduğu görülmektedir.

Üyelik müzakereleri sırasında Türkiye’nin kendi tütün politikasını önceden oluşturup, bu konuda yerli üretimi ve üreticileri destekleyecek tedbirleri alması ve rekabet ile ilgili sistemleri kurması gerekmektedir. Ayrıca üyelik sonrasında da geçiş hakları talep etmeli ve üyelik sonrasında yerli üreticilerin mağduriyetlerini giderecek tedbirler üzerine müzakereleri yoğunlaştırmalıdır.

Türkiye’nin, alkollü içeceklere ilişkin ayrımcı vergi yapısına ve Tütün Fonu’nun ayrımcı uygulamalarına son vermesinin yanı sıra, sigaralar konusunda da kısmen uyum sağlamış bulunduğu, müktesebat çerçevesinde öngörülen vergilere ve oranlarına daha fazla uyum göstermesi gerektiği görülmektedir. Ayrıca, mali antrepolar ve iç piyasa hareketleri için gümrük vergilerinin zamanında askıya alınmasına yönelik gerekli adımlar atılmalıdır.

5.7.Vergilendirme Faslının Açılması

Vergilendirme faslının Çek Cumhuriyeti dönem başkanlığı sırasında açılmasını teminen yapılan çalışmalar sonrasında kabul edilen müzakere pozisyon belgesi sonrasında fasıl 30 Haziran 2009 tarihinde açılmıştır.²⁰⁰

Devlet Bakanı ve Başmüzakereci Egemen Bağış, vergilendirme faslının açılışı için toplanan hükümetlerarası konferansın ardından düzenlenen ortak basın toplantısında, “Türkiye oyunu kurallarına göre oynamakta kararlı. Maç devam ederken yeni kurallar getirilmesi tepki çekiyor” demiştir. Türkiye’nin yapacağı reformlarla kalan fasıllarda da açılış ve kapanış kriterlerini karşılamaya kararlı olduğunu anlatan Bağış, AB’den beklentilerini, “teknik olarak açılmaya hazır fasılları siyasi nedenlerle engellememesi ve tarama sonu raporu hala yayınlanmayan 9 fasılın bir an önce sonuçlandırılması” şeklinde sıraladı. Bağış, bu kapsamda eğitim ve kültür, ekonomik ve parasal politika, enerji, kamu alımları, sosyal politika ve istihdam ile çevre fasıllarının açılışa hazır ya da hazırlanmakta olduğunu anlattı.²⁰¹

Saraçoğlu’na göre, AB ülkelerinde devreden KDV uygulamasının bulunmadığı belirtiliyor. Yine AB ülkelerinde yüzde 5 ve yüzde 15-25 arasında genel KDV uygulaması yer alırken, Türkiye’de yüzde 1, 8 ve 18 olarak ürün ve hizmetler üzerinde üç KDV sisteminin olduğuna dikkat çekiliyor. Maliye Bakanlığı’nın gözetiminde sürdürülecek olan Vergilendirme Faslı’nın 2009-2013 döneminde tamamlanması bekleniyor. Ancak, Türkiye’de bir türlü kalıcı düzenleme yapılamayan vergi alanında en büyük sıkıntının da katma değer vergisi (KDV) düzenlemelerinde yaşanacağı bildiriliyor. Yetkililer, AB ülkeleri ile Türkiye arasında uygulama farkının çok açık şekilde gözlemlendiği KDV’de ilk olarak devreden KDV uygulamasında olacağını belirttiler. Buna göre, Türkiye’de hesaplanan KDV ile indirilen KDV arasında doğan fark, indirilen KDV’de fazla ise mükellefe iade edilirken, hesaplanan KDV’de fazla olduğu takdirde devlete ödeniyor. “Devreden KDV” olarak belirtilen bu düzenleme, AB ülkelerinde bulunmuyor. Yine AB ülkelerinde en az yüzde 5’lik KDV ile en az yüzde 15, en çok yüzde 25 arasında

²⁰⁰Fasılın açılmasına ilişkin resmi haber için bkz. http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/er/108819.pdf

²⁰¹ www.cnnturk.com, 30.06.2009

uygulanan genel KDV'nin bulunduğuna işaret edilirken, Türkiye'de yüzde 1, 8 ve 18 olarak ürün ve hizmetler üzerinde KDV'nin üç oranlı olarak kullanıldığı hatırlatılıyor. AB'de en az yüzde 5'lik vergi oran kuralının, açık biçimde yüzde 1'lik uygulama ile önemli bir çelişki gösterdiğine işaret ediliyor. Yetkililerin dikkat çektiği bir diğer sorunun da hangi mal ve hizmetlere indirimli oran uygulanacağı konusu olduğuna dikkat çekiliyor. Çünkü Türkiye'de uygulanan yüzde 8'lik KDV'nin AB ürünlerine uyumlu olmayan birçok üründe uygulanıyor olmasının sorun doğuracağı belirtilirken, AB KDV hukukunda indirimli oran uygulaması yapılabilecek mal ve hizmetlerin tek tek belirlenmiş olduğu ve ancak bunlar için genel oran dışında bir oran uygulanmasına onay verildiğine dikkat çekiliyor.

Türkiye'de KDV sisteminde yüzde 1 ve yüzde 8'lik uygulamaların olduğu mal ve hizmet gruplarının çok iyi tasniflemesinin yapılmadığına dikkat çeken yetkililer, "Bu iki gruba giren ürünlerin ve hizmetlerin genel özelliklerini belirleme zorluğu yanında bir de bu iki gruptan hangi özelliktekilerin yüzde 1 hangi özelliktekilerin yüzde 8'e girdiğinin tutarlı bir cevabı bulunmamaktadır" demektedirler.²⁰²

5.8.Vergilendirme Faslı Kapanış Kriterleri

Faslın açılış kriterleri olan alkollü içkilerdeki rakı lehine olan ve tütün fonunda yerli üretici lehine olan ayrımcılıkların kaldırılacağına ilişkin taahhütlerden sonra açılan faslın kapatılabilmesi için Komisyon tarafından belirlenen beş adet kapanış kriteri şöyledir.

- 1- AB'nin Türkiye ile müzakereler konusunda Aralık 2006'da aldığı karar uyarınca Türkiye'nin Ek Protokolün tam ve ayırım gözetmeksizin Ortaklık Anlaşmasına uygulanmasına ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmesi,
- 2- Türkiye'nin KDV ve ÖTV'de AB'ye uyum için önemli ilerleme kaydetmesi ve kalan alanlarda detaylı bir zaman çizelgesi oluşturması,
- 3- Türkiye'nin yükümlülükleri doğrultusunda 18 Mayıs 2009'da belirlediği Eylem Planı ve Planın eki doğrultusunda alkollü içkiler, ithal tütün ve

²⁰² Saraçoğlu, Cahit., "Vergilendirme faslına değil sıkıntı faslına açtık...", Yeni Şafak, <http://yenisafak.com.tr>, 03.07.2009

ithal sigarada ayrımcı vergilerin kaldırılmasını sağlaması ya da ayrımcı vergilerin söz konusu planda belirlenen takvimden daha önce kaldırılması,

- 4- Türkiye'nin vergi mevzuatını uygulamak, etkin bir şekilde vergi toplamak ve denetlemek için merkez ve taşra dairelerinde yeterli idari kapasitesi olduğunu göstermesi.
- 5- Türkiye'nin vergi alanında kapsamlı ve tutarlı bir bilişim sistemi oluşturulmasına ilişkin olarak Avrupa Komisyonu'na bir strateji sunması ve bilişim sisteminin geliştirilmesinde ilerleme sağlaması.²⁰³

Görüleceği üzere ilk kriter Kıbrıs kriteri olarak ifade edilen ve Türkiye'nin uymak için söz verdiği ama henüz uymadığı limanların Kıbrıs Rum tarafına açılmasıdır. Siyasi olan bu kriterden başka diğer kriterler ise karşılanması ancak siyasi ve bürokratik iradenin çakışması ile mümkün olabilecektir. Özellikle idari kapasite alanındaki kriterin gerçekleşmesi, yapılanma ile "Başkanlık" olsa bile gerçekleşmediğine göre ve devamlı suretle ertelenen bir alan olduğu için şimdilik belirsizdir.

Türkiye müzakere sürecinde özellikle vergilendirme alanında ciddi bir çaba içerisinde olmuştur. Her ne kadar bu çabanın önemli bir kısmı kurumlar arası görev ve yetki çatışmasında harcansa da yine de sıkışık takvime rağmen siyasi ve bürokratik bir başarıdan söz etmek mümkündür. Aynı çabanın bu kez görev ve yetki çatışması olmadan kapanış kriterlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında da gösterilmesi gereklidir.

²⁰³ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/er/108819.pdf. Ayrıca bkz. İktisadi Kalkınma Vakfı Bülteni, 29.06-05.07-2009, <http://www.ikv.org.tr>.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Avrupa Birliği, üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir. Avrupa Birliğinde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikadır. Nitekim Roma Anlaşmasının vergi ile ilgili hükümleri, Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, Topluluğun Politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almaktadır. Ayrıca vergi politikasının saptanmasında ve uygulanmasında ikincil AB Hukuku (AB kurumlarının işlemleri) belirleyici bir işleve sahiptir. Avrupa Birliği vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının sağlıklı temellere dayandırılması, hukuki altyapısının olmasına ve Konseyin bu konuda direktif çıkarmasına bağlı olmaktadır. Avrupa Birliği'nin ekonomik amaçlarına ulaşabilmesi için mal ve hizmetlerin sınır ötesi alım-satımında, KDV veya ÖTV gibi dolaylı vergilerde ortak kuralların esas alınması ve uygulanması gerekmektedir. Ancak, üye devletlerin vergi sistemleri halen tam olarak uyumlaştırılmamıştır.

Topluluk düzeyinde dolaylı vergilere ilişkin olarak yapılan uyumlaştırma çalışmaları katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere başlıca iki alana yönelmiş durumdadır. Özel tüketim vergileri, AB'de KDV'den sonra uyumlaştırma kapsamına alınan ikinci vergi türüdür. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde, bu kanunun konulma amaçları olarak; "Dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması tasarının bir diğer önemli hedefidir." denilmek suretiyle ana amaçlar arasında Avrupa Birliği müktesebatına uyumun olduğu belirtilmektedir.

4760 sayılı ÖTV Yasası ile dolaylı vergiler alanında basitleştirme öngören bu kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılarak ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Ülkemizde ÖTV'nin uygulanmaya konulma amacı; Gümrük Birliği'ne geçiş nedeni ile kaldırılmış olan fonlar ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması nedenleri ile devlet gelirlerinde oluşan kaybın telafisi; bu alanda mevzuatımızdaki dağınıklığın giderilerek farklı vergi, fon vb. mali düzenlemeleri

içeren yasaların tek bir yasa altında toplanması, böylece mevzuatta basitlik sağlanması ve dolaylı vergilerin Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlaştırılmasıdır. Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, ÖTV'ye tabi tutulan bazı mallar için katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacaktır. ÖTV Kanunu ile AB katma değer vergisi mevzuatında uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar kapsama alınmıştır.

ÖTV Mevzuatının, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef ve vergi sorumlusu, matrah, indirim ve iade ile vergi oranı bağlamında genel hatları ile AB Konsey Direktifleri ile uyumlu olduğu görülmektedir. Aşağıdaki konularda ise farklılıklar bulunduğu bahsetmek mümkündür. Bu konular; AB Direktiflerinde enerji ürünlerinin kapsamının ÖTV Mevzuatından daha geniş tutulması, ÖTV Kanununda GTİP numaraları 12'li esasta spesifik olarak belirlenmesine karşın, AB Direktiflerinde 4'lü bazdaki (bazen 6'lı) mal tanımlarının daha genel olarak belirlendiği, ÖTV Kanununa ekli (II) ve (IV) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi konusunda AB Konsey Direktiflerinde ortak düzenlemelerin yer almadığı görülmektedir. AB Direktiflerinde istisna uygulamasının çevre ve sosyal kaygılardan hareketle daha kapsamlı olduğu, örneğin; çevre dostu ürünlerin geliştirilmesi, yenilenebilir kaynakların geliştirilmesi konularında muafiyet veya istisna sağlamak suretiyle bu çalışmaların teşvik edildiği, alkollü ürünlerde kişisel tüketim amaçlı üretime muafiyet tanındığı, tütün ve tütün mamullerinde, bilimsel veya bahçecilik amaçlı kullanımda, muafiyet uygulamasına gidildiği görülmektedir.

Konsey Direktiflerinde, alkollü ürünlerde küçük üretim tesislerinde üretilen bira için ayrı bir indirilmiş vergi oranı uygulaması söz konusu olabilmektedir. ÖTV Mevzuatında benzeri düzenleme yer almamakta, alkol yoğunluğu ne olursa olsun üretim yerine bağlı bir farklılaştırma uygulanmamakta, aynı ürüne aynı vergi oranı veya asgari vergi tutarı uygulanmaktadır. Konsey Direktifinde yer alan bira, köpüklü ve köpüksüz şarap, ara ürünler ve etil alkol için indirimli oran uygulaması mevcut olmasına karşın, Mevcut ÖTV uygulamasında, Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallara nispi vergi uygulanmakla beraber, bu tutarın belirlenen maktu tutardan az olmaması esastır.

Konsey Direktiflerinde, tütün ve tütün mamullerinde, “En çok talep edilen sigara”nın perakende satış fiyatı baz alınmaktadır. ÖTV Kanununa göre ise, ÖTV oranı sigaranın perakende satış fiyatının %58’i olup, sigaranın perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan oransal vergi tutarı, asgari maktu vergi tutarından az olmamak üzere uygulanmaktadır. Asgari maktu vergi tutarı ise, 1000 adet sigara için 77,5 YTL’dir. Mevcut düzenlemede “en çok talep edilen sigara” fiyat kategorisi esas alınmamaktadır.

Konsey Direktiflerinde vergi antreposu ve vergi erteleme düzenlemeleri mevcut olmasına rağmen, ÖTV Kanunu işleyiş olarak, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağını hükme bağlamak suretiyle, yayılı bir tüketim vergisi özelliğinde olmadığı vurgulanmış ve buna paralel olarak ÖTV Kanunu’nda vergi erteleme ve iade uygulamasına sınırlı olarak yer verilmiştir. ÖTV mevzuatımızın vergi oranları, muafiyet ve istisnalar açısından Avrupa Birliği mevzuatına uyumu, Birliğe tam üyelik sürecine bağlı olarak gerçekleşecek olmakla birlikte, Ulusal taahhütler arasında alkollü içkiler ve tütün mamullerindeki vergi oranlarının AB Konsey Direktiflerine uyumunun sağlanması yer almaktadır. Vergi antreposu ve vergi erteleme düzenlemeleri açısından uyumun sağlanması ise Birliğe tam üyelik sürecine bağlı olarak gerçekleşecektir.

ÖTV alanında, verginin yapısı ve muafiyetlere ilişkin kısmi uyum sağlanmıştır. Ancak, bu alanda daha fazla uyumlaştırmaya ihtiyaç bulunmaktadır. Sigara ve alkollü içkilere uygulanan vergi oranları, hâlâ AB asgari oranlarının oldukça altında olup, özellikle alkollü ürünler ve bazı madeni yağlar olmak üzere çeşitli mallara sağlanan vergi muafiyetleri, AB müktesebatıyla kısmen uyumludur.

2003 ilerleme raporuna göre, gerek mevzuat gerekse idari kapasite alanında sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. ÖTV alanında, özellikle alkollü içkiler ve tütün ürünlerinden alınan verginin yapısı ve muafiyetlerin kapsamı açısından uyumlaştırmaya ihtiyaç vardır. Ayrıca, bir miktar yaklaşma sağlanmış olsa da, alkollü içkiler ve sigaradan alınan vergiler hâlâ AB asgari vergi oranlarının altındadır. Türkiye’nin vergi erteleme rejimini uygulaması gerekmektedir. 2005 ilerleme raporuna baktığımızda kısmen ilerleme kaydedildiği görülmektedir. Türkiye’nin, alkollü içeceklere ilişkin ayrımcı vergi yapısına ve Tütün Fonu’nun

ayrımcı uygulamalarına son vermesinin yanı sıra, sigaralar konusunda sadece kısmen uyum sağlamış bulunduğu, müktesebat çerçevesinde öngörülen vergilere ve oranlarına daha fazla uyum göstermesi gerektiği yer almıştır. Ayrıca, mali antrepolar ve iç piyasa hareketleri için gümrük vergilerinin zamanında askıya alınmasına yönelik gerekli adımların atılması gerektiğine değinilmiştir.

2006 yılı ilerleme raporunda, Dolaylı vergilendirme alanında çok sınırlı bir ilerleme kaydedildiği, Türkiye'nin mevzuatını kısmen uyumlaştırdığı, Özel Tüketim Vergileri alanında rapor edilebilecek hiçbir ilerleme olmadığı, Türkiye'nin belirli bir miktardan az olan alkollü içeceklere özel bir çeşit vergi eklemesi suretiyle kıymet esaslı (advalorem) bir gümrük vergisi uygulamakta oluşu, yine, bu sistemin, alkolün içeriğine göre değil, ürünün çeşidine göre ayrımcı vergi kullandığından müktesebata uymamakta olduğu, sonuçta, yerel ürünlerle kıyaslandığında, ithal ürünler için daha yüksek oranların ortaya çıktığı; bunun yanı sıra, Türkiye'nin, Bakanlar Kurulunun artırabileceği vergi oranları aralığını düşürerek gelecekteki oranların daha kolay tahmin edilmesi imkânını sağladığı hususları yer almıştır. (İlerleme Raporu, 2006)

2007 yılı ilerleme raporunda, dolaylı vergilendirme konusunda hiçbir ilerleme kaydedilmediği, Özel tüketim vergisi konusunda ise Türkiye'de sınırlı bir ilerleme kaydedildiği; ancak, alkol ve tütün ürünlerinin vergilendirilmesine yönelik ayrımcı uygulamaların devam etmekte olduğu yer almıştır.

2008 ilerleme raporunda dolaylı vergilendirme alanında az ilerleme kaydedildiği, Özel tüketim vergisi alanında, tütün ürünleri üzerindeki asgari seviyelerin artırıldığı, alkollü içeceklerin vergilendirmesinin kıymet esaslı (advalorem) olmakla birlikte; kıymet esaslı verginin belirli asgari miktardan az olduğu durumlarda özel bir çeşit vergi ilave edilmesi suretiyle yapılmakta olduğu, söz konusu özel verginin seviyelerinin, alkol içeriğine değil, ürün çeşidine göre farklılık göstermekte olduğu yer almıştır.

2009–2013 AB Müktesebatına Uyum Programı'nda; petrol ve petrol ürünleri ile diğer enerji ürünlerinin vergileme ölçüsü ve verginin kapsamına girecek ürünler ile ilgili düzenleme; alkol ve alkollü içkilerde vergileme ölçüleri ve ürün yapısı ile kapsamıyla ilgili düzenleme; sigaranın vergileme kriterleri ve diğer tütün ürünlerindeki tanımlar ile ilgili düzenleme; Özel Tüketim Vergisinde vergi antreposu

sistemi ve vergi uygulanmaya başlanması ile ilgili düzenleme erteleme düzenlemelerinin yapılması öngörülmektedir.

Sonuç olarak aday ülke olarak AB ile müzakerelere başlayan Türkiye, özellikle AB müktesebatına uyum açısından ÖTV Kanununu çıkarmış olsa bile, AB ÖTV Müktesebatı ve Türk ÖTV Kanunu arasında hem konu, hem de oranlar açısından büyük farklar vardır. Bu farkların en önemli nedeni ise, AB ve Türkiye’de, dolaylı vergi grubundan olan ÖTV’ye bakış açısının farklı olmasıdır. Avrupa’da da tıpkı Türkiye’deki gibi sigara, tütün, alkollü içkiler, benzin ve mazot gibi ürünler üzerinden ÖTV alınmaktadır. Ancak, Avrupa’da vergilerin toplanma biçimi farklı bir mantıkla yapılmaktadır. Avrupa ülkeleri sigara, içki ve benzine kamu harcamalarını artırdığı için bu vergileri koyarken, Türkiye’de özel tüketim vergileri bütçe açıklarının kapatılmasına yardımcı olmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- AKDOĞAN, A., **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.
- AKDOĞAN, A., **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No:54, Ankara, 1991.
- AKDOĞAN, A., **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKSOY, Ş., **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, Ankara, 1990.
- ASLAN, M., **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006
- ASLAN, M., **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004.
- BATIREL, Ö. F., **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, No:24, İstanbul:2007.
- BİLİCİ, N., **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, Ankara, Seçkin, 3. Baskı, 2007.
- BULUTOĞLU, K., **Kamu Ekonomisine Giriş**, 8. Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- CANDAN, T., **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (DPT) (a), **AT'da Dolaylı Vergilerin Uyumu: Gelişmeler ve Beklentiler**, Ankara, (Hazırlayan: KİRAZCI, M., Deniz), Eylül 1990, s. 48-70
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (DPT) (b), **Türkiye -AT Mevzuat Uyumu, Özel İhtisas Komisyon Raporları Vergilendirme Alt Komisyonu**, Cilt 2, Ankara, Kasım 1995.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (DPT) **AB Müktesebatına Uyum Programı**.
- DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 6.Baskı, Ankara, Eylül 2007.
- DORUKKAYA, Şakir., ÜLGEN, Soner., **100 Soruda Özel Tüketim Vergisi**, TOBB, Ankara, 2005.
- **DPT, Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar (AET, AKÇT, AAET)**, Cilt:1, DPT, Ankara, 1993.
- **İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, <<http://www.ikv.org.tr>>

- İKTİSADİ KALKINMA VAKFI, **AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar Rehberi**, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2003.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Amsterdam Antlaşması: Bütünleştirilmiş Haliyle Avrupa Birliği Kurucu Antlaşmaları**, İstanbul, Haziran 2000.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Devlet Yardımları**, Ağustos 2005.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği’nde Teşvik Sistemi (İlkeler ve Uygulamalar)**, 2.Baskı, İstanbul 1994.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği’nin Enerji Politikaları**”, <<http://www.ikv.org.tr/pdfs/5b42999e.pdf>>
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği’nin Rekabet Politikası ve Türkiye’nin Uyum**, Nisan 2002.
- Joseph E. Stiglitz., **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Ömer Faruk Batirel (çev), İkinci Baskı, M.Ü Yayın No:396, İstanbul, 1994,s.602-603.
- KARLUK, R., **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Betaş Yayınevi, 8.Baskı, İstanbul 2005.
- Milli Eğitim Bakanlığı, **Vergi Notları**, MEGEP, Ankara, 2007.
- NEMLİ, A., **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul: Güray Matbaası, 1979.
- OKTAR, Kemal., **Özel Tüketim Vergisi-1**, Savaş, 2009.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., **Vergi Hukuku**, Ankara, 2006.
- **Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi**, Yaklaşım, 2002.
- SARAÇOĞLU, F., **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2006.
- TOKATLIOĞLU, N. Y., **Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2004.
- Turhan, S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.
- ULUATAM, Ö., **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2003, s.268-269.
- Ülger, İ. K., **Avrupa Birliği’nin ABC’si**, Konrad Adenauer Vakfı-Türk Demokrasi Vakfı, Ankara, 2003.

Makaleler:

- AKADEMİKTİSAT, “**AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye’nin Birlik Bütçesine Etkisi**”, <http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm>
- AKÇAKOCA, C., “**Özel Tüketim Vergisi Konusu ve Matrahı**”, Ekohaber, 9.9.2008, <<http://www.ekohaber.com.tr/index-ekohaber-5-haberid-6228.html>>

- AKGÜN, Y., “Avrupa Birliğinin Maliye Politikaları”, Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye Dergisi, Sayı:17-18, Ağustos-Eylül 1995 (özel sayı), s:213.
- AKYOL, M. E., “**Geçici Vergi**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- ARIKAN, A. N., “OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Denge (I)”, Vergi Dünyası, Ocak 2009; <<http://www.muhasabedersleri.com>>
- ASLAN, M. E., “AB Komisyonu İlerleme Raporunda Yer Alan ‘Tütün Fonu Kaldırılmsın’ Talebi Üzerine Bir Değerlendirme”, <<http://www.tutuneksper.org.tr>> (Erişim:10.10.2007)
- ASLAN, M., “Avrupa Birliği’nin Ayrımcı Vergileme Yasağı Politikası”, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2006.
- ASLAN, M., Vergi Hukuku, Yaklaşım, Ankara, 2006.
- AYAZ, G., “**Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları**”, Vergi Dünyası, Sayı:181, Eylül, 1996.
- BATIREL, Ö. F., “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler”, Vergi Dünyası, T.C Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı:253, 2002, s.4-5.
- BİLİCİ, N., “Türk Vergi Sisteminin AB İle Uyumu”, TİSK, <<http://www.tisk.org.tr>>
- CEYHAN, M., “Verginin Yasallığı İlkesi”, 13.10.2003, <<http://www.alomaliye.com>>
- ÇELEBİ, A. R., “Kamu Maliyesi ve Vergi Politikaları: Avrupa Birliği ve Vergiler”, Yeni Türkiye Dergisi,Yıl:6, Sayı:36, (AB Özel Sayısı), 2000, s:1329.
- ÇELİK, O., “Fon Kalkarsa Tütün Tehlikede”, <<http://www.haberekspres.com.tr>>, (Erişim:10.10.2007).
- DOĞAN, U., 100 Soruda ÖTV, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Ankara, Sayı:167, Ağustos 2002.
- Ekodiyalog, “Vergilendirme Nedir, Vergilendirme Sistemi”, <<http://www.ekodialog.com/Konular/vergilendirme.html>>
- ERKAN, M., "Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: Özel Tüketim Vergisi ", Vergi Dünyası, Temmuz 2002, S.251
- GEDİK, G., “Anayasanın 73.Maddesi Kapsamında Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi”, <<http://www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=84>>
- GÜNAY, A. - SARAÇ, Ö., “Avrupa Birliğinde Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Durumu”, Yeni Türkiye Dergisi, Yıl:6, Sayı:36, 2000 (AB Özel Sayısı), s:1373.
- GÜNEŞ, G., “**Verginin Yasallığı İlkesi**”, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998.

- GÜNEŞ, Y., “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:177 Haziran, 2003.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, “23-24 Mart 2006 Avrupa Konseyi Sonuçları”, <<http://www.ikv.org.tr/pdfs/23-24MARTAVRKONSEYSONUC.pdf>>
- İktisadi Kalkınma Vakfı, “Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası”, <www.ikv.org.tr>
- İktisadi Kalkınma Vakfı, “Eş Etkili Vergiler”, <<http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1080>>
- GÖKALP, İ., “Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu”, 29.06.2008. <<http://www.kocaeliaydinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=472>>
- GÜNGÖR, K., “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, Maliye Dergisi, Sayı:136, Ocak-Nisan 2001, s:52-53.
- KARAKOÇ, Y., “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, <<http://www.anayasa.gov.tr>>
- KIZILOĞLU, Ş., - KILIÇ, C., - MÜDERRİSOĞLU, O., AB yolunda Mali Dünyamız, TİSK Yayınları, <<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1839>>
- KORKMAZ, E., “AB ve Türk Vergi Sisteminde Uyum Sorunu”, Yeni Türkiye Dergisi, Yıl:6, Sayı:36, 2000 (AB Özel Sayısı), s:1337-1338.
- ODABAŞ, H., - Savaşan, F., “Avrupa Birliği'nde Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye” E-yaklaşım, Haziran 2004, Sayı:11
- OKTAR, K., “Neden ÖTV” Vergi Dünyası, Sayı:249, Mayıs –2002.
- ÖNDER, İ., "Özel Tüketim Vergisi", Mükellefin Dergisi, Sayı:111, 2002, s.7
- TONUS, Ö., “Genişleyen Avrupa Birliği'nin Enerji Politikaları Ve Türkiye”, <<http://paribus.tr.googlepages.com/tonus.doc>>
- Türk Asya Stratejik Araştırma Merkezi, “Avrupa Birliği Dış Politikasında Enerji”, <<http://www.tasam.org/index.php?altid=499>>

Diğer:

İnternet Kaynakları:

- “AB enerji piyasasını yeniden yapılandırmak istiyor”, <<http://www.abhaber.com/haber.php?id=14235>>
- “AB, Tütün Fonu'nun Kaldırılmasını İstiyor”, <<http://www.abvizyon.com>>
- “Ad Valorem Vergi”, <<http://www.turkcebilgi.net/sozluk/bankacilik-terimleri/ad-valorem-vergi-10529.html>>

- “Ad Volarem vergi Nedir?”, <<http://muhasebeturk.org/ecopedia/382-a/12163-ad-valorem-vergi-nedir-ne-demek-anlami.html>>
- “Alkollü Ürünlerde Yeni Vergileme”, <<http://www.haber7.com>>
- 2001 ve 2003 yıllarına ait Türkiye Ulusal Programları
http://ekutup.dpt.gov.tr, <<http://www.abgs.gov.tr>>
- Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, “Müzakere Çerçeve Belgesi”,
<<http://www.abgs.gov.tr>>
- Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, “Tarama Süreci”,
<<http://www.abgs.gov.tr>>
- Ekodiyalog, “Adam Smith’in Vergileme İlkeleri”,
<<http://www.ekodialog.com>>
- European Commission Directorate-General for Competition, **Glossary of terms used in EU competition policy**, Brussels, July 2002.
- European Commission, “Energy Products”,
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/>
- <http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm>
- European Commission, Directorate General for Taxation,
<http://ec.europa.eu/taxation_customs>
- European Commission, New Directive on Energy Taxation,
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/>
- European Commission, Taxation trends in the European Union, 2009,
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/>
- <<http://www.muhasebedersleri.com/index.html>>
- <<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx>>
- “İlerleme Raporu” <<http://www.abofisi.metu.edu.tr>>
- SARAÇOĞLU, F., “Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, s.1-8, <<http://w3.gazi.edu.tr>>
- Savaş, A., “İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri”, Vergi Dünyası, Temmuz 2009 (335), <www.muhasebenet.net>
- Uniportal, AB Kavramlar Sözlüğü, <<http://uiportal.net/ABsozluk/1.html>>
- Yüksek Denetleme Kurulu, “Fonlar”,
<www.ydk.gov.tr/kit99/dokuzuncu_bolum.htm>

Tezler:

- ÇAKIROĞLU, T., **Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana, 2005.

- Engin, C., Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri (AB Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul, 2002, s.95
- SUSAM, M., Özel Tüketim Vergilerinin yapısı ve Türk Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması, [İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı](#), Yüksek Lisans, 2004

Mevzuat:

- [Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı](#), 24 Mart 2001 tarih ve 24352 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.
- **Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, 23.07.1984 tarih ve 18467 sayılı Resmi Gazete.
- Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, 12.12.1976 tarih ve 16478 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete.
- T.C. Anayasası, <www.anayasa.gov.tr>
- Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, 27.11.1972 tarih ve 14374 sayılı Resmi Gazete.

Raporlar:

- DEVLET DENETLEME KURULU, **Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumunun 2003, 2004, 2005 Yılları Eylem ve İşlemlerinin Araştırılıp Denetlenmesi Raporu**, Sayı: 2006/4, Tarih: 11.04.2006, <<http://www.cankaya.gov.tr>> (Erişim:10.10.2007).
- TBMM Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988).
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi, Özel ihtisas Komisyon Raporu, Mayıs 2001.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı : Bayram Ali KUKUŞ

Doğum Yeri : Suluova/Amasya

Doğum Yılı : 13/07/1983

Medeni Hali : Bekâr

Eğitim Durumu:

Lise : Ankara Reha Alemdaroğlu Lisesi

Lisans : Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye

Yüksek Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:

1.İngilizce : İyi (KPDS, 69)

İş Deneyimi:

1.Sağlık Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü V.H.K.İ. : 2007-2009

2.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetmen Yardımcısı : 2009-...